

Аудит внутригрупповых расчетов: выбор оптимальных методик планирования в условиях перехода на международные стандарты аудита

Научный руководитель – Штефан Мария Александровна

Мясникова Юлия Вадимовна

Студент (магистр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» - Нижний Новгород, Факультет экономики, Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,

Нижний Новгород, Россия

E-mail: iris-@list.ru

В настоящее время для российской и зарубежной экономики характерно активное создание таких новых корпоративных экономических структур, как группы компаний - структуры коммерческих организаций, включающих в себя материнскую компанию и сеть мелких дочерних компаний, характерной чертой которых является большой объем операций между компаниями группы - внутригрупповых расчетов (ВГР). Это, с одной стороны, увеличивает риски неверного отражения в отчетности внутригрупповых расчетов в связи с ошибками, а с другой стороны, увеличивает вероятность совершения мошеннических действий в интересах отдельных лиц. Следовательно, ВГР компаний, их правомерность, корректность отражения в отчетности и влияние на деятельность группы в целом подвергаются особо пристальному контролю, который осуществляется как самой группой, так и внешними аудиторами. Аудит ВГР представляет собой трудоемкий и многоуровневый процесс, подразумевающий участие нескольких аудиторов или аудиторских компаний, важнейшим этапом которого является планирование, т.к. именно оно способствует пониманию деятельности аудируемого лица, выявлению ключевых целей и задач аудита, а также верному распределению ресурсов в ходе аудита. Что касается нормативного регулирования основных аспектов планирования аудита внутригрупповых расчетов, то в РФ лишь с 1 января 2017 года официально были введены в действие международные стандарты аудита, поэтому практика их применения практически отсутствует. Кроме того, единых, универсальных методик планирования аудита внутригрупповых расчетов на данный момент нет, что свидетельствует о необходимости дальнейших исследований в данной сфере с целью разработки методического обеспечения планирования аудита и адаптации международных стандартов аудита к российским реалиям.

Процесс планирования аудита состоит из 3 ключевых стадий (см. рис. 1). Отличительной особенностью аудита группы компаний является то, что все перечисленные этапы необходимо применить ко всем значительным компаниям группы. Следовательно, проверка верности отражения внутригрупповых расчетов в отчетности во время аудита группы компаний осуществляется на двух уровнях: 1) при аудите индивидуальной отчетности каждой из компаний группы ВГР относятся к операциям со связанными сторонами, аудит таких расчетов проводится в соответствии с МСА 550 2) при аудите консолидированной отчетности группы используется МСА 600. Применительно к планированию аудита ВГР, это ведет к разделению задач аудита на задачи, относящиеся к аудиту индивидуальной отчетности, и на задачи, относящиеся к аудиту консолидированной отчетности. Кроме того задача по аудиту индивидуальной отчетности включает в себя подзадачи по аудиту каждого вида внутригрупповых расчетов. На основе анализа исследований российских и зарубежных авторов, а также нормативных актов, нами предлагается классификация ВГР на расчеты с целью получения прибыли и без. Расчеты с целью получения прибыли включают в себя расчеты по 1) выделенному имуществу 2) текущим операциям 3)

договору доверительного управления имуществом [n1], расчеты без цели получения прибыли - расчеты по 1) инвестициям 2) обязательствам, требованиям и заимствованиям 3) продажам и остаткам имущества, приобретенного у организаций группы [n2].

С целью анализа и оптимизации планирования аудита ВГР в данной работе были рассмотрены основные методики зарубежных и отечественных авторов по реализации каждого этапа планирования аудита ВГР и апробированы на примере ПАО ГАЗ. В результате было выявлено, что наиболее эффективной методикой оценки эффективности СВК является тест Данилевского Ю.А. и Ремизова Н.А., базирующийся на проведении опроса по характеристикам СВК, каждой из которых соответствует низкая, средняя или высокая степень надежности и расчета эффективности СВК на основе присвоения весов ответам, соответствующим низкой, средней или высокой степени надежности. Аудиторский риск для аудита ВГР рекомендуется рассчитывать по методике Акимовой Е.В. в связи с тем, что практически все рассмотренные методики дали похожие результаты, при этом данная методика является наиболее простой в вычислении: неотъемлемый риск (P11) оценивается при помощи опроса, риск СВК (P12) по формуле $100\% \cdot \text{Эфф-ть СВК}$, аудиторский риск (Ar) принимается равным 5 %, а риск необнаружения определяется по формуле $Ar/(P11 \cdot P12)$. Практически все методики оценки уровня существенности рассчитываются как среднее арифметическое долей от базовых показателей и предполагают линейную зависимость уровня существенности от показателей отчетности аудируемого лица, что опровергается иностранным ученым Дефлизом Ф.Л., который утверждает, что эта зависимость нелинейная. Его точку зрения поддерживает и российский исследователь Петух А.В., который модернизировал формулу Ф.Л. Дефлиза и адаптировал ее к российским компаниям, доказав, что данная формула позволяет учесть масштабы деятельности компании при расчете уровня существенности. Поэтому уровень существенности для ПАО ГАЗ был рассчитан как $УС=20 \cdot (\text{Валюта баланса})^{2/3}$. Далее общий уровень существенности был распределен по статьям баланса ПАО ГАЗ путем нахождения доли статьи баланса от валюты баланса и умножения на УС. Распределение уровня существенности по отдельным операциям было проведено по методике Ф.Л. Дефлиза путем формирования оборотно-сальдового баланса аудируемого лица и распределения уровня существенности по каждому счету согласно доле его дебетового и кредитового оборота. В ходе определения объема аудиторской выборки было определено количества элементов выборки для проверки сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета по-отдельности согласно методике, предложенной М.А. Штефан, Л.Г.Макаровой. В результате проведения всех вышеперечисленных этапов аудита были составлены программа и план аудита.

Таким образом, в данной работе были рассмотрены основные особенности планирования аудита ВГР посредством анализа и систематизации данных из международных стандартов аудита, статей российских и зарубежных авторов, учебных пособий и отчетности ПАО ГАЗ, и на их основе разработано методическое обеспечение по планированию аудита внутригрупповых расчетов.

Источники и литература

- 1) Суйц В.П., Матвеев А.А. Консолидированная отчетность: Методика и практика. М., 2001.
- 2) КонсультантПлюс: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/.

Иллюстрации

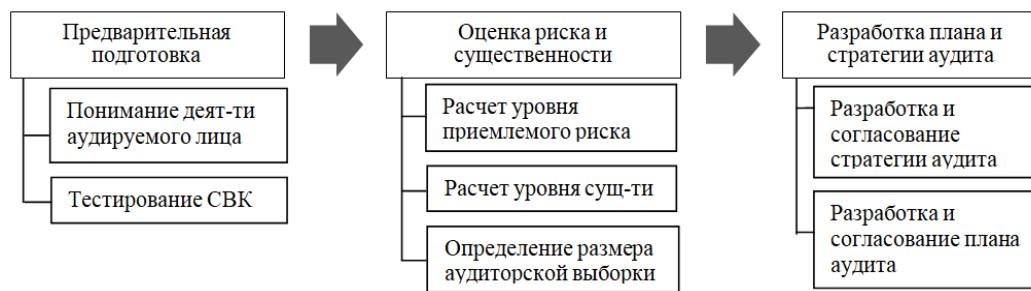


Рис. 1. Этапы планирования аудита