

4.2. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Арвачев А.В., аспирант кафедры экономического анализа и аудита

Воронежский государственный университет

В данной статье автором раскрыты особенности планирования аудита консолидированной отчетности.

Предложен авторский подход к разделению объектов контроля на те по которым будут планироваться детальные аудиторские процедуры, и те по которым будет производиться лишь обзорная проверка. Автором предложены формы общего плана и программы аудита.

Процедуры планирования предусматривают получение информации о клиенте для качественной оценки аудиторских рисков, уровня существенности, принятия решения о возможности проведения проверки. Планирование аудита консолидированной отчетности, составленной на базе отчетности нескольких организаций, имеет некоторые особенности на каждой из трех стадий планирования. Как известно, процесс планирования аудита включает:

- стадию изучения – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности, контрольной среде, системе компьютерной обработки данных, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, критических областях в предстоящем аудите;
- стадию оценки – определение уровня существенности и оценку риска того, что в финансовой (бухгалтерской) аудируемой отчетности могут иметь место существенные искажения и что они останутся невыявленными;
- техническую стадию – решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита и распределение обязанностей в ходе проверки.

При аудите консолидированной отчетности процедуры стадии изучения клиента и сбора необходимой информации должны осуществляться в отношении каждого члена группы взаимосвязанных организаций. Наличие дочерних организаций подразумевает возможность не только различных направлений деятельности, но и методов обработки учетной информации и осуществления внутреннего контроля. В связи с этим получение и пополнение информации о клиенте должно дифференцироваться для каждого участника группы взаимосвязанных организаций (ГВО).

Если группа взаимосвязанных организаций достаточно велика, то аудитору необходимо выделить критерий по которому наиболее значимые для группы организации отсеются от менее значимых. В отношении первых и будут проводиться детальные аудиторские процедуры. По нашему мнению, такими критериями должны стать:

- удельный вес финансовых данных дочерней организации в консолидированной отчетности;
- степень взаимоотношений дочерней и материнской организации. Процедурам детальной аудиторской проверки подвергаются организации, над которыми материнская организация не осуществляет процедуры контроля;
- производственно-технологические критерии. Особое внимание должно быть уделено организациям группы, занимающим ключевые позиции в производственной цепочке, без которых существование ГВО может ставиться под сомнение.

Необходимо отметить, что ни один из критериев не является абсолютно универсальным. Так, к недостаткам финансового критерия можно отнести то, что удельный вес аудитор оценивает еще до проверки отчетности, т.е. пользуется не вполне надежными данными, которые могут корректироваться в процессе аудита. Таким образом, возможна ситуация, когда данные по какой-либо дочерней организации признаются несущественными по отношению к данным консолидированной отчетности, а позже могут выясниться обстоятельства, корректирующие отчетность дочерней организации.

Итогом планирования аудиторской проверки является составление общего плана и программы. Составление общего плана базируется не только на собранной информации о клиенте, но и на результатах проведенных аналитических процедур. На стадии планирования аналитические процедуры помогают выявить области, значимые для аудита. В самом общем виде к таким областям относят:

- бухгалтерские операции, связанные с внутригрупповыми оборотами;
- операции по закрытию счетов и консолидированию отчетности;
- области, по которым были найдены ошибки, неточности в ходе прошлой проверки;
- области, по которым были найдены ошибки, неточности системой внутреннего контроля;
- участки проверки с высокими аудиторскими рисками.

Система нормативно-правового обеспечения аудита консолидированной отчетности не предъявляет особых требований к форме общего плана аудита. Традиционно общий план проверки представляет собой таблицу с указанием планируемых работ, исполнителей, периода проведения работ, уровней аудиторского риска, существенности.

Таблица 1

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ (ФРАГМЕНТ)

Объекты контроля	Исполнители			
	Иванов И.И., главный аудитор	Петров П.П., аудитор	Сидоров С.С., помощник аудитора	Герасимов П.П., ассистент
ООО «Союз»	Аудит учредительных документов: 3 марта 2008 г. – 5 марта 2008 г. Экспертиза договоров: 5 марта 2008 г. – 6 марта 2008 г.	Аудит основных средств и НМА: 3 марта 2008 г. – 5 марта 2008 г. Аудит МПЗ: 5 марта 2008 – 6 марта 2008 г.	-	-
ООО «Вымпел»	Аудит учредительных документов: 6 марта 2008 г. – 8 марта 2008 г. Экспертиза договоров: 8 марта 2008 г. – 9 марта 2008 г.	Аудит основных средств и НМА: 6 марта 2008 г. – 8 марта 2008 г. Аудит МПЗ: 8 марта 2008 – 9 марта 2008 г.	-	-
ООО «МОРО»	Аудит учредительных документов: 9 марта 2008 г. – 11 марта 2008 г. Экспертиза договоров: 11 марта 2008 г. – 12 марта 2008 г.	Аудит основных средств и НМА: 9 марта 2008 г. – 11 марта 2008 г. Аудит МПЗ: 11 марта 2008 – 12 марта 2008 г.	-	-
ООО «Вихрь»	Аудит учредительных документов: 12 марта 2008 г. – 14 марта 2008 г. Экспертиза договоров: 14 марта 2008 г. – 15 марта 2008 г.	Аудит основных средств и НМА: 12 марта 2008 г. – 14 марта 2008 г. Аудит МПЗ: 14 марта 2008 г. – 15 марта 2008 г.	-	-

ФОРМА ПРОГРАММЫ АУДИТА УЧАСТНИКА ГВО (ФРАГМЕНТ)

Проверяемая организация _____ ООО «Союз» _____
 Период проверки _____ 3 марта 2008 г. – 5 марта 2008 г.
 Руководитель группы _____ Иванов И.И. _____
 Доля участника ГВО в активах группы _____ 40% _____
 Доля участника ГВО в обязательствах группы _____ 30% _____
 Доля участника ГВО в доходах группы _____ 25% _____

Перечень аудиторских процедур (по разделам аудита)	Трудоемкость (период проведения и чел/часы)	Уровень существенности (в отношении раздела аудита)	Аудиторские риски (неотъемлемый, риск СВК)	Исполнитель	Рабочие документы	Примечания
Аудит основных средств	3 марта 2008 г. – 5 марта 2008 г.	20 000 руб.	Неотъемлемый риск – высокий. Риск СВК – средний	Петров П.П.	-	-
Инвентаризация ОС	4 чел/час	-	-	Петров П.П.	Инвентаризационная опись	-
И т.д.	-	-	-	-	-	-

Для целей аудита консолидированной отчетности, характерной особенностью которой является агрегирование отчетов членов ГВО, мы предлагаем использовать форму плана, представленного в табл. 1.

Как видно из табл. 1, мы предлагаем «шахматный» вариант планирования аудита. Предложенная форма общего плана аудита консолидированной отчетности позволяет организовать работу аудиторской фирме в таком режиме, который обеспечивает непрерывность аудиторского процесса, несмотря на то, что аудиторские процедуры выполняются на разных, юридически самостоятельных экономических субъектах. В то же время в предложенной форме плана аудита легко можно проследить занятость того или иного сотрудника, а также увидеть планируемые процедуры в разрезе объектов контроля.

Отдельным неотъемлемым этапом планирования является составление программы аудита, которая должна развивать и уточнять общий план проверки. Для аудита консолидированной отчетности группы взаимосвязанных организаций характерно проведение процедур в отношении юридически обособленных экономических субъектов. Именно поэтому, на наш взгляд, оправдан подход, при котором для каждого члена ГВО составляется своя программа проверки, что обусловлено различными уровнями аудиторских рисков, существенности по каждому объекту, а также различными локальными целями и задачами.

Форма программы аудита устанавливается внутрифирменным аудиторским стандартом, т.е. каждая аудиторская организация может использовать свою форму программы. Нами предлагается универсальная форма программы аудита, представленная в табл. 2.

Предлагаемая форма программы аудита, разрабатываемая в отношении каждого участника ГВО, а также в отношении консолидированной отчетности в целом, позволяет, помимо функций контроля выполнения общего плана и организации внутрифирменного контроля качества аудита, обосновать как объем планируемых аудиторских процедур, так и последующие изменения в программе проверки. Основа для изменения программы – уточненные параметры аудиторских рисков и уровня существенности. Удобство предлагаемой формы программы аудита заключается в тесной и наглядной увязке следующих параметров проверки:

- процедур аудита;
- затрат человеко-часов;
- существенности по разделам проверки;
- аудиторских рисков по разделам проверки.

В соответствии с международным стандартом аудита МСА 300 «Планирование» элементы общего плана и программы проверки могут быть в целях координации действий обсуждены с представителями системы внутреннего

контроля клиента (например, с внутренним аудитором), руководством и его сотрудниками. При отражении в программе аудита уровней существенности и аудиторских рисков аудитор легче обосновать трудоемкость работ и планируемые виды аудиторских процедур, которые напрямую влияют на стоимость аудиторских услуг.

В разделе «Примечания» программы аудита необходимо отразить ответы на следующие вопросы (по разделам проверки, а при необходимости, по каждой процедуре):

- требуется ли дополнительное изучение данного раздела учета, выходящее за рамки запланированных процедур;
- превышен ли уровень существенности по данному разделу проверки;
- подтвердились ли ранее установленные уровни аудиторских рисков;
- отмечены ли факты ограничения объема аудита по данному разделу проверки;
- существуют ли особые мнения членов аудиторской группы по данному разделу учета или по данной процедуре;
- отмечены ли факты применения необычной для данной организации методики отражения фактов финансово-хозяйственной деятельности;
- существуют ли ошибки и неточности, влияющие на планирование аудита по другим участникам группы взаимосвязанных организаций.

Отличительная особенность аудита консолидированной отчетности – тот факт, что в процессе агрегирования информации для целей составления консолидированной отчетности результаты деятельности самостоятельных организаций, представленные в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета должны быть трансформированы в консолидированные формы, отвечающие международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В связи с этим аудитор сталкивается с ошибками, характерными исключительно для консолидированной отчетности группы взаимосвязанных организаций. Наиболее очевидны следующие группы ошибок:

- ошибки, являющиеся следствием неверного определения состава группы взаимосвязанных организаций. Проявление данных ошибок в том, что консолидированная отчетность не представляет всей информации по группе. В связи с этим могут быть поставлены под сомнение не только показатели консолидированной финансовой отчетности, но и производные от нее данные финансового (финансовые коэффициенты) и нефинансового характера (принцип непрерывности деятельности организации);
- ошибки как следствие искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной членами ГВО по Российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). Проявление данных ошибок в том, что процедуры консолидации изначально опираются на искаженные данные частных бухгалтерских отчетов членов ГВО. В связи с этим общие выводы

по консолидированной отчетности могут быть модифицированы в зависимости от степени существенности искажений и удельного веса отчетности члена ГВО в общей консолидированной отчетности по группе;

- ошибки как следствие использования учетной политики для целей консолидации, которая не отвечает требованиям МСФО. Использование учетной политики, не отвечающей требованиям МСФО, либо существенные различия в положениях учетной политики, применяемой членами ГВО, приводят к ситуации, когда учетные и отчетные данные перестают быть сопоставимыми. В связи с этим данные общей консолидированной отчетности перестают быть достоверными;
- ошибки трансформации финансовой отчетности членов ГВО, сформированной по РСБУ в отчетность, отвечающую МСФО. Проявление данного вида ошибок наиболее характерно для групп взаимосвязанных организаций, в состав которых входят экономические субъекты, относящиеся к различным отраслям народного хозяйства, а также применяющие различные системы бухгалтерского учета, налогообложения и отчетности. Группы взаимосвязанных организаций молочной переработки в полной мере относятся к вышеуказанной категории ГВО;
- ошибки при консолидации финансовой отчетности. Данная группа ошибок имеет прямое влияние на экономические решения пользователей консолидированной отчетности.

Очевидно, что для эффективного выявления и исправления указанных ошибок необходимо сегментировать объекты контроля в соответствии с группами типичных ошибок. Это позволит адекватно распределить конкретные задачи между аудиторами или ассистентами аудитора.

Отмеченные типичные ошибки, характерные для консолидированной отчетности, относятся к разным временным этапам. Так, ошибки 2-й группы возникают на протяжении всего цикла обработки учетной информации вплоть до составления отчетности, а ошибки 5-й группы типичны для заключительного этапа подготовки консолидированной отчетности. Поэтому важнейшим аспектом проведения аудита консолидированной отчетности является определение периодичности его проведения, а также сроков и этапов реализации аудиторских процедур.

Нами разработаны основные этапы проведения аудита консолидированной отчетности (рис. 1).

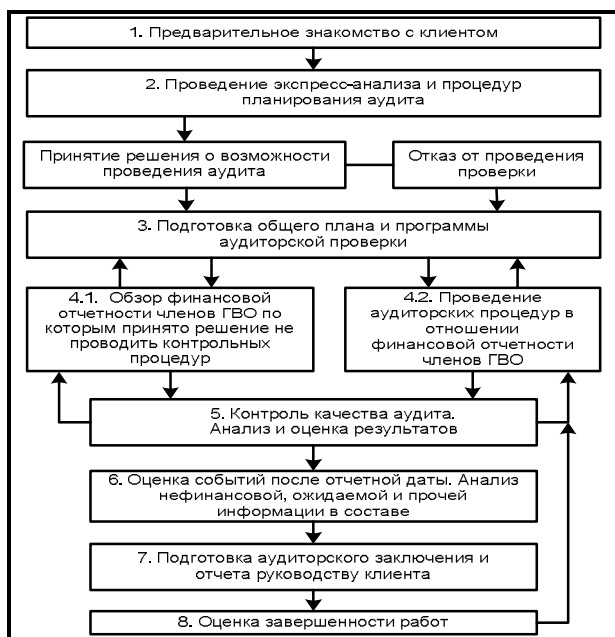


Рис. 1. Основные этапы проведения аудита консолидированной отчетности

Предлагаемые этапы проведения аудита соответствуют требованиям международных стандартов аудита и обеспечивают:

- качество проведения проверки;
- планирование аудита;
- анализ применимости принципа непрерывности деятельности;
- оценку влияния последующих событий;
- анализ нефинансовой, прогнозной и прочей информации, включенной в консолидированную отчетность.

Предлагаемые этапы проведения аудита соответствуют требованиям международных стандартов аудита и обеспечивают:

- качество проведения проверки;
- планирование аудита;
- анализ применимости принципа непрерывности деятельности;
- оценку влияния последующих событий;
- анализ нефинансовой, прогнозной и прочей информации, включенной в консолидированную отчетность.

Как показывает рис. 1, аудит консолидированной отчетности состоит из этапов, которые условно можно объединить в три стадии проверки:

- предварительная стадия аудита, которая включает этапы 1-3;
- стадия проведения аудиторских процедур, которая включает этапы 4-6;
- заключительная стадия (этап 7-8).

Литература

1. Ашуркова А.М. Консолидация отчетности иностранных дочерних предприятий / А.М. Ашуркова // Бухгалтерский учет. – 1999. – №3.
2. Богатырева Е.И. Составление сводной отчетности: подготовка информации / Е.И. Богатырева // Бухгалтерский учет. – 2002. – №4.
3. Ендовицкий Д.А. Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика / Д.А. Ендовицкий / Под ред. проф. Л.Т. Гиляровой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 400 с.
4. Селезнева Н.Н. Методика составления консолидированной отчетности в АО / Н.Н. Селезнева, И.П. Скобелева, Л.П. Селезнева // Бухгалтерский учет. – 1997. – №4.
5. Хорохордин Д.Н. Актуальные вопросы учета и аудита финансовых вложений в коммерческих интегрированных структурах / Д.Н. Хорохордин, Н.А. Горлова // Аудитор. – 2005. – № 11.

Арвачев Александр Викторович

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время появляется много новых публикаций, в той или иной степени касающихся учета, анализа и аудита консолидированной отчетности.

Автором рецензируемой статьи изложены оригинальные подходы к планированию аудиторского процесса консолидированной отчетности. В авторской методике хотя и присутствуют три традиционных стадии планирования, тем не менее, их состав адаптирован к специфике аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций, что позволяет эффективно оценить степень применения тех или иных аудиторских процедур.

Представленная в статье блок-схема алгоритма аудиторского процесса универсальна, эксклюзивна по сути, в ней задействованы современные аналитические инструменты. Использование на практике предлагаемых форм общего плана и программы аудита, на мой взгляд, даст возможность аудитору эффективнее организовать свою работу.

Материал статьи построен в полном соответствии с требованиями изложения научно-практической идеи – имеет вводную часть, основную (логически структурированную), снабженную необходимыми пояснениями, заключительную, раскрывающую практическую значимость излагаемого методического подхода. На основании изложенного считаю, что статья может быть рекомендована к открытой печати.

Хорохордин Д.Н., к.э.н., доцент кафедры аудита Воронежского филиала Всероссийского заочного финансово-экономического института

4.2. ACTUAL QUESTIONS OF PLANNING OF CONSOLIDATED ACCOUNT AUDIT

A.V. Arvachev, the Post-graduate Student of Chair
«Economic Analysis and Audit»

Voronezh State University

The characteristics of consolidated account audit have been revealed.

Offered is the author's approach to the division of the objects of control into the ones which the detailed audit inspection will be based on and the ones for just a survey inspection. Forms of a general plan and audit programmes are offered by the author..

Literature

1. A.M. Ashurkova. Consolidation of account of foreign associated enterprises / A.M. Ashurkova// Business accounting. – 1999. – 3. – p. 96-101.
2. E.I. Bogatyrjova. Compilation of integrated cost reporting: preparation of information / E.I.Bogatyrjova// Business accounting. – 2002. – 4. – p. 8-13.
3. Endovitskiy D.A. Complex analysis and control of investment activity: methodology and practice / D.A.Endovitskiy / Under the editorship of prof. L.T. Gilyarovskaya. – M.:Finances and statistics, 2001. – 400 p.
4. N.N. Seleznjova. Consolidated account procedures in Stock companies / N.N. Seleznjova, I.P.Scobeleva, L.P.Seleznjova// Business accounting. – 1997. – 4. – p. 86-95.
5. D.V. Horohordin. Actual questions of accounting and audit of financial investments in commercial integrated structures / D.N. Horohordin, N.A. Gorlova // Auditor. – 2005. – 11. – p. 29-34.