

Эмилия Евгеньевна ГАРТМАН

*магистрант программы «Финансовый учет, анализ и аудит»
Санкт-Петербургского государственного экономического университета,
г. Санкт-Петербург, hartmann-emily98@ya.ru*

Лора Жураповна БДАЙЦЕВА

*кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета
и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета,
г. Санкт-Петербург, bdaicieva.l@unecon.ru*

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТУ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению общих подходов к проведению аудита консолидированной финансовой отчетности. Применение аудита в качестве инструмента экономической безопасности организации имеет большой потенциал, поскольку аудит — это проведение проверки финансовой отчетности и данных учета и выражение обоснованного независимого мнения о достоверности такой отчетности. Авторами рассмотрены и описаны этапы проведения аудита финансовой отчетности, на каждом из которых выделяются особенности аудита консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: группа компаний, аудит консолидированной финансовой отчетности, этапы аудиторской проверки, МСА.

Emilia Evgenievna GARTMAN

*Master's student of the program "Financial Accounting,
Analysis and Audit" of St. Petersburg State University of Economics,
St. Petersburg, hartmann-emily98@ya.ru*

Laura Zhurapovna BDAITSIEVA

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department
of Accounting and Analysis at St. Petersburg State University of Economics,
St. Petersburg, bdaicieva.l@unecon.ru*

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE AUDIT OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

Abstract. The article is devoted to the consideration of general approaches to the audit of consolidated financial statements. The use of audit as a tool for the economic security of an organization has great potential, since an audit is an audit of financial statements and accounting data and the expression of a reasonable independent opinion on the reliability of such statements. The authors reviewed and described the stages of the audit of financial statements, each of which highlights the features of the audit of consolidated financial statements.

Keywords: group of companies, audit of consolidated financial statements, audit stages, ISA.

Как в мировой экономике, так и в России наблюдается тренд к интеграции компаний в различных отраслях, например, в строительстве, торговле, лесной промышленности, металлургии и др. Результатом интеграционных процессов — слияний и поглощений — является создание новой стоимости. Под ней понимается стоимость объединенного бизнеса группы компаний. Эту стоимость можно определить только в консолидированной финансовой отчетности (далее — КФО).

Цель консолидированной отчетности заключается в представлении, прежде всего, акционерами кредиторам материнской компании финансового положения, результатов деятельности и изменения финансового положения материнской компании и ее дочерних предприятий, как если бы они составляли

единую группу или одну компанию, осуществляющую один или несколько видов деятельности.

Вследствие развития данных групп компаний растет потребность в аудите КФО, целью которого является подтверждение достоверности такой отчетности. Для самой процедуры аудита групп компаний, как правило, обращаются в крупные аудиторские организации, поскольку они обладают общепризнанной репутацией, обширным опытом аудита компаний разных отраслей, большими трудовыми ресурсами и техническими возможностями.

По нашему мнению, особенности такой структуры, как группа компаний, и стандарты формирования и представления финансовой отчетности определяют специфичность аудиторской проверки КФО. Данный факт непосредственно находит отражение в организации процесса аудита и должен учитываться на каждом этапе аудиторской проверки КФО.

1. Аудит финансовой отчетности группы компаний, которая состоит из материнской компании и дочерних компаний. Понимание выстраивания структуры группы компаний крайне важно в процессе изучения направлений деятельности отдельных компаний, поскольку от этого зависит принятие клиента на обслуживание, а также впоследствии проверка корректности проведения консолидации дочерних компаний.

2. Аудит как группы, так и отдельных компаний требует понимания не только деятельности дочерних компаний, но и как функционирует группа в целом для последующей оценки системы внутреннего контроля, а также и мероприятия по мониторингу. Отношения, складывающиеся внутри группы, не всегда прозрачны, поскольку возникают ситуации, когда крупным компаниям невыгодно афишировать свои компании специального назначения, такие как офшоры, пенсионные фонды и др. в соответствии с требованиями МСФО. Для этого необходим строгий контроль со стороны аудиторов.

3. Формирование и представление КФО в России осуществляется в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ согласно МСФО. Помимо этого, у российских компаний, поскольку они являются отдельными юридическими лицами, остается обязанность ведения бухгалтерского учета, формирования и представления индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно российским стандартам бухгалтерского учета (далее — РСБУ). Вследствие этого, если отдельная компания попадает под требования Федерального закона № 307-ФЗ об обязательном аудите, то для аудитора также необходимо получить подтверждение, что индивидуальные отчетности по РСБУ компаний, входящих в группу, достоверны.

4. Определение показателей отчетности группы компаний расчетным путем при формировании КФО. Данный факт увеличивает сложность и объем аудиторских процедур, поскольку аудиторы обязаны провести не только типовые процедуры, но и проверить корректность осуществления процесса консолидации, в том числе обоснованность консолидационных корректировок.

5. Повышенные требования к профессионализму и компетентности аудиторов, в особенности руководящим, которые проводят аудиторскую проверку КФО. Знания и компетенции аудиторов в сфере МСФО и, в частности, в формировании КФО позволят выявить риски существенного искажения и более качественно осуществить проверку КФО [1].

В целях проведения и организации аудита данный процесс разделен на несколько этапов аудита (рис. 1), который включает подготовительный этап, два наиболее трудоемких и продолжительных этапа — планирование и непосредственно основной этап — и завершается проведение аудиторской проверки заключительным этапом — формированием и представлением аудиторского заключения и отчета лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Перед принятием нового клиента на аудит или принятием решения о продолжении уже выполняемого задания Международные стандарты аудита (далее — МСА) 300 требуют проанализировать следующее:

- честны ли владельцы и ключевые руководители аудируемой организации;
- компетентна ли и независима команда аудиторов для выполнения данного задания, а также наличие возможностей, времени и ресурсов;
- возможно ли соблюдение этических требований;
- значимые вопросы и последствия продолжения отношений.

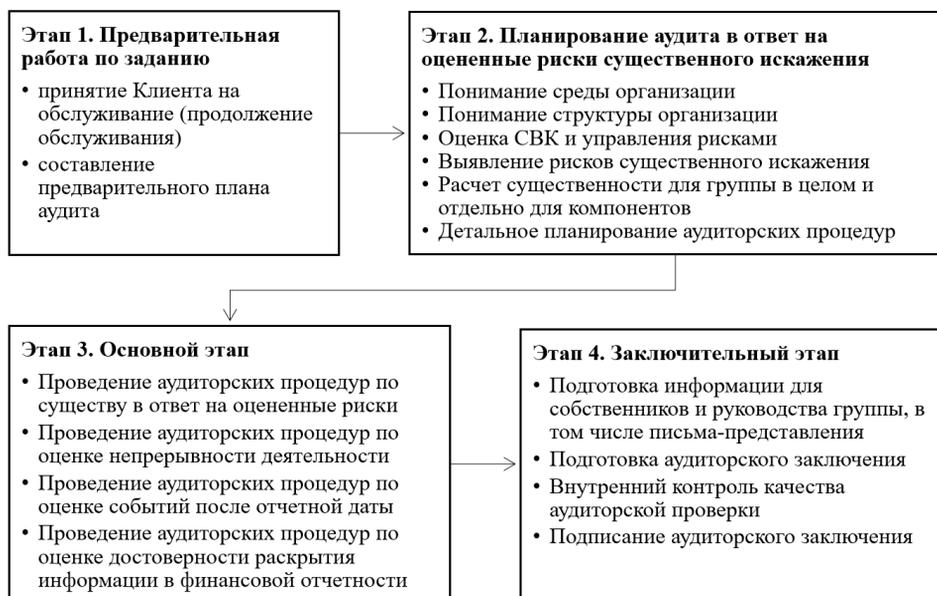


Рис. 1. Этапы аудиторской проверки

Источник: составлено авторами.

В отличие от предварительного этапа аудита индивидуальной финансовой отчетности, данный этап для КФО осложняется более обширным изучением объекта в целях оценки возможности проведения аудита для того, чтобы оценить честность владельцев, компетентность аудиторской группы, объем работы, а также выделяемое на это время и трудовые ресурсы. Благодаря полученной на данном этапе информации аудиторская команда определяет «существенные условия договора на проведение аудита, в частности сроки и стоимость услуг проведения проверки» [1].

По нашему мнению, наибольшие отличия аудита КФО от аудита индивидуальной отчетности проявляются именно на этапе планирования. Данный этап является самым важным, поскольку от того насколько грамотно и детально будет изучена группа и составлен общий план и программа аудита будет зависеть качество, эффективность и своевременность проведения основного этапа аудита КФО.

Как уже упоминалось выше, одним из первых шагов этапа планирования является процесс получения понимания деятельности как в целом группы компаний, так и отдельных компаний, которые также, возможно, объединены в сегменты по направлениям отрасли. Данная процедура проводится, как на этапе планирования, так и в действительности длится на протяжении всего аудита. Вдобавок, понимание деятельности группы на этапе планирования позволяет провести оценку рисков существенного искажения, разработать перечень аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, что непосредственно влияет на выработку стратегии и плана аудита.

В МСА 600 определены следующие области, в отношении которых аудиторю необходимо получить понимание:

- юридическая и организационная структуры группы компаний;
- понимание видов, отраслей, экономических условий — внешних и внутренних факторов, влияющих на осуществление основной деятельности значительных компонентов или сегментов группы;
- исследование средств контроля на уровне группы;
- изучение сложности процесса подготовки КФО (применяемые учетные системы, метод подготовки КФО, контроль за сбором, своевременностью и корректностью информации, предоставляемой дочерними компаниями для консолидации и др.);
- использование собственных сил или аутсорсинговых организаций (в том числе общих центров обслуживания (ОЦО)) в целях ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности;
- необходимость проведения аудиторской проверки компонентов, которая может быть поручена другим аудиторским компаниям и др.

Информация, полученная в ходе анализа структуры группы важна тем, что позволяет выявить взаимосвязи между компонентами группы, определить правильность периметра консолидации и выделения сегментов отчетности.

Для того, чтобы понять деятельность группы необходимо получить понимание направлений деятельности, «отраслей и нормативного регулирования ее значительных компонентов», что является одной из специфичных особенностей аудита группы компаний [2].

Кроме вышеперечисленного на этапе планирования в соответствии с МСА 600 определяется уровень существенности, уровень рабочей существенности и величина явно незначительных искажений как для группы компаний в целом, так и для компонентов. Это важно поскольку непосредственное тестирование будет осуществляться в разрезе компонентов, и чтобы снизить риски, для каждой аудируемого компонента применяется свой уровень рабочей существенности и явно незначительной величины.

Далее, используя рассчитанные показатели, определяются существенные классы финансовых операций также в разрезе компонентов. В дальнейшем тестирование осуществляется исходя из составленного свода — для значительных компонентов аудиторские процедуры проводятся в полном объеме, для прочих компонентов — могут быть урезаны исходя из существенности статьи.

На основном этапе аудита непосредственно проводится детальное тестирование выбранных статей финансовой отчетности, а также, если запланировано, аналитические процедуры. Отличительной особенностью аудита КФО от аудита индивидуальной финансовой отчетности — это проведение некоторых специфических аудиторских процедур:

- необходимость убедиться, что данные индивидуальной финансовой отчетности сопоставимы к данным консолидации, учитывая при этом требующиеся корректировки;
- проверка правильности определения периметра консолидации;
- проверка корректности проведения консолидационных и прочих корректировок при формировании КФО;
- выявление возможных ошибок в применении стандартов путем установления взаимосвязи между отчетностями, составленными по РСБУ и по МСФО и анализа обоснованности отличий в финансовой отчетности по РСБУ и по МСФО [3].

На заключительном этапе команда аудиторов подготавливает аудиторское заключение по результатам проведенного аудита. Поскольку большинство групп компаний имеют организационно-правовую форму — публичное акционерное общество, то при подготовке аудиторского заключения согласно МСА 700 аудиторы должны отразить в своем аудиторском заключении раздел с информацией о ключевых вопросах аудита.

Резюмируем все вышеизложенное: отмеченные специфические особенности аудита КФО непосредственно влияют на расширение объема работ на каждом этапе проведения аудита, как следствие, увеличение затрачиваемых времени и ресурсов, а также повышении требований к компетентности аудиторской команды при проведении аудита КФО.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Резвых И.А. Организация и методика аудита консолидированной финансовой отчетности // Проблемы экономики и юридической практики. 2019. № 3. С. 83-89.
2. Исаева Н.Ю. Организация аудита консолидированной финансовой отчетности // Управленческий учет и финансы. 2014. Т. 2. С. 122-132.
3. Никифорова О.А. Аудит корпоративной отчетности: сущность, методология и технология // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. Самара, 2009. № 2 (14). С. 56-62.