Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Проблемы учета выручки от продаж, выявляемые в процессе проведения аудиторской проверки

Ширнэнгийн Ольга Батбаяровна
Финансовый университет, Москва, Россия
E-mail: olivejixiang@mail.ru

Выручка от продаж является ключевым показателем финансовой отчетности, на которую обращают внимание инвесторы и кредитующие организации. Кроме того, выручка входит во множество ключевых показателей эффективности топ-менеджмента, поэтому существует высокий риск ненадлежащего отражения выручки в составе финансовой отчетности. 9 сентября 2014 года Совет по надзору за учетом в публичных компаниях выпустил официальное «обращение» к аудиторам, посвященное выручке. Было отмечено, что проведенные проверки выявили многочисленные нарушения в этой области, и именно выручка сегодня требует максимального внимания со стороны аудиторских организаций.

Как правило, выделяют следующие этапы аудиторской проверки: предварительный этап (планирование), сбор аудиторских доказательств (основной этап) и завершающий этап. Этап планирования включает проведение аудиторских процедур в целях определения сути, содержания и временных границ основной программы аудита. Основные задачи, которые должны быть решены на данном этапе - знакомство с бизнесом клиента и понимание деятельности экономического субъекта, определение специфики деятельности клиента, определение стратегий проверки, выявление сфер потенциального риска, определение проблем в формировании финансовой информации, оценка аудиторского риска, определение уровня существенности, а также оценка системы внутреннего контроля.

В дальнейшем производится построение рабочей программы аудита, в которой указываются те участки работы, которые будут исследованы в процессе аудиторской проверки. В частности, рабочая программа по аудиту выручки от продаж включает в себя проведение следующих процедур для проверки правильности признания и отражения выручки:

1) Формирование ожиданий по размерам выручки на год, подлежащий аудиту, в рамках проведения опроса аудируемой организации. Ожидания могут быть сформированы посредством получения прогноза аудируемой организации по размеру выручки на текущий проверяемый год, анализа изменений по сравнению с прошлым годом, уточнения информации о выигранных тендерах, потерянных клиентах и т.д.

2) Осуществление аналитических процедур, среди которых можно выделить получение расшифровки выручки по контрагентам за текущий и прошлый годы, а также выявление и объяснение существенных изменений. Кроме того проводится сравнение наибольших показателей выручки за текущий год с сезонностью, присущей отрасли, в которой функционирует аудируемая организация. Также производится анализ выручки по видам за текущий и прошлый годы, выявление существенных изменений и их объяснение.

3) Сверка учетных данных (полученных из систем 1С/SAP, например кредитовый оборот по счету 90.01 «Выручка) с итоговым показателем выручки в отчете о финансовом положении.

4) Анализ существенных договоров, заключенных в текущем году, а также дополнительных соглашений по прошлогодним существенным договорам на наличие условий, которые могут повлиять на признание выручки.

5) Выполнение аудиторских процедур в отношении начисленных бонусов контрагентам за текущий год: сверка предоставленной расшифровки по начислению бонусов с оборотно-

сальдовой ведомостью, помесячный анализ в сравнении с прошлым годом, сверка существенных сумм бонусов с первичными учетными документами (актами, бюллетенями, приказами на выплату бонусов). Как правило, по итогам проведения данной процедуры аудиторы выявляют тот факт, что вознаграждения контрагентам отражаются в бухгалтерском учете в составе коммерческих расходов, что является неверным, т.к. причитающиеся премии должны уменьшать выручку.

6) Осуществление аудиторских процедур в отношении произведенных возвратов. В рамках практической деятельности автор проводил аудит компании, в которой значительное место имели возвраты от клиентов. Бухгалтер аудируемой организации отражал возвраты в качестве обратной реализации (Дт 41 Кт 60), а не уменьшения дохода и себестоимости. В данной ситуации возвраты должны уменьшать выручку и себестоимость, поскольку они прописаны в рамках одного договора и по своей природе представляют уменьшение продаваемой продукции.

7) Детальное тестирование выручки, т.к. выручка может быть признана в неправильной сумме и неправильном периоде , а также искажена вследствие недобросовестных действий - анализ проводок в месяцах с наибольшими отклонениями (пик продаж/значительное снижение), тестирование первичных учетных документов (товарных-накладных, договоров на предмет момента перехода права собственности).

8) Предложение корректировочных проводок в случае обнаружения существенных ошибок в учете выручки.

9) Проверка событий произошедших после отчетной даты (как правило, 1-2 квартал следующего года). Например, с помощью проведения данной процедуры можно выявить премии, относящиеся к аудируемому году. Как результат аудиторами будет предложена проводка по уменьшению выручки на сумму причитающихся премий.

В настоящее время ключевую основу развития аудиторской деятельности в мире составляет повышение эффективности проведения аудита и усиление на этой основе конкурентоспособности аудиторских фирм. В связи с тем, что время проведения аудиторской проверки ограничено, а стоимость работ заранее оговорена в договоре с заказчиком, аудитор стремится выбрать наиболее эффективные аудиторские процедуры.Рассмотренные в статье процедуры аудита выручки позволяют провести тщательную проверку и минимизировать риски искажения отчетности организаций.

Источники и литература

1) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» // http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm

2) Staff audit practice alert No.12 “Matters related to auditing revenue in an audit of financial statements”. PCAOB, September 9, 2014. http://pcaobus.org/Standards/QandA/9-9-14_SAPA_12.pdf

3) Revenue reckoning: a transformational new standard. EY, October 2014.