

## 4.5. АУДИТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ГРУППЫ ВЗАИМОСВЯЗАННЫХ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР

Шахманова Б.А., аспирант кафедры аудита

*Сибирский университет потребительской кооперации*

В статье представлен авторский подход к определению состава аудиторских процедур дебиторской задолженности, сформированной в результате деятельности группы взаимосвязанных торговых компаний. Основу подхода к планированию аудиторских процедур формирует авторская классификация дебиторской задолженности, учитывающая отраслевую и организационную специфику функционирования юридических лиц, образующих торговый холдинг. Инструментарий планирования аудиторских процедур базируется на систематизации предпосылок подготовки отчетности по признаку значимости показателей.

Дебиторская задолженность является неотъемлемым элементом ресурсного потенциала торговых организаций, что предопределяет актуальность исследования проблем, связанных с повышением эффективности управления оборотными активами. При этом характер таких проблем определяется рядом факторов:

- отраслевая принадлежность;
- ассортимент продукции и товаров;
- вид торговой деятельности;
- формат розничной торговли;
- уровень конкуренции;
- наличие аффилированных лиц;
- применяемый режим налогообложения и др.

Одним из инструментов повышения эффективности управления дебиторской задолженностью в современных условиях выступает применение различных видов хозяйственных договоров, включение в договоры условий, обеспечивающих оптимизационные решения относительно регулирования налоговой нагрузки. В результате формируются группы взаимосвязанных торговых компаний, объединенных общими собственниками, взаимным участием в уставном капитале, связанных договорными отношениями, либо образующих холдинг в соответствии с нормами гражданского законодательства.

Деятельность таких компаний чаще всего сопряжена с привлечением независимых аудиторов для осуществления обязательного аудита по критерию выручки от реализации товаров. Кроме того, сложность управления таким объединением юридических лиц создает предпосылки для осуществления инициативного аудита. В любом случае организация и методика аудита дебиторской задолженности, применяемые для юридического лица, в условиях деятельности группы взаимосвязанных торговых компаний нуждаются в их модификации с учетом влияния на формирование дебиторской задолженности условий договоров, характеристики обязательств и ее реальности.

Одним из сложных аспектов аудита, подлежащих пересмотру в условиях функционирования интегрированных структур, является определение состава аудиторских процедур, реализация которых позволит аудитору собрать надлежащие достаточные аудиторские доказательства.

Основу аудиторских процедур по существу традиционно формируют предпосылки подготовки финансовой отчетности, а последовательность их реализации определяется целью и задачами аудита дебиторской задолженности. По нашему мнению, целью аудита дебиторской задолженности для группы взаимосвязанных организаций является выражение мнения о достоверности информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности юридических лиц, входящих в группу компаний, и консолидированной отчетности группы организаций в соответствии с нормами бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства [1].

Мы предполагаем, что для достижения вышеприведенной цели аудита решается ряд задач, характер которых, с одной стороны, должен быть подчинен специфике формирования дебиторской задолженности группы взаимосвязанных организаций, а с другой – определяется необходимостью сбора доказательств в отношении достоверности информации. В результате основными задачами аудита дебиторской задолженности группы взаимосвязанных организаций рассматриваются:

- подтверждение и установление достоверности информации;
- оценка законности возникновения, правильности отражения учета расчетов в финансовой (бухгалтерской) и управленческой отчетности организации и группы компаний;
- проверка своевременности списания просроченной дебиторской задолженности на финансовые результаты;
- оценка полноты и обоснованности формирования доходов и расходов для целей исчисления налоговых обязательств по налогу на прибыль;
- проверка правомерности и своевременности отражения неденежных расчетов с внешними, внутренними дебиторами и кредиторами группы.

Исходя из перечисленных задач аудита дебиторской задолженности группы взаимосвязанных торговых компаний, необходимо сформулировать программу аудиторских процедур по существу, основываясь на содержании предпосылок подготовки отчетности. Для демонстрации авторского подхода к аудиту дебиторской задолженности группы взаимосвязанных организаций представим планирование аудиторских процедур по двум направлениям:

- процедуры проверки дебиторской задолженности каждой конкретной организации, входящей в группу;
- процедуры проверки совокупной дебиторской задолженности группы.

Для определения критериев или параметров формулирования выводов по результатам аудита необходимо определить перечень действий аудитора, направленных на исследование дебиторской задолженности каждой конкретной организации, входящей в группу взаимосвязанных компаний (табл. 1).

Таким образом, на основании предпосылок подготовки отчетности и специфики дебиторской задолженности как объекта аудирования определяется состав контрольных действий аудитора, направленных на проверку дебиторской задолженности конкретной компании, входящей в группу взаимосвязанных организаций.

Мы предлагаем осуществлять систематизацию действий аудитора по критерию значимости информации о дебиторской задолженности [2]. Для этого нами осуществлены расчеты по структурированной информации о дебиторской задолженности по следующим основаниям: по составу дебиторской задолженности, по отношению к кредитору, по основаниям возникновения и по обоснованности суммы (табл. 1).

Таблица 1

## СОСТАВ ПРОЦЕДУР АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Содержание предпосылок подготовки отчетности	Процедуры аудита дебиторской задолженности
<b>а) Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни</b>	
Возникновение	
Отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица	Проверить наличие законных оснований на получение денежных средств или обязанность по поставке товара, выполнению работ, оказанию услуг, возврату денежных средств в соответствии с заключенными договорами
Полнота	
Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем	Осуществить анализ отражения дебиторской задолженности в полном объеме, без искажений и в соответствии с заключенными договорами
Точность	
Суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом	Проверить отражение дебиторской задолженности в арифметически правильных суммах
Отнесение к соответствующему периоду	
Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде	Убедиться в том, что все хозяйственные операции с возникновением дебиторской задолженности отражены в соответствующем отчетном периоде
Классификация	
все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Оценить правильность отражения дебиторской задолженности на соответствующих счетах бухгалтерского учета
<b>б) Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода</b>	
Существование	
Отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют	Изучить материалы инвентаризации дебиторской задолженности или запросить акты сверки расчетов
Права и обязательства	
Аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица	Изучить договоры и другие документы, на основании которых организация обладает правами и контролирует дебиторскую задолженность
Полнота	
Все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем	Оценить соответствие показателей отчетности данным аналитического и синтетического учета дебиторской задолженности
Оценка и распределение	
Активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно	Проверить правильность отражения в бухгалтерской отчетности резервов сомнительных долгов, событий после отчетной даты, дебиторской задолженности, сформированной в результате исполнения обязательств по посредническим договорам
<b>в) Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации</b>	
Возникновение, права и обязательства	
Отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица	Убедиться в том, что вся существенная информация о дебиторской задолженности раскрыта в отчетности, события, связанные с возникновением дебиторской задолженности, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица
Полнота	
все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее	Проверить отражение в бухгалтерской отчетности дебиторской задолженности в соответствии с данными бухгалтерского учета, требованиями Положений по бухгалтерскому учету и условиями договоров
Классификация и понятность	
Финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме	Оценить корректность и адекватность отражения и раскрытия информации о дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности
Точность и оценка	
Финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах	Убедиться в том, что вся дебиторская задолженность отражена в отчетности в арифметически правильных суммах и оценена в соответствии с требованиями Положений по бухгалтерскому учету, условиями хозяйственных договоров

В свою очередь такая информация детализирована нами с учетом характера анализируемых предпосылок.

- Во-первых, оценка значимости информации о дебиторской задолженности по состоянию на отчетную дату характеризует предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

- Во-вторых, оценка значимости информации о движении дебиторской задолженности (поступило, погашено) характеризует предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни.

Логика осуществленных нами расчетов и их интерпретации заключается в следующем: расчеты осуществлены по состоянию на отчетную дату в соответствии со значением

возникшей и погашенной в аудируемом периоде дебиторской задолженности. Такой диапазон определен взаимосвязью информации о дебиторской задолженности с характером анализируемых предпосылок подготовки индивидуальной отчетности. Кроме того, по каждому из четырех признаков классификации дебиторской задол-

женности информация структурирована в соответствии с детальной характеристикой дебиторской задолженности. Так, по признаку «состав дебиторской задолженности» нами осуществлен анализ значимости в разрезе дебиторской задолженности покупателей, поставщиков, персонала, бюджета и пр.

Таблица 2

**ЗНАЧИМОСТЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 1 ЗА 2011-2012 гг. (БЕЗ УЧЕТА ВЛИЯНИЯ ВНУТРИГРУППОВЫХ ОБОРОТОВ)**

%

Показатели	Значимость дебиторской задолженности на отчетную дату			Значимость дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде			Значимость дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде		
	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)
<b>По составу</b>									
Интегральная оценка	45,3	56,9	11,6	60,3	66,2	5,9	66,2	28,7	-37,5
За реализованные товары	37,4	42,1	4,7	88,2	72,5	-15,7	99,3	70,6	-28,7
Авансы уплаченные	71,3	21,8	-49,5	87,2	29,0	-58,2	91,4	34,9	-56,5
Подотчет	40,5	73,9	33,4	28,3	18,9	-9,4	29,6	18,1	-11,5
Прочие	11,8	53,5	41,7	4,0	77,4	73,4	16,5	3,2	-13,3
Налоги	65,5	93,4	27,9	94,0	16,6	-77,4	94,1	16,7	-77,4
<b>По отношению к кредитору</b>									
Интегральная оценка	48,5	59,0	10,5	52,6	28,8	-23,8	47,2	31,3	-15,9
Внутригрупповая	66,7	44,6	-22,1	63,3	47,7	-15,6	64,2	48,5	-15,7
Внешняя	38,4	58,4	20,0	66,2	19,9	-46,3	50,9	29,1	-21,8
Внутренняя	40,5	73,9	33,4	28,3	18,9	-9,4	26,5	16,2	-10,3
<b>По основаниям возникновения</b>									
Интегральная оценка	48,4	52,1	3,7	70,3	57,1	-13,2	60,0	57,2	-2,8
Договорная	40,3	48,2	7,9	99,4	90,9	-8,5	89,7	88,6	-1,1
Внедоговорная	75,3	98,5	23,2	19,4	62,4	43,0	20,1	57,6	37,5
Вследствие деликта	29,5	9,6	-19,9	92,0	18,0	-74,0	70,1	25,5	-44,6
<b>По обоснованности сумм</b>									
Интегральная оценка	59,1	73,7	14,6	58,4	76,4	18,0	41,9	43,3	1,4
Неподтвержденная	36,0	42,9	6,9	73,6	72,5	-1,1	81,4	70,2	-11,2
Подтвержденная	73,2	81,0	7,8	47,1	59,6	12,5	38,9	51,5	12,6
С разногласиями	68,1	97,1	29,0	54,4	97,1	42,7	5,4	8,1	2,7

Таблица 3

**ЗНАЧИМОСТЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 1 ЗА 2011-2012 гг. (С УЧЕТОМ ВЛИЯНИЯ ВНУТРИГРУППОВЫХ ОБОРОТОВ)**

%

Показатели	Значимость дебиторской задолженности на отчетную дату			Значимость дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде			Значимость дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде		
	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)	2011 г.	2012 г.	Отклонение (+, -)
<b>По составу</b>									
Интегральная оценка	44,9	57,7	12,8	49,8	41,8	-8	51,3	25,1	-26,2
За реализованные товары	31,5	44,9	13,4	30,7	65,8	35,1	20,5	50,9	30,4
Авансы уплаченные	75,2	22,6	-52,6	91,9	30,1	-61,8	95,7	36,4	-59,3
Подотчет	40,5	73,9	33,4	28,3	18,9	-9,4	29,6	18,1	-11,5
Прочие	11,8	53,5	41,7	4	77,4	73,4	16,5	3,2	-13,3
Налоги	65,5	93,4	27,9	94	16,6	-77,4	94,1	16,7	-77,4
<b>По отношению к кредитору</b>									
Интегральная оценка	26,3	44,1	17,8	26,0	34,8	8,8	24,1	28,7	4,6
Внутригрупповая	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Внешняя	38,4	58,4	20,0	49,6	85,4	35,8	45,8	69,8	24,0
Внутренняя	40,5	73,9	33,4	28,3	18,9	-9,4	26,5	16,2	-10,3
<b>По основаниям возникновения</b>									
Интегральная оценка	41,6	52,3	10,7	49,3	36,9	-12,4	75,1	56,2	-18,9
Договорная	35,6	54,1	18,5	32,7	76,8	44,1	46,1	67,7	21,6
Внедоговорная	63,1	97,4	34,3	4,4	5,3	0,9	84,8	80,3	-4,5
Вследствие деликта	26,1	5,3	-20,8	62,9	17,9	-45,0	94,6	20,6	-74,0
<b>По обоснованности сумм</b>									
Интегральная оценка	56,4	73,6	17,2	47,5	71,7	24,2	30,2	45,4	15,2
Неподтвержденная	24,4	40,9	16,5	39,9	60,1	20,2	17,1	77,4	60,3
Подтвержденная	73,2	81	7,8	45,2	57,8	12,6	67,7	50,5	-17,2
С разногласиями	71,6	98,9	27,3	57,4	97,3	39,9	5,6	8,2	2,6

Приведем результаты расчета значимости показателей и анализа отклонений значимости дебиторской задолженности (без учета влияния внутригрупповых оборотов) по компании 1 (табл. 2).

Расчеты демонстрируют существенность отклонений значимости большинства показателей, за исключением договорной дебиторской задолженности и с разногласиями, погашенной в аудирваемом периоде, а также остатка дебиторской задолженности покупателей. На наш взгляд, такая ситуация свидетельствует о существенных изменениях дебиторской задолженности в динамике, что в свою очередь подтверждает актуальность выделения этого вида активов в значимый объект аудирования.

Однако расчеты, произведенные по данным отчетности и бухгалтерского учета компании 1, не учитывают влияния операций, связанных с возникновением и погашением дебиторской задолженности организаций, входящих в одну группу. Для учета влияния дебиторской задолженности зависимых компаний на значимость показателей, осуществим анализ отклонений значимости дебиторской задолженности (табл. 3).

Таблица 4

#### АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 1 НА ОТЧЕТНУЮ ДАТУ

Показатели	Отклонения значимости на отчетную дату		Оценка влияния внутригрупповых оборотов на формирование дебиторской задолженности организации
	С учетом внутригрупповых оборотов	Без учета внутригрупповых оборотов	
По составу			
За реализованные товары	13,4	4,7	Существенное влияние
Авансы уплаченные	-52,6	-49,5	Несущественное влияние
Подотчет	33,4	33,4	Отсутствует влияние
Прочие	41,7	41,7	Отсутствует влияние
Налоги	27,9	27,9	Отсутствует влияние
По отношению к кредитору			
Внутригрупповая	0,0	-22,1	Существенное влияние
Внешняя	20,0	20,0	Отсутствует влияние
Внутренняя	33,4	33,4	Отсутствует влияние
По основаниям возникновения			
Договорная	18,5	7,9	Существенное влияние
Внедоговорная	34,3	23,2	Существенное влияние
Вследствие деликта	-20,8	-19,9	Несущественное влияние
По обоснованности сумм			
неподтвержденная	16,5	6,9	Существенное влияние
Подтвержденная	7,8	7,8	Отсутствует влияние
С разногласиями	27,3	29,0	Несущественное влияние

Результаты расчетов свидетельствуют о различии в отклонениях значимых показателей, характеризующих дебиторскую задолженность, определенных с учетом и без учета влияния внутригрупповых оборотов. Так, в отношении дебиторской задолженности на отчетную дату отклонения значимости по большинству признаков классификации признаются существенными за исключением дебиторской задолженности за реализованные товары, сформированной без учета влияния внутригрупповых оборотов. Однако для анализа влияния внутригрупповых оборотов на значимость показателей, характеризующих дебиторскую задолженность на отчетную дату, необходимо сопоставить отклонения их значимости. В результате сравнения отклонений можно выделить показатели, характеризующие дебиторскую задолженность, на формирование которых оказывают влияние внутригрупповые обороты, т.е. осуществление деятельности в составе группы взаимосвязанных организаций (табл. 4).

Таким образом, можно заключить, что дебиторская задолженность организации, входящей в группу взаимосвязанных торговых компаний, на отчетную дату формировалась под влиянием операций по реализации товаров между участниками группы компаний. Данный факт подтверждается существенностью отклонений значимости дебиторской задолженности за реализованные товары, рассчитанной с учетом внутригрупповых оборотов – 13,4 %, а также без учета их влияния – 4,7%. Кроме того, существенное влияние внутригрупповые обороты оказали на структуру дебиторской задолженности по основаниям возникновения, а также по неподтвержденной дебиторской задолженности.

Анализ практики функционирования взаимосвязанных торговых организаций свидетельствует о том, что между участниками группы не всегда подписываются акты сверки на отчетные даты. В результате сумма задолженности внутри группы по данным компаний может существенно отличаться. Кроме того, выявлены случаи отсутствия договоров или иных оснований для возникновения дебиторской задолженности участников группы. Расхождения в суммах дебиторской задолженности имеют место в ситуации одновременного заключения различных договоров, а также при отсутствии договоров.

Так, в аудирваемом периоде между компанией 1 и компанией 2 заключен агентский договор, по которому компания 1 является принципалом, компания 2 – агентом. В этой ситуации дебиторская задолженность покупателей возникает у агента, который осуществляет реализацию от своего имени, но счет принципала. Для принципала же дебитором является агент и до момента отгрузки покупателям такая дебиторская задолженность формируется по фактической себестоимости товаров, и только на основании отчета агента возникает дебиторская задолженность третьих лиц по договорной (продажной) стоимости. Таким образом, при анализе отклонений значимости должны приниматься во внимание характер и условия договоров, как заключенных между участниками группы, так и между участниками группы и третьими лицами.

Применение результатов анализа отклонений значимости служит основанием для формирования программы процедур аудита дебиторской задолженности, сформированной с учетом существенности тех или иных признаков классификации дебиторской задолженности. Так, в программу аудита дебиторской за-

долженности Компании 1 в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода должны быть включены процедуры, направленные на анализ дебиторской задолженности по следующим направлениям:

- за реализованные товары (права и обязательства, полнота, оценка и распределение);
- договорная и внедоговорная дебиторская задолженность, вследствие деликта (существование, права и обязательства);
- неподтвержденная дебиторская задолженность (существование).

Однако анализ отклонений показателей значимости на отчетную дату имеет отношение лишь к предпосылкам второй группы, а для выделения предпосылок первой группы воспользуемся расчетом отклонений по движению дебиторской задолженности в аудируемом периоде (табл. 5).

Таблица 5

**АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 1, ВОЗНИКШУЮ В АУДИРУЕМОМ ПЕРИОДЕ**

Показатели	Отклонения значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде		Оценка влияния внутригрупповых оборотов на формирование дебиторской задолженности организации
	С учетом влияния внутригрупповых оборотов	Без учета влияния внутригрупповых оборотов	
<b>По составу</b>			
За реализованные товары	35,1	-15,7	Существенное влияние
Авансы уплаченные	-61,8	-58,2	Несущественное влияние
Подотчет	-9,4	-9,4	Отсутствует влияние
Прочие	73,4	73,4	Отсутствует влияние
Налоги	-77,4	-77,4	Отсутствует влияние
<b>По отношению к кредитору</b>			
Внутригрупповая	0,0	-15,6	Существенное влияние
Внешняя	35,8	-46,3	Существенное влияние
Внутренняя	-9,4	-9,4	Отсутствует влияние
<b>По основаниям возникновения</b>			
Договорная	44,1	-8,5	Существенное влияние
Внедоговорная	0,9	43,0	Существенное влияние
Вследствие деликта	-45,0	-74,0	Существенное влияние
<b>По обоснованности сумм</b>			
Неподтвержденная	20,2	-1,1	Существенное влияние
Подтвержденная	12,6	12,5	Отсутствует влияние
С разногласиями	39,9	42,7	Несущественное влияние

Информация табл. 5 подтверждает влияние внутригрупповых расчетов на формирование дебиторской задолженности за реализованные товары, внутригруппо-

вой и внешней дебиторской задолженности, договорной, внедоговорной дебиторской задолженности и задолженности, возникшей вследствие деликта, а также неподтвержденной дебиторской задолженности. Таким образом, существенный состав дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде, отличается от дебиторской задолженности на отчетную дату одним признаком – внешняя дебиторская задолженность.

Однако этой информации недостаточно для определения программы процедур по существу, предназначенной для анализа предпосылок подготовки отчетности первой группы, так как объективно существует вторая группа хозяйственных операций – погашение дебиторской задолженности. Для уточнения состава процедур по существу необходимо оценить отклонения значимости показателей, рассчитанных по информации о погашении дебиторской задолженности в аудируемом периоде (табл. 6).

Таблица 6

**АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 1, ПОГАШЕННУЮ В АУДИРУЕМОМ ПЕРИОДЕ**

Показатели	Отклонения значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде		Оценка влияния внутригрупповых оборотов на формирование дебиторской задолженности организации
	С учетом влияния внутригрупповых оборотов	Без учета влияния внутригрупповых оборотов	
<b>По составу</b>			
За реализованные товары	30,4	-28,7	Несущественное влияние
Авансы уплаченные	-59,3	-56,5	Несущественное влияние
Подотчет	-11,5	-11,5	Отсутствует влияние
Прочие	-13,3	-13,3	Отсутствует влияние
Налоги	-77,4	-77,4	Отсутствует влияние
<b>По отношению к кредитору</b>			
Внутригрупповая	0,0	-15,7	Существенное влияние
Внешняя	24,0	-21,8	Несущественное влияние
Внутренняя	-10,3	-10,3	Отсутствует влияние
<b>По основаниям возникновения</b>			
Договорная	21,6	-1,1	Существенное влияние
Внедоговорная	-4,5	37,5	Существенное влияние
Вследствие деликта	-74,0	-44,6	Существенное влияние
<b>По обоснованности сумм</b>			
Неподтвержденная	60,3	-11,2	Существенное влияние
Подтвержденная	-17,2	12,6	Несущественное влияние
С разногласиями	2,6	2,7	Несущественное влияние

Информация табл. 6 свидетельствует о влиянии внутригрупповых расчетов на формирование внутригрупповой дебиторской задолженности, договорной, внедоговорной дебиторской задолженности и задолженности,

возникшей вследствие деликта, а также неподтвержденной дебиторской задолженности. Таким образом, можно заключить, что для торговой организации, осуществляющей деятельность в условиях интегрированной структуры, наиболее значимой представляется структуризация дебиторской задолженности по основаниям возникновения. Кроме того, расчеты показали важность анализа

информации о внутригрупповой дебиторской задолженности, задолженности за реализованные товары, а также неподтвержденной дебиторской задолженности. При этом, перечисленные признаки классификации справедливости как для дебиторской задолженности, сформированной на отчетную дату, так и для возникшей и погашенной дебиторской задолженности.

Таблица 7

### АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 2<sup>1</sup>

%

Показатели	Отклонения значимости дебиторской задолженности на отчетную дату		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде	
	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2
<b>По составу</b>						
За реализованные товары	-3,4	-5	-7,0	-64,8	-6,8	-69,8
Авансы уплаченные	35,2	35,2	-1,5	-1,5	-15,1	-29,8
Подотчет	-4,5	-4,5	-5,8	-5,8	-4,1	-4,1
Прочие	85,2	85,2	64,8	64,8	-77,5	-77,5
Налоги	86,5	26,4	-9,7	-9,7	-9,0	-9
<b>По отношению к кредитору</b>						
Внутригрупповая	-5,2	0,0	23,9	0,0	23,9	0,0
Внешняя	-4,0	-4,0	-6,4	-15,8	-6,2	-22,1
Внутренняя	-4,5	-4,5	-5,8	-5,8	-4,1	-4,1
<b>По основаниям возникновения</b>						
Договорная	-5,3	-90,0	-6,6	-12,1	-6,6	-20,0
Внедоговорная	11,5	28,2	0,7	6,4	12,0	13,9
Вследствие деликта	4,9	4,5	-0,3	-4,3	-14,0	-16,6
<b>По обоснованности сумм</b>						
Неподтвержденная	6,8	8,6	-6,2	-63,6	-6,7	8,9
Подтвержденная	-28,0	-28,0	-19,9	-19,9	-22,1	-12,4
С разногласиями	-21,0	-20,0	34,1	34,1	11,2	-2,8

Таблица 8

### АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 3

%

Показатели	Отклонения значимости дебиторской задолженности на отчетную дату		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде	
	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2
<b>По составу</b>						
За реализованные товары	-20,6	1,2	-23,6	-10	-23,5	13,1
Авансы уплаченные	0,6	3,1	-1,5	65,2	-11,5	9,5
Подотчет	0,0	0	-8,2	-8,2	-8,1	-8,1
Прочие	0,0	0	-8,2	-8,2	-8,1	-8,1
Налоги	0,0	0	-8,2	-8,2	-8,1	-8,1
<b>По отношению к кредитору</b>						
Внутригрупповая	-23,7	0,0	-35,0	0,0	-34,1	0,0
Внешняя	-27,7	-27,7	-1,3	-23,3	-3,1	13,0
Внутренняя	0,0	0,0	-8,2	-8,2	-8,1	-8,1
<b>По основаниям возникновения</b>						
Договорная	-26,5	-22,2	-40,4	-22,9	-40,2	26,0
Внедоговорная	0,0	-1,3	23,9	15,0	23,9	0,1
Вследствие деликта	-6,8	-5,0	-46,1	-46,6	-46,4	-45,6
<b>По обоснованности сумм</b>						
Неподтвержденная	-26,2	-22,0	-34,4	-18,3	-34,0	22,0
Подтвержденная	-26,0	-28,0	-3,0	-28,7	-1,2	6,1
С разногласиями	-43,3	-64,3	4,6	4,6	6,1	-15,0

Таблица 9

### АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ ЗНАЧИМОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИХ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ КОМПАНИИ 4

<sup>1</sup> Примечание: вариант 1 – расчет значимости показателей осуществлен с учетом влияния внутригрупповых оборотов; вариант 2 – расчет значимости показателей осуществлен без учета влияния внутригрупповых оборотов.

Показатели	Отклонения значимости дебиторской задолженности на отчетную дату		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде		Отклонения значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде	
	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2
<b>По составу</b>						
За реализованные товары	-19,7	-19,7	1,1	3	1,8	35,3
Авансы уплаченные	23,6	51,4	52,5	52,5	43,3	49
Подотчет	0,0	-84,6	-15,0	-15	-14,9	-14,2
Прочие	-24,6	60	-24,5	-24,5	-26,1	-26,1
Налоги	0,0	0	-15,0	-15	-15,0	-15
<b>По отношению к кредитору</b>						
Внутригрупповая	-18,9	0,0	-4,0	0,0	1,8	0,0
Внешняя	-19,4	-19,4	1,2	-70,2	-2,8	0,9
Внутренняя	0,0	0,0	-15,0	-91,7	-14,9	-14,9
<b>По основаниям возникновения</b>						
Договорная	-21,7	6,8	4,2	20,4	4,6	-48,8
Внедоговорная	-24,3	-3,9	-33,2	-3,2	-51,1	-71,8
Вследствие деликта	8,2	-5,5	-77,8	-17,3	-54,5	-47,3
<b>По обоснованности сумм</b>						
Неподтвержденная	-18,8	-70,5	-3,1	22,0	0,9	-5,5
Подтвержденная	95,7		2,1	6,1	-5,9	-5,5
С разногласиями	0,0	-9,1	-15,0	-15,0	-2,4	-2,5

Основные расхождения дебиторской задолженности зависимых компаний связаны с несвоевременным зачислением банками денежных средств. Так, по договорам банковского обслуживания банки вправе в течение двух банковских дней зачислять денежные средства. Кроме того, в случае реализации товаров внутри группы возможны искажения информации, связанные с несоблюдением сроков или неполным оприходованием товаров, (географическая отдаленность, технические ошибки), хищением имущества, несопоставимостью данных в результате применения разных методов бухгалтерского учета по учетной политике каждой организации.

Для подтверждения или опровержения выводов в отношении выделения существенной информации нами осуществлены аналогичные расчеты для всех компаний, входящих в группу взаимосвязанных торговых организаций. Приведем результаты анализа отклонений значимости показателей, характеризующих дебиторскую задолженность компании 2 (табл. 7).

По компании 2 можно выделить следующий состав дебиторской задолженности в отношении предпосылок подготовки отчетности второй группы:

- дебиторская задолженность, образовавшаяся в результате переплаты налогов;
- договорная и внедоговорная дебиторская задолженность.

В отношении предпосылок первой группы выявлены существенные отклонения по дебиторской задолженности за реализованные товары, по авансам выданным, внутригрупповой и внешней дебиторской задолженности, договорной и внедоговорной дебиторской задолженности, подтвержденной, неподтвержденной дебиторской задолженности и дебиторской задолженности с разногласиями. Таким образом, можно констатировать определенные различия в выделении существенных признаков классификации информации о дебиторской задолженности компании 2 по сравнению с компанией 1.

Воспользуемся технологией выделения существенной информации в отношении дебиторской задолженности компании 3 (табл. 8).

По компании 3 можно включить в состав существенной дебиторской задолженности в отношении предпосылок подготовки отчетности второй группы:

- дебиторская задолженность за реализованные товары;
- внутригрупповая дебиторская задолженность;

- дебиторская задолженность с разногласиями.

В отношении предпосылок первой группы выявлены существенные отклонения по дебиторской задолженности за реализованные товары, по авансам выданным, внутригрупповой и внешней дебиторской задолженности, договорной и внедоговорной дебиторской задолженности, подтвержденной, неподтвержденной дебиторской задолженности и дебиторской задолженности с разногласиями.

Информация для выявления существенной информации о дебиторской задолженности компании 4 представлена в табл. 9.

По информации о дебиторской задолженности компании 4 можно признать существенной дебиторскую задолженность в отношении предпосылок подготовки отчетности второй группы:

- дебиторская задолженность по авансам выданным, подотчетных лиц, прочая дебиторская задолженность;
- внутригрупповая дебиторская задолженность;
- договорная и внедоговорная дебиторская задолженность;
- подтвержденная и неподтвержденная дебиторская задолженность;
- задолженность с разногласиями.

В отношении предпосылок первой группы выявлены существенные отклонения по дебиторской задолженности за реализованные товары, внутренней и внешней дебиторской задолженности, договорной и внедоговорной дебиторской задолженности, задолженности вследствие деликта, неподтвержденной дебиторской задолженности. Отклонения связаны с тем, что компания 4 является балансодержателем имущества группы компаний (основных средств, производственных помещений, транспортных средств и т.д.). В этой ситуации дебиторская задолженность возникает, как правило, по расчетам с обслуживающими организациями, а также внешними арендаторами и участниками группы.

Результаты систематизации существенной информации о дебиторской задолженности, осуществленной на основе анализа отклонений значимости, представлены в табл. 10.

Таким образом, сравнительный анализ отклонений значимости показателей, характеризующих дебиторскую задолженность, позволяет выделить существенные параметры раскрытия информации о дебиторской

задолженности компаний, входящих в группу взаимосвязанных торговых организаций.

По дебиторской задолженности, систематизированной по составу, существенной признается информация о задолженности покупателей и поставщиков.

Таблица 10

### ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СПЕЦИФИКИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НА ФОРМИРОВАНИЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ КОМПАНИЙ<sup>2</sup>

Показатели дебиторской задолженности	Оценка отклонений значимости дебиторской задолженности на отчетную дату				Оценка отклонений значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде				Оценка отклонений значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
<b>По составу</b>												
За реализованные товары, услуги	+	-	+	-	+	+	+	-	-	+	+	+
Авансы уплаченные	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	-	-
Подотчет	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Налоги	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>По отношению к кредитору</b>												
Внутригрупповая	+	-	+	+	+	+	+	-	+	+	+	-
Внешняя	-	-	-	-	+	+	+	+	-	+	+	-
Внутренняя	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
<b>По основаниям возникновения</b>												
Договорная	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Внедоговорная	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+
Вследствие деликта	+	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-	+
<b>По обоснованности суммы</b>												
Неподтвержденная	+	-	-	+	+	+	+	+	+	-	+	-
Подтвержденная	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	-	-
С разногласиями	-	-	+	+	-	-	-	-	-	+	+	-

Таблица 11

### ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ АНАЛИЗА ЗНАЧИМОСТИ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ТОРГОВЫХ КОМПАНИЙ В ИНТЕГРАЛЬНОЙ ОЦЕНКЕ, РАССЧИТАННОЙ ПО ГРУППЕ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ЗА 2011-2012 гг.

%

Организации	Дебиторская задолженность на отчетную дату			Поступило			Погашено		
	2011 г.	2012 г.	Отклонения (+,-)	2011 г.	2012 г.	Отклонения (+,-)	2011 г.	2012 г.	Отклонения (+,-)
<b>По составу дебиторской задолженности</b>									
Компания 1	20,6	20,1	- 0,5	27,3	21,3	-6	26,9	16,7	-10,2
Компания 2	17,7	27,8	10,1	8,8	13,8	5	15,1	8,5	-6,6
Компания 3	35,5	26,2	-9,3	31,9	30,0	-1,9	29,3	35,0	5,7
Компания 4	26,2	25,9	-0,3	32,0	34,9	2,9	28,7	39,8	11,1
<b>По отношению к кредитору</b>									
Компания 1	17,8	23,8	6	24,9	16,9	-8,0	21,5	16,6	-4,9
Компания 2	18,0	17,9	-0,1	13,8	19,4	5,6	12,5	17,0	4,5
Компания 3	27,6	23,4	-4,2	29,4	27,7	-1,7	28,8	25,6	-3,2
Компания 4	36,6	34,9	-1,7	31,9	36	4,1	37,2	40,8	3,6
<b>По основаниям возникновения</b>									
Компания 1	15,9	18,1	2,2	25,6	28,3	2,7	23,8	29,6	5,8
Компания 2	26,8	29,6	2,8	18,3	23,9	5,6	18,3	22,3	4,0
Компания 3	30,3	28,1	-2,2	24,4	22,8	-1,6	26,6	24,0	-2,6
Компания 4	27,0	24,2	-2,8	31,7	25,0	-6,7	31,3	24,1	-7,2
<b>По обоснованности суммы</b>									
Компания 1	21,0	26,6	5,6	28,1	36,0	7,9	22,0	24,9	2,9
Компания 2	25,8	21,4	-4,4	13,1	14,1	1,0	18,0	16,4	-1,6
Компания 3	29,0	18,1	-10,9	26,3	20,6	-5,7	29,6	26,9	-2,7
Компания 4	24,2	33,9	9,7	32,5	29,3	-3,2	30,4	31,8	1,4

Данный факт в полной мере объясняется характером деятельности компаний, входящих в группу торговых организаций, и целью объединения юридических лиц, связанных договорными отношениями поставки, купли-продажи. Дебиторской задолженностью, систематизированной по признаку «по отношению к кредитору», существенной признается информация о внутригрупповой

и внешней дебиторской задолженности, что объясняется значимостью информации о внутригрупповых расчетах и взаимоотношениях с третьими лицами. В отношении систематизации дебиторской задолженности по основаниям возникновения наблюдается существенность договорной и внедоговорной дебиторской задолженности. При этом именно эти виды дебиторской задолжен-

<sup>2</sup> Примечание: «+» - существенное влияние на формирование дебиторской задолженности вследствие специфики функционирования.



ности признаны существенными для большинства компаний и по всем направлениям анализа информации. Примечательно выделение в качестве существенной информации о неподтвержденной дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде.

Необходимо отметить, что выводы, сформулированные выше, базируются на результатах оценки значимости показателей, определенных по каждой конкретной компании, но их обоснованность подтверждается соответствующими расчетами и общей логикой их анализа. Последовательность анализа значимости показателей, заключающаяся в выявлении отклонений по двум вариантам: с учетом и без учета внутригрупповых оборотов, сравнении отклонений по этим вариантам, позволила корректно выделить направления систематизации информации о дебиторской задолженности с учетом влияния на ее формирование вида экономической деятельности и характера объединения юридических лиц.

Считаем необходимым дополнение технологии выявления существенных показателей по каждой конкретной компании этапом обнаружения показателей, значимых для группы компаний. Отличием подхода к выявлению значимых показателей для группы компаний является характер информационной базы для осуществления расчетов. Мы предлагаем осуществлять анализ значимости показателей и существенности отклонения по информации, «очищенной» от дублирования в результате внутригрупповых расчетов. Результаты анализа значимости компаний в интегральной оценке по группе компаний представлены в табл. 11.

Для оценки отклонений значимости дебиторской задолженности компаний в интегральной оценке предлагаем применить традиционный подход, заключающийся в признании существенными отклонений, значение которых превышает 5%. Результаты оценки значимости дебиторской задолженности, структурированной по основным классификационным признакам, и систематизированной по компаниям, входящим в группу торговых организаций, представлены в табл. 12.

Информация табл. 12 позволяет признать существенной информацию о составе дебиторской задолженности, об обоснованности ее суммы. При этом для дебиторской задолженности на отчетную дату существенной признается информация, структурированная по обоснованности суммы дебиторской задолженности. В свою очередь, информация по движению дебиторской задолженности признается существенной в разрезе состава: за реализованные товары, услуги, авансы уплаченные, подотчет, налоги и прочая дебиторская задолженность. Следовательно, проверка предпосылок первой группы должна осуществляться в отношении операций, связанных с возникновением и погашением дебиторской задолженности по ее видам. Анализ предпосылок второй группы осуществляется по направлениям, предусматривающим выделение подтвержденной, неподтвержденной и дебиторской задолженности с разногласиями.

Необходимо отметить, что выводы в отношении выделения существенной информации в полной мере согласуются с полезностью сведений о дебиторской задолженности с позиции принятия управленческих решений, связанных с эффективностью использования оборотных активов группы компаний. Так, информация о дебиторской задолженности, структурированная по отношению к кредитору не играет важной роли, так как содержит сведения о внутренней, внешней и внутригрупповой дебиторской задолженности. Но при обобщении информации о деятельности группы компаний исключаются внутригрупповые обороты, а деление на внешнюю и внутреннюю дебиторскую задолженность обеспечивается при анализе задолженности по составу.

В результате применения авторского подхода к выявлению существенной информации о дебиторской задолженности обеспечивается формирование программы аудиторских процедур по существу, отвечающей принципу комплексности планирования аудита. Для демонстрации преимуществ такого подхода к планированию аудита представим фрагмент программы аудита дебиторской задолженности группы торговых компаний (табл. 13).

Таблица 12

**ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СПЕЦИФИКИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НА ФОРМИРОВАНИЕ СОВОКУПНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ГРУППЫ КОМПАНИЙ<sup>3</sup>**

Показатели дебиторской задолженности	Оценка отклонений значимости дебиторской задолженности на отчетную дату				Оценка отклонений значимости по дебиторской задолженности, возникшей в отчетном периоде				Оценка отклонений значимости по дебиторской задолженности, погашенной в отчетном периоде			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
По составу	-	+	+	-	+	+	-	-	+	+	+	+
По отношению к кредитору	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-
По основаниям возникновения		-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+
По обоснованности суммы	+	-	+	+	+	-	+	-	-	-	-	-

Таблица 13

**СОСТАВ ПРОЦЕДУР АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Процедуры аудита дебиторской задолженности	Процедуры аудита дебиторской задолженности группы торговых организаций
а) Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однопольных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:	
Возникновение	

<sup>3</sup> Примечание: «+» - существенная информация о дебиторской задолженности группы торговых организаций.

Процедуры аудита дебиторской задолженности	Процедуры аудита дебиторской задолженности группы торговых организаций
Проверить наличие законных оснований на получение денежных средств или обязанность по поставке товара, выполнению работ, оказанию услуг, возврату денежных средств в соответствии с заключенными договорами	Проверить наличие договоров купли-продажи, поставки, авансовых отчетов, налоговых деклараций, расчетов и других оснований для возникновения и погашения дебиторской задолженности
Полнота	
Осуществить анализ отражения дебиторской задолженности в полном объеме, без искажений и в соответствии с заключенными договорами	Оценить отражение дебиторской задолженности покупателей, поставщиков, подотчетных лиц, бюджета и прочих дебиторов в соответствии с условиями договоров, содержанием первичных учетных документов
Точность	
Проверить отражение дебиторской задолженности в арифметически правильных суммах	Проверить соответствие сумм в регистрах бухгалтерского финансового и управленческого учета информации договоров, первичных учетных документов
Отнесение к соответствующему периоду	
Аудитор должен убедиться в том, что все хозяйственные операции с возникновением дебиторской задолженности отражены в соответствующем отчетном периоде	Оценить соответствие даты первичных учетных документов и периода их отражения в регистрах бухгалтерского финансового и управленческого учета
классификация	
Оценить правильность отражения дебиторской задолженности на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Проверить соответствие бухгалтерских записей по счетам учета дебиторской задолженности покупателей, поставщиков, подотчетных лиц, бюджета и прочих дебиторов учетной политике, рабочему плану счетов
<b>б) Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода</b>	
существование	
Изучить материалы инвентаризации дебиторской задолженности или запросить акты сверки расчетов	По результатам инвентаризации расчетов выделить подтвержденную, неподтвержденную дебиторскую задолженность и задолженность с разногласиями
Права и обязательства	
Изучить договоры и другие документы, на основании которых организация обладает правами и контролирует дебиторскую задолженность	Осуществить анализ соответствия дебиторской задолженности, отраженной на балансовых счетах, условиям договоров о переходе права собственности на товары
Полнота	
Оценить соответствие показателей отчетности данным аналитического и синтетического учета дебиторской задолженности	Проверить соответствие показателей отчетности данным аналитического и синтетического учета подтвержденной, неподтвержденной дебиторской задолженности и задолженности с разногласиями
Оценка и распределение	
Проверить правильность отражения в бухгалтерской отчетности резервов сомнительных долгов, событий после отчетной даты, дебиторской задолженности, сформированной в результате исполнения обязательств по посредническим договорам	Запросить и оценить информацию о событиях после отчетной даты, имеющих отношение к неподтвержденной дебиторской задолженности и задолженности с разногласиями

Таким образом, нами предлагается подход к определению оптимального состава аудиторских процедур дебиторской задолженности, сформированной в индивидуальной и консолидированной отчетности группы взаимосвязанных торговых компаний. Механизм планирования аудиторских процедур базируется на авторской классификации дебиторской задолженности, учитывающей отраслевую и организационную специфику функционирования юридических лиц, формирующих торговый холдинг. Предлагаемый инструментальный планирования аудиторских процедур ориентирован на его применение в целях внутреннего аудита, но обладает определенным потенциалом для его адаптации к цели и задачам внешнего аудита, так как базируется на систематизации предпосылок подготовки отчетности по признаку значимости показателей.

## Литература

1. Аманжолова Б.А. Аналитические процедуры аудита дебиторской задолженности группы взаимосвязанных торговых организаций [Текст] / Б.А. Аманжолова, Б.А. Шахманова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №4. – с. 144-151.
2. Аманжолова Б.А. Теоретические и методологические аспекты формирования систем внутреннего контроля взаи-

мосвязанных организаций [Текст]: монография / Б.А. Аманжолова. – Новосибирск: НГУ, 2008. – 260 с.

## Ключевые слова

Дебиторская задолженность; внутренний аудит; взаимосвязанные организации; аудиторские процедуры; планирование аудита.

*Шахманова Бахыт Ашкеновна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях развития аудиторской деятельности особую важность приобретают теоретические и прикладные исследования, посвященные адаптации инструментария аудита соответствия к цели и задачам внутреннего аудита экономических субъектов. В свою очередь институциональные преобразования национальной экономики определяют динамичность внешней среды, параметры которой оказывают существенное влияние на приоритетность внутреннего контроля в решении задач управления рисками хозяйственной деятельности, в том числе рисками, связанными с исполнением обязательств по договорам. Кроме того, реализация отраслевого и специального подходов во внутреннем аудите обязательств усложняется разнообразием договорных отношений, отношений собственности, механизмов взаимодействия внутренних и внешних дебиторов и кредиторов.

Вышесказанное подтверждает актуальность представленной на рецензирование статьи, в которой содержатся предложения автора, посвященные развитию методического обеспечения внутреннего аудита

дебиторской задолженности в условиях функционирования группы взаимосвязанных торговых организаций.

Анализ текста статьи позволяет признать актуальность авторского подхода к планированию процедур аудита дебиторской задолженности. При этом автором предпринята попытка разработки универсального механизма, обеспечивающего формирование состава аудиторских процедур дебиторской задолженности отдельных организаций и совокупной дебиторской задолженности группы взаимосвязанных торговых компаний.

Вклад автора в теорию внутреннего аудита характеризует авторская классификация дебиторской задолженности, учитывающая отраслевую и организационную специфику функционирования юридических лиц, формирующих торговый холдинг. Состоятельность авторской классификации дебиторской задолженности подтверждается ее использованием в процессе экспериментальной апробации методики структуризации информации, базирующейся на предлагаемых классификационных решениях. Содержание статьи демонстрирует разработку автором целостного инструментария планирования аудиторских процедур, основывающегося на систематизации предпосылок подготовки отчетности по признаку значимости показателей.

Таким образом, актуальность, научная новизна и практическая значимость теоретических и методических решений, предлагаемых автором статьи, позволяет рекомендовать ее для публикации.

*Аманжолова Б.А., д.э.н., профессор кафедры аудита Сибирского университета потребительской кооперации (СибУПК)*