

УДК 33     DOI: 10.14451/2.188.79

# Аудит консолидированной финансовой отчетности

© 2024 Николаева Вероника Сергеевна

Бакалавр экономики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансовый университет при Правительстве РФ, Москва, Россия.

E-mail: rizhik.nika@ya.ru

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность (КФО), МСФО, методология аудита.

Основополагающая цель статьи – анализ теоретической и практической составляющей аудита консолидированной финансовой отчетности (КФО) Группы и описание методик для совершенствования аудиторских проверок, базирующихся на основе ключевых вопросов аудита, выявления определенных закономерностей в методологических этапах проведения КФО.

В статье рассмотрена специфика проведения аудита КФО, проанализированы этапы развития и возникновения аудита КФО как в Европе, так и в России, показаны сущность появления таких отчетов и дальнейшая их трансформация, планирование и программа стратегии аудиторской проверки, выявлены проблемные участки при проведении аудита. Проведенное исследование позволило предложить вариант этапов проведения аудита консолидированной отчетности, что упростит понимание аудитором компонента при проверке разделов учета организации.

В современных реалиях экономической ситуации в мировой и отечественной экономиках происходят процессы объединения и реорганизации бизнеса крупных и средних предпринимательств. В связи с этим возрастает потребность в проведении аудита консолидированной финансовой отчетности (далее – КФО) при тщательной проверке каждого компонента Группы. Заинтересованность в объективной и достоверной информации приводит к расширению круга ответственности за выявление и оценку рисков. По итогам выданного аудиторского заключения и подтверждения отчетности Совет директоров и акционеров смогут подетально оценить экономическую рентабельность и ликвидность собственной организации. В дальнейшем опре-

делять наилучшие пути для совершенствования развития, увеличения прибыльности организации, инвестирования и одновременно повышения эффективности и устойчивости на мировом рынке.

Проведение аудита консолидированной финансовой отчетности (КФО) поможет устранить «несовершенство» ведения бизнеса. Ведущий аудитор по окончании проверки укажет как именно исправить ошибки и уменьшить ответственность риска в конкретных разделах учета. Среднему и крупному бизнесу необходима обязательная периодическая аудиторская проверка. Это уже не желание, а требование для полноценно-эффективного функционирования на экономическом рынке.

Итоговый результат аудита – предоставление пользователям финансовой отчетности разумной уверенности в том, что содержащиеся в ней суммы и раскрытая информация существенно не искажены.

Как показывает опыт, каждая, даже мелочная ошибка, на которую был обращен при аудите взгляд бизнесмена влияет на итоговый результат ведения бизнеса, что в свою очередь оставляет неизгладимое положительное впечатление от аудитора как от стабильного партнера.

В современном обществе многие ученые исследуют проблемы консолидированной отчетности. Международные стандартные финансовые отчетности (далее – МСФО) видоизменяются под современные реалии. Так, когда-то на основе данных стандартов была подготовлена первая консолидированная отчетность. А на сегодняшний этап времени это уже стало общепринятой мировой практикой. А с чего же все начиналось? До начала XX века в США Daniels M. B. Corporation Financial Statements. N. Y. отмечает о появлении первых консолидированных отчетностей. Компания U.S. Steel 12 марта 1903 года опубликовала свою первую КФО по состоянию на 31 декабря 1902 года, к которой прилагалось подтверждение аудиторской компании Price Waterhouse & Coopers, что «отчетность была проверена и найдена корректной».

В статье «Появление консолидированной отчетности в России» [1] проанализированы факты возникновения КФО в России и выявлена дата ее основания. В работе уточнение делается на первую половину XX в. 1936 года, в этот промежуток времени определяется схожесть методик разработки отчетности по объединенным мануфактурам с современной методикой КФО. Согласно статье [7] национализация предприятий и затем их объединение в тресты явилось фундаментирующим положением для российской консолидированной отчетности. В России в 1918 году начался процесс национализации предприятий, идентичный произошедшему в США в XIX веке, который в свою очередь стал основой для возникновения консолидированной

отчетности. В 1924 году на основании отчетности предприятий за 1921 год в России впервые была продемонстрирована КФО.

КФО состоит из отчетности материнской компании и ее дочерних предприятий, объединенных по принципу контроля. Нормативное регулирование аудита КФО основано на международных стандартах аудита, таких как International Accounting Standards (IAS) (Международные стандарты бухгалтерского учета) и International Financial Reporting Standards (IFRS) (Международные стандарты финансовой отчетности), которые устанавливают требования к составлению и аудиту отчетности.

Параметры составления КФО определяют Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и Международные Стандарты Бухгалтерского Учета (МСБУ), которые включают в себя учет и оценку активов, обязательств, доходов и расходов, а также предоставление информации о существенных событиях, имеющих влияние на финансовую отчетность. КФО должна быть представлена в соответствии с МСФО в форме баланса, отчета о прибылях и убытках, изменений в капитале и денежных потоках. Данную отчетность следует снабдить сопроводительными примечаниями и аудиторским заключением, подтверждающим достоверность отчетности. Вопросы, касающиеся формирования КФО, в Российской Федерации регламентируются Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О КФО» [13] и IFRS 10 «КФО» [10].

Исходными данными для процесса консолидации являются:

- структура Группы и иерархия консолидируемых подгрупп с указанной эффективной долей владения на отчетную дату;
- состав компаний, обороты и остатки, между которыми будут элиминироваться, а также расчеты и операции, с которыми будут отражены как взаимоотношения со связанными сторонами;
- период, в течение которого обороты компаний Группы будут обобщаться в консолидирован-

- ный Отчет о прибылях и убытках;
- подготовленные в соответствии с требованиями МСФО Отчет о финансовом положении (Бухгалтерский баланс – в РСБУ) и Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе дочерних и зависимых компаний, а также компаний под совместным контролем;
  - информация о внутригрупповых оборотах и остатках, а также о взаимоотношениях со связанными сторонами, выделенная на отдельных счетах МСФО в составе каждой статьи форм отчетности;
  - сведения о вновь приобретенных компаниях и по дополнительно приобретенным долям компаний Группы;
  - информация по выбывшим и/или частично выбывшим; созданным и/или ликвидированным компаниям.

На этапе моделирования консолидации Советы директоров Группы согласовывают схему консолидации по подгруппам или сразу в Группу.

Первый этап – консолидация в подгруппы (дочерние и связанные компании). Агрегирование данных с корректировками по статьям Отчета о финансовом положении и Отчета о прибылях и убытках по всем компаниям, включенным в периметр за отчетный год, удаление операций, относящихся к внутригрупповым, внесение корректировочных поправок в отчетную консолидацию дочерних и совместных организаций, в отчетность зависимых фирм начисление прибыли/убытка в прямой зависимости от долей владения.

Второй этап – консолидация подгрупп в единую Группу и тех компаний, которые не вошли в состав ранее сформированных подгрупп. Последовательность действия по консолидации отчетных данных повторяется как в первом этапе, однако на заключительном этапе сборки консолидации возможны иные требования по МСФО, связанные с внесением поправок в периметр Группы, с прямым влиянием на нераспределенную прибыль/убыток ОНА, ОНО, добавочные и резервные капиталы.

В начале аудиторской проверки необходимо создать полную картину специфики бизнеса, влияния внешних факторов и непредвиденных обстоятельств. Достаточным условием полноценной аудиторской проверки является наличие индивидуального характера, обеспечивающего прозрачность, доскональность и отражение действительности экономической ситуации в стране.

Предварительное изучение Группы компаний и ее иерархической структуры позволяет выделить более значимые участки и те, которые не подлежат проверке. Фрагмент рабочего документа, где вышеизложенное прописывается, представлен в таблице 1.

Существует вероятность того, что некоторые искажения финансовой отчетности не будут выявлены в силу следующих причин:

- в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств и применение профессионального скептицизма особенно важны при рассмотрении тех областей финансовой отчетности, которые в значительной степени зависят от оценок и суждений руководства.

При оценке доказательств аудитор должен критически оценивать предъявляемые ему подтверждения и быть внимательным к противоречивым свидетельствам или неполной информации от руководства. Надлежащая документация – залог того, что аудитор получил и может продемонстрировать необходимое подтверждение того, что финансовая отчетность не содержит искажений. Поэтому отсутствие документации или ее неполнота – серьезная проблема. При

**Таблица 1.** Фрагмент рабочего документа «Меморандум о планировании» компании ПАО «Россети Северный Кавказ».

Наименование позиции	Комментарии (при необходимости)
Положения аудиторского задания	
Концепция подготовки финансовой отчетности	Общего назначения. Концепция разработана с целью удовлетворения широкого круга пользователей финансовой информацией
Применяемые стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности	МСФО
Есть ли отраслевые или иные установленные требования к составлению отчетов и заключения	Нет
Применяемая функциональная валюта	Руб.
Индивидуальная или консолидированная отчетность	Консолидированная отчетность
Количество аудируемых компонентов организации	3 компонента Группы и 6 сегментов
Характер отношений контроля между материнской организацией и ее компонентами, определяющий порядок консолидации Группы	Владение долями и контроль через полномочия

выявлении рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности аудируемой организации проводится анализ, который позволяет дать суждение, что в основных положениях внутренней политики нет искажений и система работает функционально, направлена на помощь внутренним процессам компаний.

В соответствии с Программой обязательных процедур по существенным статьям в отношении значимых компонентов необходимо запро- токолировать мероприятия по разделам КФО, на идентифицированные в процессе планирования существенные риски искажения финансовой информации. Периметр Группы консолидации проверяется на включенность всех компонентов.

В случае если управленческий и бухгалтерский учет компонента подготовлены на основе учетной политики РСБУ, отличной от МСФО, проводится оценка на предмет проведенных корректировок финансовой информации. На этом этапе проводится сопоставление учетной политики по РСБУ и по МСФО и намечаются основные различия в оценке и признании активов, обязательств, расходов, доходов и капитала. Все выявленные отклонения систематизируются и среди них выделяются типовые и единичные.

Аудит процедуры консолидации проводится на основании осуществленного аудита структуры Группы и периметра консолидации. При этом проверяются данные:

- по всем компаниям, входящим в периметр консолидации, путем суммирования трансформационных данных;
- по всем приобретениям и продажам долей капитала компаний, входящих в Группу;
- о справедливой стоимости чистых активов на дату приобретения компаний (кроме ассоциированных);
- теста на обесценение гудвила;
- оценки оставшейся доли в ассоциированной компании при потере контроля в отчетном периоде.

Перед началом составления консолидированной отчетности по трансформационным моделям следует осуществить проверку расчета доли неконтролирующих акционеров и внутригрупповых операций (ВГО). Проверить корректность расчета нереализованной прибыли и ее элиминации. Проконтролировать процесс внесения надлежащих корректировок в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности. Корректировки классифицируются по видам активов/обязательств, доходам/рас-



**Рис. 1.** Действия и оценка при выявлении рисков существенного искажения отчетности.

ходам, прописанных в КФО. Важный этап плана – аналитика внутреннего контроля. Аудитор получает представление о СВК для выявления возможных факторов, влияющих на риски существенного искажения информации. Делается вывод о значении системы внутреннего контроля для хозяйственной деятельности организации. Далее необходимо сконцентрироваться на хозяйственно-значимых показателях жизнедеятельности, их регистрации, обработки и включения их в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также для ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала, идентифицируются информационные системы. Для анализа отклонений в первичных документах и учетных данных в журнальных проводках, для выявления необычных операций, существенных классов статей и операций применяются аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетание их. Объем аудиторской проверки устанавливается правилами выборки. Отбираются специфические элементы: по высокой стоимости или ключевые элементы выборки, превышающие определенную стоимостную величину и прочее для аналитики деятельности. При привлечении внешнего специалиста-эксперта полагаемся на его письменное заключение. Необходимо учитывать форс-мажорные

обстоятельства, санкции в отношении Российской Федерации для дальнейшего планирования действий в ответ на риск (импортно-экспортные операции, платежные операции, выполнимость контрактов на поставку продукции иностранным контрагентам). В процессе проверки анализируется финансовая отчетность компании и ее приверженность принципу непрерывности деятельности. Выявляются события после отчетной даты (СПОД), произошедшие после даты финансовой информации компонентов и выдачи аудиторского заключения. Результаты проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности будут представлены аудитором руководству аудируемого лица в виде официального документа – аудиторского заключения, в котором в письменной форме зафиксировано подписью выраженное мнение аудитора о достоверности во всех существенных отношениях финансовой отчетности.

В процессе КФО аудитор при неправильном ведении бухгалтерского и управленческого учета может выявить искажение финансовой отчетности и существенные недочеты. Рассмотрим рекомендации по выявлению ошибок и их влияние на достоверность представляемой при проверке документальной информации.

При проведении аудиторской проверки необходимо большое внимание уделять сравнению

балансовой стоимости активов и обязательств, относящихся к их долям в неконсолидированных структурированных отчетностях, если они представляют собой существенный раздел ошибок в бухгалтерском учете, также раскрывать максимальную подверженность риску убытков от этих организаций, в случае ее существенности, что дает более полное представление о доле организации в неконсолидируемых структурированных организациях в соответствии с МСФО (IFRS) 12 [9].

Необходимо в достаточной мере раскрывать полноценную информацию о существующих суждениях и действиях головной компании в системе контроля и управления над своими дочерними компаниями, например, аудитору будет легче разобрать цепочку взаимодействий внутригрупповых оборотов при анализе договорных соглашений и договоров с другими держателями прав голоса. Инвестор может обладать потенциальным правом голоса и соответственно полномочиями при наименьшем пакете акций и/или вложенных инвестиций согласно особым договоренностям, соглашениям или практической способности инвестора единолично управлять значимой деятельностью, благодаря имеющемуся у него праву голоса. Это называется фактическим контролем (МСФО (IFRS) 10) [8].

Крайне важно получить в ответ на запрос информацию о связанных обстоятельствах с фактическими агентами, и прозрачность раскрытия информации, предоставляемой эмитентами, что в свою очередь позволяют выявить существующие требования, отражающие обстоятельства эмитента.

Следует раскрывать информацию о том, что во внутренних документах организации определено как совместное предприятие, так и совместные операции, в том числе при каких условиях возможен переход от одного совместного вида деятельности к другому.

При потребности аудитора в объяснении экономической сущности сделок следует произвести раскрытие статей отчетности в выручке при

продаже недвижимости или продаже другого актива – основного средства, нематериального актива, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и финансовых вложений, чтобы пользовательская информация была более всеобъемлющая.

Аудиторам необходимо решать сложную методологическую задачу: как предоставить пользователям КФО релевантную и неперегруженную излишними деталями информацию без неоправданных затрат для ее составителей [4].

Для совершенствования процесса аудирования можно предложить при проведении аудита отчетности, подготовленной по МСФО, следует опираться на ранее проведенный аудит отчетности, подготовленной по РСБУ за тот же отчетный период, что позволит аудитору сократить временной промежуток проверки, углубиться в процедуру внесения корректировок на бухгалтерскую отчетность, проанализировать трансформационные модели и создать консолидацию данных, а также оценить дооценку или обесценение активов.

Рекомендуется использовать BI инструменты отечественного образца в сборе и анализе большого количества информации, для статистической обработки ее в автоматическом режиме. Данные инструменты возможно настроить под статистическую выборку конкретных отраслей деятельности компаний. В них можно мониторить ключевые показатели, создавать дашборды для разноплановых ситуационных бизнес-моделей и структурировать данные в системе учета.

Предмет учета нельзя считать несущественным только потому, что он находится ниже заданного количественного порога. Требуется проводить индивидуальную и агрегированную оценки существенности предметов учета. Так, несущественный показатель может стать существенным, если он взят вместе с другими индивидуально несущественными суммами. В данном случае крайне важно отслеживать любые неисправленные искажения, выявленные в течение

периода, чтобы оценить их совокупную существенность. С другой стороны, существенное искажение не может быть компенсировано другими существенными искажениями с зеркальным воздействием (например, завышенные доходы и расходы). Совокупное влияние несущественных искажений предыдущих лет может стать существенным в какой-то момент [4].

На основе проведенного исследования можно сделать вывод, что не модифицированное аудиторское заключение по результатам аудита КФО свидетельствует о честности и порядочности бизнеса, и это создает положительный имидж для внешних пользователей отчетности. Рекомендации аудиторов являются инструментом для руководителей организаций со сложной структурой, включающей в себя бизнесы различных масштабов с разнообразными направ-

лениями деятельности, но также требуют более детальной и кропотливой проверки внешними аудиторами для внесения поправок и изменений в учет и отчетность.

Важной составляющей частью работы аудиторов является анализ результатов проведенного расследования процедур аудита и обоснование необходимых рекомендаций именно для всей сферы аудиторских экономических изысканий.

При выявлении рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности следует проводить анализ, который позволит сформировать суждение, что в основных положениях внутренней политики аудита организации нет искажений и система работает функционально, направлена на помощь внутренних процессов компаний.

### Библиографический список

1. Гартман Э. Е., Бдайдиева Л. Ж. Методологические подходы к аудиту консолидированной финансовой отчетности // Экономическая безопасность страны, регионов, организаций различных видов деятельности : Материалы Третьего Всероссийского форума в Тюмени по экономической безопасности, Тюмень, 20–21 апреля 2022 года. — Тюмень : ТюмГУ-Press, 2022. — С. 532–536.
2. Генералова Н. В., Карельская С. Н. Появление консолидированной отчетности в России // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — 15 (357). — С. 11–21.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 21.10.1994 № 51-ФЗ (ред. от 24.07.2023) / СПС «КонсультантПлюс».
4. Качкова О. Е., Кришталева Т. И. Обоснование уровня существенности для финансовой отчетности по МСФО // Экономические науки. — 2021. — № 194. — С. 114–120.
5. Ковалев А. Е. Многомерный бухгалтерский учет: теория, методология, инструментарий : дис. ... д-ра экономических наук : 08.00.12 / Ковалев Алексей Евгеньевич. — 2022. — 366 с.
6. Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47) (ред. от 17.11.2021) / СПС «КонсультантПлюс».
7. Кришталева Т. И. Раскрытие отдельной информации при представлении статей в отчетности коммерческой организации // Аудитор. — 2023. — Т. 9, № 9. — С. 29–35.
8. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) / СПС «КонсультантПлюс».
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 20.07.2017) / СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление Правительства от 13.09.2023 № 1490 «Об особенностях раскрытия консолидированной финансовой отчетности» / СПС КонсультантПлюс.
11. Постановление Правительства РФ от 04.07.2023 № 1102 «Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг» / СПС КонсультантПлюс.
12. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» / СПС «КонсультантПлюс».
13. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 07.04.2020) «О консолидированной финансовой отчетности» / СПС КонсультантПлюс.

14. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «Об аудиторской деятельности» / СПС КонсультантПлюс.
15. Федоров К. В., Федорова Е. И. История возникновения и развития института консолидированной отчетности в России // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 2. – С. 440.