Аудит отчетности группы взаимосвязанных организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Часовская, Марина Николаевна

**Год:**

2008

**Автор научной работы:**

Часовская, Марина Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Казань

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

199

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Часовская, Марина Николаевна

Введение

Глава 1. Экономическое обоснование группы взаимосвязанных 11 организаций и формирования ее отчетности

1.1. Экономическая сущность понятия и основные виды групп 11 взаимосвязанных организаций

1.2. Цели и задачи формирования бухгалтерской (финансовой) 24 отчетности группы взаимосвязанных организаций

1.3. Законодательное регулирование формирования и аудита 31 консолидированной и сегментной отчетности

Глава 2. Методология аудита отчетности группы взаимосвязанных 45 организаций

2.1. Обоснование целей, принципов, объектов и предмета аудита 45 отчетности группы взаимосвязанных организаций

2.2. Особенности организации и осуществления аудита группы 55 взаимосвязанных организаций на различных этапах

2.3. Аналитические процедуры проверки отчетности группы 69 взаимосвязанных организаций

2.4. Аудит отчетности группы взаимосвязанных организаций в 79 условиях применения информационных технологий и компьютерной обработки данных

Глава 3. Практические аспекты аудита отчетности группы 94 взаимосвязанных организаций

3.1. Основные направления совершенствования планирования 94 аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций

3.2. Разработка программы аудита консолидированной отчетности

3.3. Программа аудита сегментной отчетности и особенности его цр осуществления

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Аудит отчетности группы взаимосвязанных организаций"

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). Цели образования ГВО разнообразны и носят стратегический, организационный, маркетинговый, административный, инвестиционный, налоговый характер, однако суть их достижения сводиться к получению группой конкурентных преимуществ недоступных обособленным хозяйствующим субъектам. На конец 2005 года 65% ВВП страны приходилось на долю 13 крупнейших ГВО, активы каждой из которых превышали $10 млрд. долл. США В тройку лидеров входили «Газпром», «Сбербанк» и «Российские железные дороги». В настоящее время 87 % предприятий отрасли связи и 75% предприятий топливно-энергетического комплекса объединены в холдинги. В группах работают более 60% занятых в РФ [56, с.100].

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 группы и ее финансовые результаты, как если бы ее компоненты были составными частями 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. Данный недостаток консолидированной отчетности компенсируется составлением сегментной отчетности, в силу чего только в комплексе они способны предоставить пользователю необходимые данные.

В современных экономических условиях открытости рынка отечественным ГВО приходится конкурировать с иностранными группами или иметь с ними отношения в связи с потребностью в инвестициях. И первое, и второе становится предпосылкой для размещения ценных бумаг на фондовом рынке, для чего в свою очередь необходимо иметь отчетность, сопоставимую с зарубежными компаниями. Описанная тенденция нашла свое отражение на законодательном уровне в рамках реформирования бухгалтерского учета в России. Так Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу на первом этапе предусматривает перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, к которым отнесены акционерные общества и другие организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и публично обращающиеся ценные бумаги, кроме тех, чьи ценные бумаги уже обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно признанным стандартам. Однако обязательность в применении международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) создало дополнительные проблемы:

- существенные отличия МСФО от отечественных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) приводят к тому, что ряд компаний с большим запозданием и крайне нерегулярно предоставляют консолидированную отчетность, составленную в соответствии с МСФО;

- ГВО приходится вести учет по двойным, и иногда и тройным стандартам, в ситуации, когда управленческая отчетность также составляется в соответствии с особыми правилами, поскольку, несмотря на растущую востребованность МСФО, российские стандарты учета не теряют своей актуальности и по-прежнему обязательны в использовании, кроме того, на их основе в большинстве случаев формируется налоговая отчетность компаний - членов ГВО.

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, необходим доступ к финансовым ресурсам в значительных масштабах и повышение своей инвестиционной привлекательности, что возможно при получении ими статуса эмитента на фондовом рынке. Получение этого статуса невозможно без наличия проаудированной финансовой отчетности группы, следовательно, ценность качественно проведенного аудита для компаний группы велика;

- рынок аудита наиболее значимых отечественных ГВО поделен компаниями «Большой четверки», что свидетельствует об актуальности исследований в области аудита ГВО для российских аудиторских фирм с целью повышения их профессионального уровня и конкурентоспособности. Для них существует острая потребность в совершенствовании теоретических основ и разработке методики проведения этого вида аудита;

- наличие международных стандартов финансовой отчетности и отечественных положений по бухгалтерскому учету 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 бухгалтерскойотчетности 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.

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, JI.3. Шнейдмана, Э. Аренса, Дж. К. Лоббека и др.

Вопросы организации финансового и управленческого учета по сегментам изложены в публикациях М.А. Бахрушиной, Л.П. Белоглазовой, Е.В. Орловой, А.А. Соколова. В работах Н.Т. Лабынцева, B.C. 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 специальные 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.

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.

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».

Объект исследования - деятельность аудиторских организаций по проведению аудита отчетности наиболее распространенных видов групп взаимосвязанных организаций.

Предмет исследования - теоретическое и методическое обеспечение и способы совершенствования организации аудита отчетности консолидированной и сегментной отчетности ГВО.

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. 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 исследования заключается в разработке и обосновании теоретических положений и практических рекомендаций по формированию методики, 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 методики 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 исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы для совершенствования методики составления сегментной отчетности с учетом положений международных стандартов, а также повышения 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 применяемых. Предлагаемые методические решения и образцы рабочих документом могут быть положены в основу внутрифирменных стандартов аудиторских фирм. Теоретические и практические результаты диссертации могут быть также включены в лекционные материалы, посвященные вопросам бухгалтерского учета и аудита.

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 внутрифирменных стандартов указанной компании. Многие предложения и рекомендации автора апробированы при составлении и внутреннем аудитесегментной 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».

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

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Часовская, Марина Николаевна

Заключение.

Основной целью бизнеса в современных условиях является увеличение его стоимости. Одним из способов ее достижения, получившее 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, неоднородна, ряд принципиальных документов находятся на стадии проекта. Законодательные нормы, содержащиеся в отдельных правоустанавливающих документах, нуждаются во взаимоувязке, чему способствует сравнительный анализ существующих определений, произведенный в диссертации.

Даже при успешном развитии группа будет иметь стратегические перспективы роста, только имея доступ к инвестиционным ресурсам, причем масштабность структуры ГВО предполагает значительную потребность в таких источниках. На таком уровне удовлетворить ее в состоянии фондовый рынок, однако для доступа к листингу необходима отчетность, адекватно характеризующая группу и дающая заинтересованному пользователю информацию для принятия решений.

Консолидированная и сегментная отчетности в комплексе содержат требуемые данные о группе взаимосвязанных организаций, в связи с чем исследования вопросов их составления, а также способов организации и ведения консолидированного и сегментного учета крайне актуальны для большого количества крупных компаний, возглавляющих группы.

В тоже время финансовая (бухгалтерская) отчетность может быть допущена к листингу только при условии подтверждения ее достоверности. Таким образом, аудит отчетности ГВО становиться существенным фактором, способным открыть или ограничить доступ к инвестиционным ресурсам, что приводит к высокой актуальности исследований в данной области. В изучении процесса проведения аудита отчетности ГВО можно выделить два основных направления: совершенствование организации аудита на всех этапах с учетом особенностей аудируемого субъекта и разработку методики аудита, опирающуюся на оптимальный по количеству и составу набор процедур проверки. Последнее направление тесно связано с рассмотрением вопросов составления отчетности ГВО.

Произведенное исследование теоретических и практических вопросов проведения аудита отчетности ГВО при комплексном подходе к его осуществлению, позволяет сформулировать следующие, на наш взгляд, наиболее значимые результаты:

- предложена классификация групп взаимосвязанных организаций, позволяющая оценить применимость к их особенностям способов консолидации, содержащихся в международных стандартах финансовой отчетности, отечественных положениях и рекомендациях по бухгалтерскому учету;

- раскрыты основные виды отчетности группы взаимосвязанных организаций: консолидированная и сегментная отчетности, что позволило обеспечить комплексный подход к формированию методики их аудита;

- сформулированы и обоснованы ключевые положения методологии аудита консолидированной и сегментной отчетности: цели, предмет и объект;

- выявлены с целью формирования методического обеспечения аудита консолидированной и сегментной отчетности организационные особенности аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций на различных этапах его проведения, предложена модель, характеризующая этот процесс, разработаны процедуры внутреннего контроля качества;

- раскрыты возможности и особенности применения аналитических процедур, обеспечивающих эффективные подходы к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности группы взаимосвязанных организаций;

- обосновано и рекомендовано применение нестандартных источников информации и дополнительных процедур обработки данных при осуществлении аудиторских проверок консолидированной и сегментной отчетности; предложены направления оптимизации планирования аудита, разработаны программы аудита консолидированной и сегментной отчетностей, а также комплект форм рабочих документов для отражения процедур проверки его результатов;

- сформулированы и рекомендованы направления совершенствования российского положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 12/2000 «Информация по сегментам»;

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

Прежде всего, автором рассмотрены основные цели создания групп взаимосвязанных организаций, знание которых необходимо для понимания деятельности аудируемого субъекта. На основании критического сопоставления международных и российских подходов к группам взаимосвязанных организаций уточнено и обосновано определение наиболее распространенной из них - холдинга. Оно позволяет интегрировать понятие холдинга в действующую нормативную базу, не создавая противоречий с содержащимися в ней взаимосвязанными категориями. Автором разработана классификация групп взаимосвязанных организаций, в основе которой лежат уточненный в ходе исследований состав участников этих групп и типы связей между ними.

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 составления, а также виды отчетности, формированием которых достигается решение указанных задач: консолидированная и сегментная.

В силу существенности значения для процесса аудита нормативных актов, регулирующих составление и представление отчетности, большое внимание в работе уделено критической оценке действующего законодательства по рассматриваемым проблемам. Законодательные акты приведены в систему, определены ориентиры и тенденции развития регулирования исследуемых видов отчетности, возможности их совершенствования.

Имеющаяся теоретическая методологическая и информационная база по вопросам функционирования ГВО, а также порядку составления отчетности этого специфического образования подвергнута сравнительной оценке и приведена в систему, позволяющую перейти к теоретическим положениям аудита отчетности группы взаимосвязанных организаций.

С целью разработки теоретической основы исследования в работе определены цели, принципы, объект и предмет аудита ГВО, сформулированные с учетом целей составления и содержания отчетности ГВО и ее структуры как хозяйствующего субъекта, а также общей концепцией аудита и его целями. Бухгалтерский учет и отчетность группы представлены автором в виде двухуровневой модели. В соответствии с ней, процесс выражение мнения о достоверности отчетности группы осуществляется путем аудита ее компонентов - членов группы (аудит первого уровня) и аудита результатов преобразования данных этих компонентов, выполняющих функцию исходной информации (аудит второго уровня), посредством их консолидации и сегментирования. Разработанная модель позволяет обеспечить наглядность и лучшее понимания процесса аудита отчетности ГВО, обусловленного спецификой его объекта.

В работе рассмотрены особенности организации аудита отчетности ГВО на различных этапах и разработаны рекомендации по оптимизации этого процесса. На основе результатов исследования и практического опыта автора предложены методы сокращения сроков проведения аудита, позволяющие не ухудшать его качество, порядок формирования аудиторской группы, доработана схема разделения работы по аудиту компонентов группы между основными и другими аудиторами, а также предложен вариант распределения функций по проведению проверки между сотрудниками и отделами аудиторской фирмы, ответственной за выдачу заключения по отчетности ГВО. Во взаимосвязи с описанными аспектами рассмотрен также вопрос определения уровня существенности при аудите отчетности ГВО, и выявлены направления, требующие дальнейшего исследования. Специфика ГВО обуславливает ряд факторов, влияющих на систему внутреннего контроля бухгалтерского учета и отчетности, действие которых могут повышать или понижать надежность системы. Автором приведены примеры таких факторов и описаны результаты их воздействия. В силу актуальности вопроса оценки качества аудита, разработаны и обоснованы этапы его проведения. Предлагаемые рекомендации позволят оптимизировать работу аудиторской фирмы на всех этапах проверки, а также повысить ее конкурентоспособность, путем совершенствования технической документации, составляемой к участию в открытых конкурсах.

Аудит отчетности ГВО связан с необходимостью обрабатывать большие объемы данных, что делает особенно ценным использование аналитических процедур, проведение которых рассматривается в третьем параграфе. В отношении данных консолидированной и сегментной отчетности применимы классические приемы финансового анализа, такие как вертикальный и горизонтальный, а в некоторых случаях коэффициентный анализ. Сравнение с оценочными и плановыми показателями, по мнению диссертанта, целесообразно проводить только, если аудитор уверен в способности сотрудников, ответственных за их формирование строить адекватные прогнозы. Однако практика показывает, что в ситуации, когда учет в группе ведется по отечественным стандартам с последующей трансформацией данных перед составлением отчетности, оценочные значения с меньшей степенью вероятности будут справедливы. Сложности в ходе проведения аналитических процедур возникают при необходимости сравнения со среднеотраслевыми показателями, поскольку группа может быть уникальным в своем роде образованием с присущим только ей набором компонентов. Кроме того, существует недостаток информации для анализа. В условиях жесткого дефицита данных, в частности о кредитоспособности материнской компании (что характерно для начальной стадии планирования) предлагается использовать такой нестандартный источник информации как рейтинги. Новизной результатов исследования является также предлагаемая возможность применения метода Бенфорда для выявления аномальных операций в рамках группы, с целью идентификации мошеннических действий в ходе аудита ГВО.

Особый раздел диссертации посвящен не теряющему актуальности вопросу проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных в разрезе двух взаимосвязанных элементов этой среды: автоматизации системы бухгалтерского учета и отчетности и автоматизации системы аудита. Существующие на данном этапе системы автоматизации аудита обобщены и представлены в виде модели, включающей следующие функциональные блоки:

- блок планирования аудиторской проверки;

- рабочий блок;

- блок финансового анализа (аналитический блок);

- организационный блок;

- справочно-правовой блок (нормативная база).

Автором предложена методика, основанная на описанной выше модели, которая позволяет сделать процесс выбора программного продукта системным и нивелировать до приемлемого уровня влияние субъективного фактора.

В диссертации также рекомендованы направления совершенствования программных продуктов с целью адаптации последних к особенностям процесса аудита ГВО, в зависимости от того внешний или внутренний аудит имеет место. В первом случае автоматизация будет наиболее эффективной, если проводить ее путем доработки бухгалтерской программы. Во втором-следует совершенствовать блоки специализированной аудиторской программы.

Стержнем аудита, во многом определяющим его качество и трудозатраты является программа, представляющая собой набор конкретных процедур по существу, которые необходимо выполнить для выражения мнения относительно достоверности отчетности.

Автором разработан вариант программы аудита консолидированной отчетности, включающий следующие процедуры:

1. Определение периметра ГВО, оценка достоверности исходных данных и их пригодности для консолидации. Данный этап включает процедуры по определению компонентов (членов группы) и проверке их отчетности, выступающей в качестве входящих данных для последующей консолидации и сегментации. Приведены примеры типичных ошибок, допускаемых на данном этапе составителями отчетности.

2. Проверка правильности учета инвестиций в дочерние, зависимые и совместно контролируемые общества, оценка правильности выбора метода консолидации. Процесс определения способа консолидации приведен в виде, схемы, позволяющей сопоставить условия такого выбора, согласно международным и отечественным стандартам отчетности. Рассмотрены основные моменты, связанные с учетом инвестиций, такие как методы их учета (покупки и слияния), гудвил.

3. Проверка правильности произведения процедур консолидирования. В данном пункте последовательно раскрыты этапы проверки по преобразованию исходных данных, в результате которых полученная отчетность приобретает качество отражать особенности группы как специфического объекта.

4. Проверка полноты и правильности раскрытия информации, отражения условных фактов хозяйственной деятельности и событий, произошедших после отчетной даты. На данном этапе проверяется информация, содержащаяся в пояснительной записке, которой, как правило, незаслуженно пренебрегают ее составители.

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, по мнению ряда специалистов, с которыми мы согласны, нуждается в доработке.

По результатам исследования в диссертации разработаны 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, 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; - 1

- уместно было бы 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 в себя 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 превалируют на рынке аудита отчетности групп взаимосвязанных организаций.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Часовская, Марина Николаевна, 2008 год

1. Федеральный Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г., № 129-ФЗ (ред. от 03.11.06).

2. Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 07 августа 2001 г., № 119-ФЗ (ред. от 03.11.06).

3. Федеральный Закон Российской Федерации «О финансово-промышленных группах» № 190-ФЗ от 30 ноября 1995 г. (утратил силу в связи с принятием Федерального Закона Российской Федерации от 22 июня 2007 г.№115-ФЗ)

4. Федеральный Закон Российской Федерации «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» № 948-1 от 22.03.1991 (ред. от 07.03.05)

5. Федеральный Закон Российской Федерации «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 №395-1 (в ред. от 02.11.07)

6. Федеральный Закон Российской Федерации от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 01.12.07).

7. Федеральный Закон Российской Федерации от 08 февраля 1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 27.07.06).

8. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть первая. Принят Федеральным Законом Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. (в ред. от 01.12.07).

9. Проект Закона Российской Федерации N 55792-4 "О консолидированной финансовой отчетности"

10. Указ Президента РФ от 16.11.1992 N 1392 от 16 ноября 1992 года Приложение №1 «Временном положении о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества».

11. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденное приказом Министерства Финансов РФ № 34н от 29 июля 1998 г. (в ред. от 18.09.06).

12. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность Организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства Финансов РФ от 6 июля 1999 № 43н. (в ред. от 18.09.06).

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Министерства Финансов РФ от 9 декабря 1998 №60н. (в ред. от 30.12.99)

14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утвержденное приказом Министерства Финансов РФ от 13 января 2000 г. № 5н (в ред. от 30.03.01)

15. Приказ Министерства Финансов РФ «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» от 30 декабря 1996 г. № 112 (в ред. от 12.05.99)

16. Приказ Министерства Финансов РФ, «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н (в ред. от 18.09.06)

17. Приказ Министерства Финансов РФ «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу» от 1 июля 2004 N180.

18. Директива №7 Совета Европейского сообщества от 13 июня 1983 г., «О консолидированной отчетности».

19. Директива № 8 Совета Европейского сообщества от 10 апреля 1984 г., «Об аудите консолидированной отчетности»

20. Кодекс этики аудиторов России. В редакции, одобренной протоколом №56 от 31.05.2007 г.

21. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Кодекс этики аудиторов России. 5-ЕИзд.-М.: «Ось-89», 2007.-256 с.

22. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год.- Москва, МЦРСБУ, 2002.-804 с.

23. Международные стандарты финансовой отчетности 2005: издание на русском языке. М.: Аскери АССА, 2005.- 1064 с.

24. Абрамов О.В., Бухонова С.М., Дорошенко Ю. А. Промышленный холдинг: формирование и устойчивое функционирование: монография/ О.В.Абрамов, С.М. Бухонова СПб.: Химия, 2004.-133 с.

25. Аудит системы внутреннего контроля в среде компьютерной обработки данных: Практическое пособие/ Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАН, 2004.-112 с.

26. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие/ Р.А.Алборов 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело и сервис, 2003.-464 с.

27. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учебное пособие/ Р.А. Алборов 2-е изд., перераб. и доп. - М.:КноРус, 2006.-344 с.:ил.

28. Арене А., Лоббек Дж. Аудит/ А. Арене, Дж. Лоббек Пер. с англ.- М.: Финансы и статитика, 2003.-560 е.: ил.

29. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов/ Р.Брейли, С.Майерс Пер. с англ.-М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 1997.-1120 с.

30. Горбунов А.Р. Дочерние компании, филиалы, холдинги: Методические рекомендации. Организационные структуры. Консалтинг/ А.Р.Горбунов -М.: Аики, 2000.-178 с.

31. Гордеев С. Е. Компьютеризация аудиторской деятельности: Учебное пособие/ С. Е. Гордеев. М-во образования и науки Рос. Федерации. Ростов-на-Дону: АзовПечать, 2004. - 137 с.

32. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учебное пособие/ В.Б.Ивашкевич -М.: Магистр, 2007.- 286 с.

33. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность: теория и практика/ С.М. Бычкова СПб.: Лань, 2000.-317 с.

34. Ивашкевич В.Б. , Гарифуллин К.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие/ В.Б. Ивашкевич, К.М. Гарифуллин Казань: Изд-во - КФЭИ, 2002.-512 с.

35. Международная система финансовой отчетности/ Р.К.Каспина М.: Изд-во Бух. учет, 2003.-176 с.

36. Макарова Л.Г. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: Монография/ Л.Г. Макарова Н. Новгород: Изд-во Нижегор. гос. ун-та им. Н.И. Лобачевского, 2000. - 299 с.

37. Миронова О. А., Азарская М. А. Аудит: теория и методология: Учебное пособие/ О. А. Миронова, М. А. Азарская Москва: Омега-Л, 2006. - 169 с.

38. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник/ В.Ф. Палий- 3-е изд.-М.: ИНФРА-М, 2007.- 512 с.

39. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет/ В.Ф. Палий -М.: Бухгалтерский учет, 2003.- 792 с.

40. Плотников B.C., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах/ B.C. Плотников, В.В. Шестакова В.С.Пет:, 2004 г.-336 с.

41. Плотников B.C. Основы консолидированного учета: Методологические аспекты/ B.C. Плотников Саратов: Издат. Центр.СГСЭУ, 2000. 192 с.

42. Скатерщиков С. Прививка от Enron/ С. Скатерщиков М.; Альпина Бизнес Букс, 2005.-180 с.

43. Соколов А.А. Учет сегмента деятельности коммерческой организации: формирование и анализ/ А.А. Соколов М.: Финансы и статистика, 2004.-288 с.

44. Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита: Учебное пособие/ Г.А. Юдина, М.Н. Черных.- Красноярск: Красноярский гос. ун-т., 2005.-128 с.

45. Хаброва И. А. Корпоративное управление: вопросы интеграции. Аффинированные лица, организационное проектирование, интеграционная динамика/ И.А. Хаброва М.; Альпина, 2000.- 198 с.

46. Шеремет А.Д., Ионов А.Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: учебное пособие/ А.Д. Шеремет, А.Ф. Ионов 2-е изд. перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2007.- 479 с.

47. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник/ А.Д. Шеремет М.: ИНФРА-М, 2006.- 415 с.

48. Харисова Ф.И. Аудит корпоративных ценных бумаг/ Ф.И. Харисова М.: Финансы и кредит, 2005.- 200 с.

49. Харисова Ф.И. Аудит производных финансовых инструментов/ Ф.И. Харисова-М.: Бухгалтерский учет, 2005.- 136 с.

50. Андрианова JI.H. Рейтинг ценных бумаг: основы теории и практики: Автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12.- М.: РГБ, 2002.-31 с.

51. Белоглазова Л.П. Сегментный учет, отчетность и анализ в системе внутренних экономических отношений организации: Автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12.-Казань.-2003.- 19 с.

52. Комиссаров B.JI. Организация и методика аудита в среде компьютерной обработки данных: Автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.12. Моск. гос. ун-т.-М., 2003.-32 с.

53. Полчихина С.В. Холдинг как институциональная структура мезоэкономики. Автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.05. СП6.-2003.- 22 с.

54. Удалищев В. Д. Аудит консолидированной отчетности: Дис. кан. экон. наук: 08.00.12.- М.: РГБ, -2005.- 143 с.

55. Афанасьев М. Логика построения оптимальных корпоративных структур/ М. Афанасьев //Финансовый директор.- 2005.-№12,- С.60-66.

56. Авдашева С. Российские холдинги: новые эмпирические свидетельства/ С. Авдашева //Вопросы экономики.-2007.-№1.- С.98-111.

57. Баландин А.В. Финансовые группы Японии/ А.В. Баландин //Банковское дело.-2007.-№11.-С.94-99.

58. Баранова О.В. Информационные системы аудита/ О.В. Баранова// Бухгалтерский учет и аудит.-2006.- №2.-С.53-58.

59. Бирг С. РАО «ЕЭС России». Последний год жизни обещает быть ярким/ С. Бирг//Рынок ценных бумаг.-2007.-№16.-С. 16-20.

60. Бурлакова О.В. Роль МСФО (IAS) 24 в консолидированной финансовой отчетности/ О.В. Бурлакова//Бухгалтерский учет.- 2007.-№15.- С. 65-72.

61. Бурлакова О.В. Дочерние и ассоциированные организации: составление консолидированной финансовой отчетности/ О.В. Бурлакова//Бухгалтерский учет.-2007.-№7.- С.65-71.

62. Бурцев В. Бизнес-сегменты предприятия: будущее корпоративной отчетности/ В. Бурцев//Проблемы теории и практики управления.-2006.-№9.-С.87-93.

63. Бутыркин А .Я. Корпоративные формы российских интегрированных бизнес-групп/А.Я. Бутыркин //Финансовый бизнес.- 2005.-№1.-С. 25-34.

64. Бычкова С.М., Филатова О.Н. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении/ С.М. Бычкова, О.Н. Филатова //Аудитор, 2003, №1, С. 18-28; №2, С. 22-27.

65. Вежов А. Опыт внедрения BSC: от тактик к стратегии/ А. Вежов // ЖУК: журнал управления компанией.-2006.-№3.-С.27-30.

66. Велиев B.C. Первый по МСФО: ренкинг российских банков на основе международной отчетности/ B.C. Велиев //Аудитор.-2008.-№2.-С. 18-21.

67. Веренков А.И. Как в Евросоюзе решаются вопросы восстановления доверия к аудиторам/ А.И. Веренков //Бухгалтерский учет.- 2007.- № 17.- С. 58-60.

68. Воробьев А. Аномальные цифры финансовых махинаций/ А. Воробьев //Консультант.- 2006.-№>1, С. 47

69. Гадыльшин P.P. Новая консолидированная отчетность/ P.P. Гадыльшин// Регламентация банковских операций. Документы и комментарии.-2008.-№1.- С. 44-49.

70. Гальцева Т. Реструктуризация холдинга: создавая стоимость/ Т. Гальцева //Трудовое право.-2006.-№ 1 .-С. 12-15.

71. Гвелисиани Т.В. Инвестиции в ассоциированные организации/Т.В. Гвелисиани // Внедрение МСФО в кредитной организации.- 2006.-№3.- С.71-82.

72. Гинзбург Б. Методология оценки рисков в применении к российскому рынку. Насколько корректны рейтинги?/ Б. Гинзбург// Рынок ценных бумаг, 2003 г., №8, С.50

73. Горшкова JI.A. Эвристические технологии бизнес-анализа? /Л.А. Горшкова //Экономический анализ: теория и практика.-2006.- №2 (59), С. 2-6.

74. Евсеев А. Организация холдинговых структур /А. Евсеев// Аудит и налогообложение.-2005.-№10.-С.28-36.

75. Ермилина О.А. Актуальные тенденции налогообложения холдингов/ О.А. Ермилина //Финансы.-2007.-№ 6.-С.74-75.

76. Ибрагимова Д.А. Отличительные особенности международного и российского стандартов представления внешней отчетности по сегментам/ Д.А. Ибрагимова // Аудит и финансовый анализ.-2007.-№2.-С.25-30.

77. Ибрагимова Д.А. Развитие учета и отчетности по сегментам/ Д.А. Ибрагимова // Бухгалтерский учет.-2007.-№ 7,- С. 77-79.

78. Ибрагимова Д.А. Порядок составления форм внутренней отчетности по сегментам организацией торговли/ Д.А. Ибрагимова// Управленческий учет.-2007.-№2.- С. 56-61.

79. Ивашкевич В.Б. Аудит учетной политики организации /В.Б. Ивашкевич //Аудиторские ведомости.- 2007.-№1.- С. 3-9.

80. Керимов Ф.В. Методика составления консолидированной отчетности в целях корпоративного управления/Ф.В. Керимов//Бухгалтерский учет.-2007.-№3,-С.71-74.

81. Кленова Н.Н. Об аудите сводной (консолидированной) отчетности/ Н.Н. Кленова //Бухгалтерский учет,- 2007.-№20.-С.76-79.

82. Коврижных О.Е., Куликова Л.И. Совместная деятельность по международным и российским стандартам: сходства и различия/ О.Е Коврижных, Л.И. Куликова //Международный бухгалтерский учет.- 2005.- №2.-С. 10-14.

83. Когденко В. Анализ интеграционных связей организации: методологический аспект/ В. Когденко //Проблемы теории и практики управления.- 2007.- №4.-С. 108-114.

84. Колпаков Я. Отчетность по МСФО станет прозрачнее/ Я. Колпаков //Консультант, 2006, №1, С. 64-67

85. Корнеева Т.А. Транзакционные и трансформационные издержки в системе функционирования консолидированных групп предприятий/ Т.А. Корнеева // Аудит и финансовый анализ.- 2006.-№4.-С.131-135.

86. Корнеева Т.А. Корпоративные объединения и консолидированная финансовая отчетность/ Т.А. Корнеева // Аудит и финансовый анализ, 2006, №3, С.5-9.

87. Кузьминых А. Оптимизация НДС в рамках холдинга/ А. Кузьминых //Консультант.-2005.-№9.-С.35-39.

88. Лабынцев Н.Т., Кузнецов И.А. Формирование финансовой отчетности взаимосвязанной группой компаний/ Н.Т. Лабынцев //Аудиторские ведомости, 2007, №7, С.77-89.

89. Лейкин Д. Трансфертное ценообразование/ Д. Лейкин // ЖУК: журнал управления компанией.-2005.-№9.-С.48-50.

90. Лидеров С. Консолидированная финансовая отчетностью/ С. Лидеров //Финансовая газеты.- 2006.-№5.-С. 12-14

91. Литвиненко М. Периметр консолидации отчетности по МСФО/ М. Литвиненко // Консультант.-2005.-№5,- С. 56-58.

92. Макарова Л.Г. Проектный подход к разработке методик аудиторской деятельности/ Л.Г. Макарова//Аудиторские ведомости.-2008.-№5.-С.З-10.

93. Макарова Л.Г., А.В. Шурыгин. Объекты и процедуры аудита финансовых вложений/ Л.Г. Макарова, А.В. Шурыгин // Аудиторские ведомости 2006.-№10.- С.58-59.

94. Матвеев Г. Идеальный холдинг: финансовые потоки и налогообложение/ Г. Матвеев // ЖУК: журнал управления компанией.-2005.-№9.-С.42-43.

95. Нестеров В.Н. Анализ показателей рыночной активности организаций/ В.Н. Нестеров //Вестник КГФЭИ.- 2007.-№3.-С.21-24.

96. Нестерова О.В. Оценка системы внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки/ В.Н. Нестеров //Аудиторские ведомости, 2006, №8, С.10-17.

97. Овсянников С.С. О разнице терминов «холдинг» и «холдинговая компания»/ С.С. Овсянников //Менеджмент в России и за рубежом, 2006, №2, С. 13-16.

98. Полюшко Ю.Н. Развитие ОАО «Татнефть» как вертикально-интегрированной компании/ Ю.Н. Полюшко //Экономический вестник РТ.-2007.-№2.- С.60-63.

99. Пожидаева Т.А. Формирование и анализ сегментарной отчетности коммерческой организации/ Т.А. Пожидаева //Экономический анализ: теория и практика, 2007 г., №2(83), С. 27-34

100. Романовская А. Финансы холдинга как на ладони/ А. Романовская /Жонсультант.- 2007.-№9.-С.64-67.

101. Савенкова Н. Аудит консолидированной финансовой отчетности/ Н. Савенкова //Аудит и налогообложение.-2006.-№3.- С.39-45.

102. Салтыкова А. Первая отчетность по МСФО: проблемы и решения/ А. Салтыкова// Финансовый директор.-2007.-№3.-С. 40-49.

103. Свиридова Н.В. Комплексное исследование финансового состояния организации/ Н.В. Свиридова //Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.-2007.-№15.-С.65-70.

104. Слуцкий M.JI. Сегментарный анализ как инструмент контроллинга/ M.JI. Слуцкий//Аудитор.-2005.-№6.-С.24-28.

105. Соглаев А. Аудит федерального масштаба/А. Соглаев //Финансовый директор.-2008.-№2.- С.38-45.

106. Соколов А.А. Основы формирования внутренней сегментной отчетности коммерческой организации/ А.А. Соколов//Аудитор.-2004.-№ 11.-С.22-26.

107. Солоненко А.А. Выбор метода консолидации финансовой отчетности/ А.А. Солоненко// Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.-2006.-№4.-С.З-4.

108. Чжен Ен Хан. Финансовые холдинговые компании: международная практика и возможности для России/ Чжен Ен Хан//Проблемы прогнозирования.- 2005. №1.- С. 115 -120.

109. Шумилина В.Е. Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности/ В.Е. Шумилина //Бухгалтерский учет.-2007.-№17,- С. 67-69.

110. Щиткина И. Особенности правового статуса холдинга и его участников в налоговом законодательстве/ И. Щиткина// Хозяйство и право.-2005.- №8.-С.102-112.

111. Brain Batler, Brain Gonson. Grem Siduel, Andre Vud, Alan Aizek. A dictionary of finance. Oxford University press. Market House Books Ltd. 1993 652 p. 56.

112. Morns, Joseph M. "Mergers and Acquisitions: Business Strategies for Accountants" 2ed. New York: Wiley, 2001

113. Taylor P. "Consolidated Financial Reporting". London, 19961. Прочее.