

На правах рукописи



ЧАСОВСКАЯ МАРИНА НИКОЛАЕВНА

**АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность **08.00.12** – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Казань-2008

Диссертация выполнена в ФГУВПО «Казанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент  
**Харисова Фирдаус Ильясовна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,  
**Макарова Лариса Григорьевна,**  
Нижегородский филиал государственного  
университета Высшей школы экономики

кандидат экономических наук, доцент,  
**Янковская Дина Геннадьевна,**  
Институт экономики, управления и права,  
г. Казань

Ведущая организация: **Марийский государственный техниче-  
ский университет**

Защита состоится 7 ноября 2008 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, д. 4., ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института.

С авторефератом можно ознакомиться на сайте [www.ksfei.ru](http://www.ksfei.ru).

Автореферат разослан 6 октября 2008 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д.э.н., доцент



Вишнякова О.Н.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования и степень ее разработанности.** Успешно развивающийся бизнес, как правило, имеет тенденцию к укрупнению и усложнению своей структуры. Рост может происходить путем приобретения новых компаний и принимать форму вертикальной или горизонтальной интеграции и диверсификации. Как следствие, расширяются рынки сбыта продукции, появляются новые бизнес-единицы. Результатом подобных структурных изменений становится образование специфического субъекта экономических отношений – группы взаимосвязанных организаций (ГВО).

Для объективности восприятия такого рода объединений необходимо иметь информацию об их деятельности, которая учитывала бы особенности функционирования групп. Указанным требованиям отвечает консолидированная отчетность, поскольку правила ее формирования позволяют раскрыть имущественное положение и финансовые результаты группы подобно составным частям единой компании. Однако такой подход не вполне объективен в силу того, что разнонаправленные тенденции развития членов группы могут нивелировать друг друга, делая невозможным правильную интерпретацию их работы. Указанный недостаток консолидированной отчетности компенсируется составлением сегментной отчетности, вследствие чего только в комплексе они способны предоставить пользователю необходимые данные.

Актуальность диссертации обусловлена изложенными выше тенденциями современного этапа развития экономики России и их влиянием на систему бухгалтерского учета и отчетности. В принципиальных моментах она заключается в следующем:

- ГВО в теории и практике возникли относительно недавно, а потому мало исследованы как организационно-экономическое понятие. На данный момент в нормативных документах отсутствует взаимоувязка отдельных определений, характеризующих этот специфический хозяйствующих субъект;

- сложная организационная структура ГВО предполагает многоуровневую систему управления. Это повышает важность независимого контроля над составлением финансовой отчетности, одним из основных инструментов которого является внешний аудит, специфика которого применительно к ГВО в теории и на практике отражена недостаточно;

- для сверхкрупного бизнеса, который, как за рубежом, так и в России представлен в основном ГВО, необходимы доступ к финансовым ресурсам в

значительных масштабах и повышение инвестиционной привлекательности, что возможно при получении головной организацией статуса эмитента на фондовом рынке. Последнее невозможно без наличия проаудированной финансовой отчетности группы, следовательно, ценность качественно проведенного аудита для компаний группы велика;

- наличие международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и отечественных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) в совокупности с повышенной сложностью, характерной для консолидированной и сегментной отчетности, создает потребность в проведении сравнительного анализа существующих в них норм для формирования процедурной базы аудита. Решение этой задачи будет способствовать также повышению качества бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных организаций;

- на современном этапе исследования по проблемам аудита ГВО недостаточно представлены в научных работах и публикациях, что создает пробелы в этой области.

Указанные моменты и обстоятельства определили необходимость и актуальность диссертационного исследования, его основные направления.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности, а также проведения аудита постоянно фигурируют в дискуссиях отечественных и зарубежных ученых. Вопросам ведения бухгалтерского учета, составления и анализа бухгалтерской отчетности в соответствии с международными и отечественными стандартами, а также концептуальным основам организации и проведения аудита отчетности компаний посвящены исследования С.М. Бычковой, В.Б. Ивашкевича, Р.Г. Каспиной, В.В.Ковалева, Л.И. Куликовой, Л.Г. Макаровой, О.А. Мироновой, В.Ф. Палия, В.В. Скобары, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана, Э. Аренса, Дж. К. Лоббека и др.

Вопросы организации финансового и управленческого учета по сегментам изложены в публикациях М.А. Вахрушиной, Л.П. Белоглазовой, Е.В. Орловой, А.А. Соколова. В работах Н.Т. Лабынцева, В.С. Плотникова, С.И. Пучковой, Л.В. Сотниковой, В.В. Шестакова исследуются проблемы финансового и управленческого учета в группах, составления консолидированной (сводной) отчетности. Им посвящены также работы зарубежных авторов Р. Брейли, С. Майерса, Дж. Морриса, П. Тейлора.

Таким образом, в существующих научных трудах рассматриваются в основном различные аспекты составления консолидированной отчетности. Вопросы, связанные с ее аудитом, должным образом не освещены. Отсутствуют спе-

циальные исследования в области аудита сегментной отчетности, недостаточно изучены различия в правилах ее составления согласно международным и отечественным стандартам бухгалтерского учета, что особенно важно в условиях активной нормотворческой работы в области МСФО, изменений международных стандартов.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации является разработка и обоснование теоретических положений и практических рекомендаций по осуществлению аудита консолидированной и сегментной отчетности ГВО.

Для достижения поставленной цели предполагается решить следующие научные и практические задачи:

- исследовать нормативно-правовую базу, труды зарубежных и отечественных ученых и провести критическую оценку основополагающих понятий, характеризующих группу взаимосвязанных организаций и ее финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

- раскрыть и обосновать основные составляющие финансовой (бухгалтерской) отчетности группы взаимосвязанных организаций, сформулировать ключевые положения методологии аудита консолидированной и сегментной отчетности: цели, объект и предмет;

- выявить особенности проведения аудита консолидированной и сегментной отчетности, обусловленные спецификой его объекта с целью разработки комплексного подхода к его осуществлению;

- исследовать возможности и порядок применения аналитических процедур в ходе проведения аудита консолидированной и сегментной отчетности группы взаимосвязанных организаций;

- проанализировать существующие расхождения в порядке составления сегментной отчетности ГВО по международным стандартам финансовой отчетности и отечественным положениям по бухгалтерскому учету с последующей подготовкой рекомендаций по их совершенствованию;

- разработать основные процедуры аудиторской проверки консолидированной и сегментной отчетности, порядок их применения, а также формы рабочей документации аудитора;

- изучить основные составляющие системы автоматизации аудита группы взаимосвязанных организаций, разработать ее модель, обосновать пути совершенствования с целью ее адаптации к процессу проведения аудита консолидированной и сегментной отчетности группы взаимосвязанных организаций.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика: п. 2.1. «Методология и технология аудита», п. 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок».

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретическое и методическое обеспечение и способы совершенствования организации аудита консолидированной и сегментной отчетности ГВО. Объектом исследования является: деятельность аудиторских компаний по проведению аудита отчетности наиболее распространенных видов групп взаимосвязанных организаций.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета и отчетности организаций и их объединений, в том числе консолидированного и сегментного учета и отчетности, применения международных стандартов, а также организации и проведения аудита в современных условиях.

Методология исследования осуществлялась на основе наблюдения, характеристики данных, обработки полученных результатов. Основные методы исследования: графический, обобщение и сравнительный анализ теоретических и практических основ функционирования ГВО и составления консолидированной и сегментной отчетности, а также системного подхода при исследовании вопросов организации и проведения аудита отчетности ГВО.

**Информационная база исследования.** Исследование проводилось на базе информации, содержащейся в Федеральных законах, Указах Президента РФ и постановлениях Правительства Российской Федерации, законодательных и нормативных актах государственных органов РФ, международных стандартах финансовой отчетности и аудита, официальных документах профессиональных объединений, материалов периодической печати, внутренних нормативных документов предприятий и организаций, статистических данных о работе аудиторских организаций Республики Татарстан, других регионов РФ, международных аудиторских компаний.

**Научная новизна результатов исследования.** Научная новизна результатов исследования заключается в разработке и обосновании теоретических положений и практических рекомендаций по формированию методологии, обеспечивающей комплексный подход к аудиту консолидированной и сегментной отчетности группы взаимосвязанных организаций.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в следующем:

- раскрыты основные виды отчетности групп взаимосвязанных организаций: консолидированная и сегментная отчетности, что позволило сформулировать и обосновать ключевые положения методологии их аудита и обеспечить комплексный подход к разработке методологии его проведения;

- выявлены с целью формирования методического обеспечения аудита консолидированной и сегментной отчетности организационные особенности на различных этапах осуществления аудита отчетности групп взаимосвязанных организаций, предложена модель, характеризующая этот процесс, разработаны программы аудита консолидированной и сегментной отчетностей, а также комплект форм рабочих документов для отражения процедур проверки его результатов;

- раскрыты возможности и особенности применения аналитических процедур, обеспечивающих эффективные подходы к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности групп взаимосвязанных организаций, разработан пошаговый алгоритм проведения аналитических процедур;

- обосновано и рекомендовано применение нестандартных источников информации, таких как рейтинговые агентства, при осуществлении аудиторских проверок консолидированной и сегментной отчетности;

- предложено использование дополнительных процедур обработки данных, основанных на отклонении от ожидаемых параметров, с целью выявления мошеннических действий в процессе аудита отчетности групп взаимосвязанных организаций;

- сформулированы и рекомендованы направления совершенствования российского положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 12/2000 «Информация по сегментам»: предложено привести его в соответствие с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль, дополнить отечественный стандарт требованием по осуществлению сверки взаимосвязанных показателей и др.;

- разработана модель автоматизации аудита, рекомендованы пути ее адаптации для повышения эффективности проведения внешнего и внутреннего аудита консолидированной и сегментной отчетности.

**Практическая значимость.** Практическая значимость исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы для совершенствования методики составления сегментной отчетности с учетом положений международных стандартов, а также в ходе мероприятий по повышению качества работы и конкурентоспособности аудиторских фирм, осуществляющих проверку групп взаимосвязанных организаций. Рекомендации по вопросам программного обеспечения аудита создают возможность их использования для оптимизации выбора аудиторскими фирмами программного продукта и составления технических заданий для доработки уже применяемого. Предлагаемые методические решения и образцы рабочих документов могут быть положены в основу внутрифирменных стандартов аудиторских фирм. Теоретические и практические результаты диссертации могут быть также включены в лекционные и учебно-методические материалы для студентов и магистрантов экономических специальностей.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Ключевые положения диссертации и результаты проведенных исследований базируются на практическом внедрении разработанных рекомендаций по организации и методике аудита при проведении проверок ООО «Аудиторская фирма «Татинформ». Отдельные разработки включены в состав внутренних стандартов указанной компании. Многие предложения и рекомендации автора апробированы при составлении и внутреннем аудите сегментной информации ООО «Аракчинский гипс» и ООО «Казанский Завод «Европласт». Программа аудита консолидированной отчетности, рекомендации по оценке системы внутреннего контроля и формированию аудиторской группы, а также комплект рабочих документов утверждены в качестве внутреннего стандарта в ЗАО «Аудит-Информ».

**Публикация результатов исследований.** Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 9 работах, общим объемом 7,23 п. л., из них авторских 3,9 п.л.

**Объем и структура диссертации** определены в соответствии с необходимостью решения поставленных целей и задач. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 132 наименования. Работа изложена на 156 страницах машинописного текста, содержит 15 рисунков, 22 таблицы и 5 приложений.



## СОДЕРЖАНИЕ И ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

**Экономическая сущность понятия и основные виды групп взаимосвязанных организаций.** Важнейшей целью бизнеса в современных условиях является увеличение его стоимости. Одним из способов ее достижения, получивших распространение в глобальных масштабах, является создание групп взаимосвязанных организаций. Указанные образования представляют собой сложные, а в отдельных случаях уникальные по структуре и компонентам субъекты экономических отношений. Многообразие форм ГВО создает необходимость их упорядочивания по определенному признаку, что позволило бы облегчить дальнейшее исследование. Нормативная база, регулирующая функционирование групп в России и составление ими финансовой (бухгалтерской) отчетности, неоднородна. Ряд принципиальных документов находится на стадии проекта (в частности: Проект закона «О холдинге», Проект закона «О консолидированной отчетности»). Законодательные нормы, содержащиеся в отдельных правоустанавливающих документах, нуждаются во взаимоувязке. Этому может способствовать сравнительный анализ существующих определений, проведенный в диссертации.

Автором диссертации рассмотрены основные цели создания групп взаимосвязанных организаций, знание которых необходимо для понимания деятельности аудируемого субъекта. Среди них выделены цели стратегического, организационного, маркетингового, административного, инвестиционного и налогового характера.

На основании критического сопоставления международных и российских подходов к группам взаимосвязанных организаций, нашедших отражение в МСФО, Гражданском Кодексе РФ, Федеральном законе № 395-1 «О банках и банковской деятельности», Проекте закона «О холдингах», ряде других документов, уточнено определение наиболее распространенной из них – холдинга. Нами предложено ввести в Гражданский Кодекс понятие этого вида групп в следующей формулировке: холдинг представляет собой группу юридических лиц, состоящую из основного (материнского) общества и одного или нескольких дочерних обществ, в которой основное общество на основании преобладающего участия в капитале, в силу заключенного договора или на иных основаниях имеет возможность определять решения, принимаемые дочерними обществами. Это определение позволяет интегрировать понятие холдинга в действующую нормативную базу, не создавая противоречий с содержащимися в ней взаимосвязанными категориями.

Для целей дальнейшего исследования определены состав участников групп взаимосвязанных организаций и типы связей между ними, которые легли в основу классификации ГВО, включающей в себя следующие виды групп:

- 1) холдинг, участники которого связаны отношениями контроля;
- 2) группа, состоящая из преобладающего и зависимого обществ, связанных отношениями ограниченного контроля или влияния;
- 3) наиболее часто встречающаяся на практике комбинация этих видов связей с образованием группы, во главе которой находится материнское общество, имеющее как дочерние, так и зависимые компании.

До недавнего времени российским законодательством было предусмотрено существование ГВО в виде финансово-промышленной группы (ФПГ). С их созданием в период реструктуризации экономики связывались надежды на выход из кризиса и налаживание хозяйственных связей. Исходя из определения, содержащегося в Федеральном законе «О финансово-промышленных группах», ФПГ формировались с использованием двух типов внутригрупповых отношений, получивших название жесткой и мягкой форм интеграции. На практике первый тип ФПГ представлял собой холдинг, а второй как единая группа не функционировал. Таким образом, потеря финансово-промышленными группами своего легитимного статуса, связанная с отменой Федерального закона РФ «О ФПГ» в июне 2007 года, является закономерным следствием организационных процессов в российской экономике. Вместе с тем, по мнению автора, сам термин «финансово-промышленная группа» как разновидность ГВО по-прежнему актуален, поскольку он адекватно характеризует группу, образованную с участием банковского капитала, что подтверждается японским опытом создания групп взаимосвязанных организаций.

Отдельно необходимо упомянуть также группу взаимосвязанных предприятий, существование которой вытекает из МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», но не нашло отражения в российском законодательстве. Такая группа состоит из самостоятельных юридических лиц, одно из которых находится под совместным контролем члена группы. Основой такого контроля является договорное соглашение.

**Цели и задачи формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности группы взаимосвязанных организаций.** Поскольку основным и зачастую единственным способом получения информации о результатах функционирования и финансовом положении групп взаимосвязанных организаций является бухгалтерская отчетность, в диссертации рассмотрены цели и задачи ее состав-

ления. Для того, чтобы соответствовать своей цели, а именно, представлять заинтересованным пользователям достоверную информацию о финансовом положении группы на отчетную дату и результатов ее деятельности за отчетный период, отчетность ГВО, по нашему мнению, должна:

- характеризовать группу как единый хозяйствующий субъект;
- учитывать сложную многопрофильную структуру бизнеса группы.

Реализовать поставленную цель возможно путем решения задач по объединению, элиминированию и сегментированию данных отдельных членов ГВО. Выделение перечисленных выше задач позволяет представить отчетность группы в виде двух основных составляющих, при отсутствии каждой из которых теряется достоверность в отражении деятельности ГВО, а именно: консолидированной и сегментной отчетностей.

**Законодательное регулирование формирования и аудита консолидированной и сегментной отчетности.** В силу существенности значения для процесса аудита нормативных актов, регулирующих составление и представление отчетности, большое внимание в диссертации уделено критической оценке действующей нормативной базы по рассматриваемым проблемам и практике ее применения.

Порядок формирования сегментной отчетности определен в МСФО 14 «Сегментная отчетность». Названный стандарт значительно полнее созданного на его основе отечественного ПБУ 12/2000 «Сегментная отчетность», однако и его текст был усовершенствован в рамках проекта краткосрочной конвергенции МСФО (IAS) и ОПБУ США (US GAAP), осуществляемого Комитетом по МСФО и Советом по стандартам финансового учета США. В результате сравнения МСФО 14 «Сегментная отчетность» и аналогичного стандарта США 131 «Раскрытие информации о сегментах компании и связанной информации» был разработан МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (Operating Segments), опубликованный 30 ноября 2006 г.

Отечественная законодательная база в отношении консолидированной отчетности по своему содержанию ориентирована, в основном, на зарубежный опыт, а порядок ее составления, как правило, носит рекомендательный характер.

Наиболее важным документом для целей регулирования консолидированной отчетности должен стать закон «О консолидированной финансовой отчетности», проект которого разработан еще в 2004 году. Из текста законопроекта следует, что после его принятия ГВО будут составлять консолидированную отчетность в соответствии с требованиями МСФО, поскольку ее формирование

предусмотрено федеральным законом. В то же время, по нашему мнению, не должны утратить свою актуальность и «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» (далее «Методические рекомендации»).

Регулирование порядка составления консолидированной отчетности по результатам исследования сгруппировано нами в виде двухуровневой системы: в нормативных документах первого уровня прописана возможность, а в некоторых случаях, необходимость составления консолидированной отчетности, а в документах второго уровня даны рекомендации или указания по ее составлению.

**Обоснование целей, принципов, объектов и предмета аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций.** Цели аудита группы взаимосвязанных организаций определяются целями аудита как такового и теми особенностями, которые характеризуют группу в качестве специфического субъекта экономических отношений. В соответствии с этим они определены нами как:

- выражение мнения о достоверности отчетности ГВО, в том числе о степени соответствия консолидированной и сегментной отчетности целям их составления;

- выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета отдельных юридических лиц, входящих в группу, а также порядка составления консолидированной и сегментной отчетности законодательству РФ или МСФО.

Объектами аудита ГВО являются:

- консолидированная и сегментная отчетность. В работе на основе информации, содержащейся в МСФО, ПБУ, а также «Методических рекомендациях» раскрыт состав этих видов отчетности и варианты их составления, согласно международным и отечественным стандартам;

- консолидированный и сегментный учет.

Предмет аудита ГВО заключается в выполняемой относительно его объекта специфической управленческой функции, выраженной в осуществлении независимого контроля за достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности ГВО в соответствии с целями аудита ГВО. При этом в группе организаций описанная функция реализуется наиболее полно в силу наличия большого числа пользователей, заинтересованных в получении достоверной информации.

**Особенности организации и осуществления аудита группы взаимосвязанных организаций на различных этапах.** Для лучшего понимания процесса

аудита отчетности ГВО и его специфики в диссертации разработана модель двухуровневой системы бухгалтерского учета и аудита отчетности группы (рис. 1).

Согласно этой модели консолидация и сегментирование являются своего рода осуществленной по определенным стандартам компиляцией исходных данных, содержащихся в отчетности самостоятельных юридических лиц, входящих в группу. Подтверждение исходных данных производится в рамках аудита первого уровня, подтверждение консолидированной и сегментной информации осуществляется в рамках аудита второго уровня. Эта модель отражает наличие ряда особенностей, характерных для организации и осуществления аудита ГВО (в частности, усложнение процесса проверки, необходимость оценки достоверности как отчетности отдельных юридических лиц, так и результатов ее трансформации, наличие двух уровней существенности и др.).

Международные и российские стандарты аудита предполагают три основных этапа аудита: планирование аудиторской проверки; проведение процедур проверки по существу в соответствии с утвержденным планом и программой аудита; заключительный этап, включающий формирование пакета документов, передаваемого руководству, и внутреннюю проверку качества аудита.

На начальной стадии планирования аудитор решает вопрос о возможности и условиях сотрудничества с руководством субъекта консолидации, который, как правило, является заказчиком аудита. В основе решения аудитора должна лежать оценка риска принятия клиента, факторы которого представлены в работе. Одним из существенных условий договора на проведение аудита, имеющих принципиальное значение, является срок, на который назначается аудитор группы. По нашему мнению, оптимальным является назначение аудитора на срок 2-3 года, что позволяет сократить время при последующих проверках. При меньшем или большем сроке сотрудничества, как показывает практика, значительно повышается вероятность потери независимости аудитора, что может иметь серьезные негативные последствия, как в случае с международной аудиторской фирмой Arthur Andersen.

Неотъемлемым этапом планирования является определение уровня существенности и аудиторского риска. К его важными особенностями, по нашему мнению, относятся:

- наличие двухуровневой системы при определении существенности (для отчетностей членов ГВО и консолидированной отчетности в целом);



Рис. 1. Предлагаемая модель двухуровневой системы бухгалтерского учета и аудита отчетности ГВО.

- сложности, которые возникают при аудите сегментной отчетности, если в ее основе лежит не бухгалтерская, а управленческая консолидированная отчетность.

В работе раскрыт и обоснован алгоритм определения состава исполнителей аудита отчетности ГВО:

- определение аудиторских фирм, результаты работы которых будут использоваться при проверке отчетности членов ГВО, и условий их привлечения;
- распределение объема работ между отделами и сотрудниками основного аудитора.

Для оптимального распределения объема работ между основным и привлеченными аудиторами нами предложено использовать определенный ранее уровень существенности консолидированной отчетности. В качестве дополнительного критерия, обуславливающего порядок распределения обязанностей, можно рассматривать способность основного аудитора влиять на методику работы другого аудитора. Наибольшая степень уверенности и возможность контроля результатов другого аудитора достигается при заключении договорного соглашения, согласно которому привлеченный аудитор осуществляет проверку в полном соответствии с внутренними стандартами основного аудитора и использованием форм рабочих документов, разработанных последним.

В ходе распределения объема работ между отделами и сотрудниками основного аудитора в качестве критерия рекомендуется использовать функции, потребность в выполнении которых возникает на различных этапах аудита отчетности ГВО. На основе полученной аудитором информации составляется план и программа аудита ГВО, имеющие подразделы, посвященные консолидированной и сегментной отчетности, вариант которых разработан и предложен в работе.

На завершающей стадии аудита ГВО готовится проект информации, сообщаемой руководству, и аудиторское заключение. Одновременно рабочие документы и проект сообщаемой информации проходит внутреннюю проверку качества. В работе предложены основные процедуры такой проверки.

**Аналитические процедуры проверки отчетности группы взаимосвязанных организаций.** Аналитические процедуры при их уместном использовании являются хорошим инструментом принятия стратегических и тактических решений, с помощью которых специалист в ходе аудита ГВО обосновывает свое профессиональное суждение. При этом необходимо принимать во внимание:

- характерный для них статус крупнейших организационных структур, головная компания которых в большинстве случаев является эмитентом обращающихся на фондовом рынке ценных бумаг;

- наличие огромных массивов бухгалтерской информации.

Приведенные выше обстоятельства позволяют использовать в ходе аудита специфические аналитические приемы. Их состав и методика применения предложены в диссертации.

На начальном этапе работы в ходе ознакомления с деятельностью ГВО, оценки «риска принятия клиента», планирования проверки доступ аудитора к внутренней информации аудируемого субъекта может быть ограничен. В этой ситуации первоочередной задачей становится поиск внешних, иногда нестандартных источников необходимых данных. В работе раскрыта и обоснована возможность использования в этой ситуации данных рейтинговых агентств. Тот факт, что российские рейтинги в большей степени характеризуют имидж и состояние эмитента, чем качество конкретного выпуска ценных бумаг, в целом приводит к сопоставимости данных рейтингов с теми, что аудитор обязан получить и проанализировать в ходе применения аналитических процедур.

Значительный объем информации и большое количество документов, характерные для аудита ГВО, позволяют применять нестандартные аналитические методы, такие как метод, основанный на «законе аномальных чисел Бенфорда».

Автором предлагается использование математических тестов, разработанных на базе названного выше закона, для выявления ошибок, отдельные из которых могут иметь своей первопричиной мошеннические действия.

В работе подробно разобран пример применения аналитических процедур в отношении данных сегментной отчетности.

**Аудит отчетности группы взаимосвязанных организаций в условиях применения информационных технологий и компьютерной обработки данных.** Сложность, характерная для деятельности ГВО и, как следствие, аудита ее отчетности практически исключает возможность работы без применения компьютерной техники и специализированного программного обеспечения. В процессе автоматизации аудита ГВО, по нашему мнению, следует выделять две составляющие:

- автоматизацию системы бухгалтерского учета и отчетности ГВО;
- автоматизацию аудита отчетности ГВО.

Автоматизация аудита следом за компьютеризацией бухгалтерского учета стала закономерным этапом развития указанного вида деятельности, проходя-



щего на фоне ее стандартизации. Среди специализированных программ в указанной области также можно выделить зарубежные (Case Ware Working Papers, IDEA 2001, ACL, Audit System-2, TeamMate, Audit Workstation) и отечественные («Помощник аудитора», «Экспресс-Аудит: ПРОФ», «Аудит Мастер», «Audit Expert», «IT Audit: Аудитор», «Аудит-Стандарт») продукты. При существующем многообразии специализированного программного обеспечения пользователям необходима методика, позволяющая сравнить предлагаемые разработчиками продукты и выбрать для внедрения оптимальный, с точки зрения конкретной аудиторской фирмы, вариант.

Модель автоматизации аудита представлена автором в виде совокупности следующих взаимосвязанных блоков, изображенных на рисунке 2:

- блок планирования аудиторской проверки;
- рабочий блок;
- блок финансового анализа (аналитический блок);
- организационный блок;
- справочно-правовой блок (нормативная база).

С целью обеспечения системного подхода при выборе программы и нивелирования до приемлемого уровня влияния субъективного фактора, диссертантом рекомендуется методика, в основе которой лежит описанная выше обобщенная структура модели автоматизации аудита. Предположим, что после предварительной оценки были отсеяны программы, находящиеся в ценовом диапазоне, недоступном для фирмы, а также неустраивающие аудитора по другим признакам, не относящимся к содержательной стороне программного продукта. Далее с использованием метода экспертных оценок ведущими специалистами фирмы различным блокам программы присваиваются удельные веса, отражающие значимость блока для работы фирмы и ожидаемый эффект от его внедрения. После этого те же специалисты характеризуют блоки оставшихся для сравнения программ, выставя им оценки по пятибалльной шкале. Затем данные усредняются. На заключительном этапе получившиеся баллы умножают на веса, и система автоматизации, получившая наибольшую оценку, рекомендуется к дальнейшему внедрению.

К сожалению, в настоящее время на рынке отсутствует аудиторская программа, разработанная специально для проверки отчетности ГВО или адаптированная под таковую. По нашему мнению, для решения этой проблемы целесообразно дорабатывать составляющие системы автоматизации аудита группы, в зависимости от того, какой аудит группы проводится: внешний или внутренний.

## Аудит в условиях компьютерной обработки данных

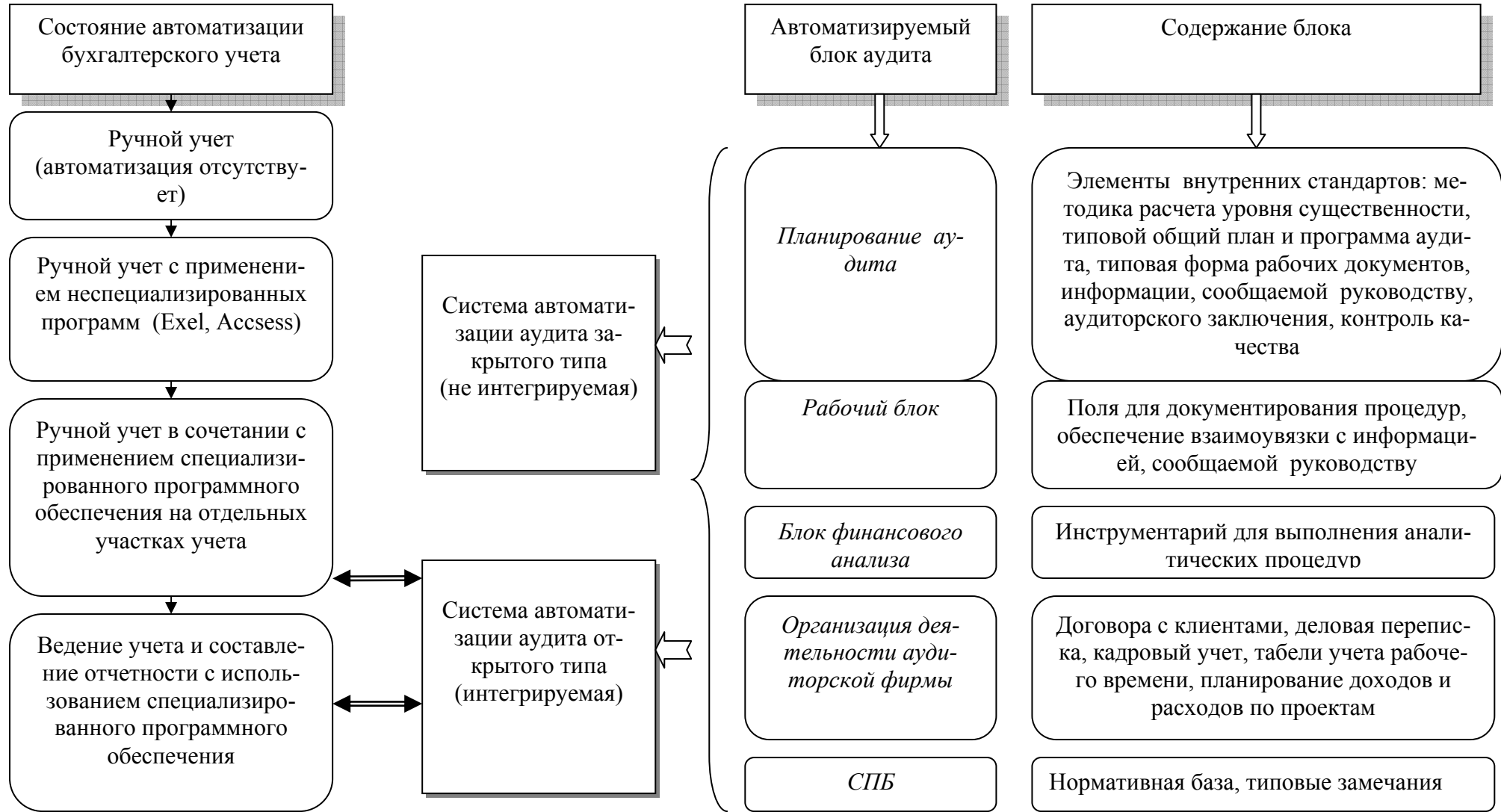


Рис. 2. Предлагаемая модель организации и осуществления аудита в условиях компьютерной обработки данных

В первом случае автоматизация будет наиболее эффективной, если проводить ее путем доработки бухгалтерской программы. Во втором - следует совершенствовать блоки специализированной аудиторской программы.

**Основные направления совершенствования планирования аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций.** Изучение теоретических и практических аспектов аудита ГВО позволило нам сформулировать следующие основные направления его совершенствования:

- дополнение и взаимоувязка на законодательном уровне базовых категорий, связанных с образованием, функционированием и учетом ГВО;
- сокращение периода аудита с целью приближения к срокам аудита ГВО, указанным в Проекте федерального закона «О консолидированной отчетности»;
- разработка новых источников информации о деятельности ГВО для более обоснованного и оптимального планирования проверки и проведения аналитических процедур;
- разработка программного продукта, соответствующего потребностям аудиторской организации, проводящей аудит ГВО или способа доработки уже используемой ею системы автоматизации;
- составление оптимальной по составу и объему процедур программы аудита отчетности ГВО, включающей разделы по консолидированной и сегментной отчетности, а также разработка форм рабочей документации, позволяющих стандартизировать проверку и фиксировать ее результаты с достижением постоянного уровня ее качества.

**Разработка программы аудита консолидированной отчетности.** По нашему мнению, при разработке программ аудита консолидированной и сегментной отчетности необходимо учитывать требования МСФО и отечественной нормативной базы по результатам критической оценки взаимосвязей и отличий содержащихся в них положений.

Одним из ключевых моментов программы аудита консолидированной отчетности является определение периметра ГВО, а также оценка достоверности исходных данных и их пригодности для консолидации, в частности, выполнение принципов консолидации: единства даты составления, учетной политики консолидируемых обществ и валюты составления отчетности. На сегодняшний день практика консолидации ставит перед специалистами ряд проблем, не до конца решенных на уровне МСФО и отечественных стандартов, например: разработка методики определения порога существенности при выборе организаций, входящих в периметр консолидации. Дополнительные затруднения возникают при

необходимости обоснования включения в отчетность данных «внучатых компании» со сложной системой взаимосвязей.

Проверка правильности учета инвестиций в дочерние, зависимые и совместно контролируемые общества также требует внимания, поскольку от ее результатов зависит оценка правильности выбора метода консолидации. По последнему вопросу между МСФО и «Методическими рекомендациями» существует расхождение, поскольку в последних отсутствует понятие совместно контролируемого общества, хотя схожий метод консолидации описан для дочерних обществ с долей участия материнской компании менее 50%.

**Программа аудита сегментной отчетности и особенности его осуществления.** Вопросы аудита информации по сегментам в настоящее время недостаточно освещены в экономической литературе, несмотря на то, что указанный блок учета является одним из сложных, содержащим спорные моменты (например, учет внутрифирменных операций с применением трансфертных цен), а само ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», по мнению ряда специалистов, с которыми мы согласны, нуждается в доработке.

По результатам исследования в диссертации предлагаются следующие направления совершенствования ПБУ 12/2000, которые следует учитывать при составлении программы аудита сегментной отчетности:

- целесообразно ввести в отечественный стандарт требование о сверке показателей сегментной отчетности с соответствующими показателями по группе в целом;

- привести ПБУ 12/2000 в соответствие с утвержденным позднее ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в частности, в ПБУ 12/2000 предусмотрено только то, что обязательства по налогу на прибыль исключаются из обязательств сегмента, в то время как согласно ПБУ 18/02 в учете организации могут возникать не только обязательства, но и активы по налогу на прибыль;

- необходимо уточнить порядок формирования цен при межсегментных передачах, так как существующая формулировка допускает разночтения;

- уместно включить в ПБУ 12/2000 определение операционной деятельности, уточнив при этом критерии отнесения деятельности к основной.

В диссертации приведена предлагаемая автором программа аудита сегментной отчетности, включающая три основных этапа: 1) проверка правильности выделения информации по сегментам; 2) проверка правильности определения отчетных сегментов; 3) проверка правильности раскрытия информации по отчетным сегментам.

К основным процедурам программы разработаны формы рабочих документов, позволяющие ее стандартизировать и тем самым обеспечить определенный уровень качества осуществления аудита.

В диссертации рассмотрены основные изменения, которым подвергнется порядок составления сегментной отчетности, а, следовательно, и ее аудит в связи с принятием МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», являющегося обязательным к применению, начиная с отчетности за 2009 год.

Разработанные по результатам исследования теоретические положения и практические рекомендации направлены на совершенствование российского аудита, усиление конкурентных возможностей отечественных аудиторских фирм в сравнении с ведущими зарубежными аудиторскими компаниями, которые сейчас преобладают на рынке аудита отчетности групп взаимосвязанных организаций.

## **СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА, ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### *Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК*

1. *Часовская М.Н.* Рейтинги как источник информации в аудиторской деятельности / М.Н. Часовская, Ф.И. Харисова // *Финансы.* – 2005. – № 11. – С. 40-42. – 0,5/0,25 печ. л.
2. *Часовская М.Н.* Новое в учете сегментной информации / М.Н. Часовская, Ф.И. Харисова // *Бухгалтерский учет.* – 2007. – № 22. – С. 69-73. – 0,42/0,21 печ. л.
3. *Часовская М.Н.* Аудит сегментной отчетности / М.Н. Часовская, Ф.И. Харисова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2008. – № 1. – С. 158-173. – 2,4/1,2 печ. л.
4. *Часовская М.Н.* Автоматизация аудита консолидированной и сегментной отчетности, основные направления ее совершенствования / М.Н. Часовская // *Аудит и финансовый анализ.* – 2008. – № 3. – С. 472-476. – 0,59 печ. л.

### *Публикации в других изданиях.*

5. *Часовская М.Н.* Анкетирование в аудиторской деятельности / М.Н. Часовская, Ф.И. Харисова // *Современное управление.* – 2005. – № 9. – С. 43-52. – 0,8/0,4 печ. л.
6. *Часовская М.Н.* Аудит многопрофильного бизнеса / М.Н. Часовская, Ф.И. Харисова // *Финансовый вестник.* – 2007. – № 14. – С. 80-88. – 0,54/0,27 печ. л.
7. *Часовская М.Н.* Проблемы аудита консолидированной и сегментной отчетности / М.Н. Часовская // *Аудиторские ведомости.* – 2008. – № 6. – С.61-68. – 0,77 печ. л.
8. *Часовская М.Н.* Особенности организации и осуществления аудита финансовой отчетности группы взаимосвязанных организаций / Часовская М.Н. //

Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов итоговой научно-практической конференции. Под ред. Ш.М. Валитова. – Казань: Изд-во Казан. гос. фин.-экон. ин-та. – 2008. – С. 351-355. – 0,25 печ.л.

9. *Часовская М.Н.* Формирование консолидированной и сегментной отчетности как способ обеспечения достоверного отражения деятельности групп / Часовская М.Н. // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Казань: Изд-во Казанского ГАУ, 2008. – С. 149-151. – 0,1 печ.л.