

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

**В. Н. Хореев**

аспирант Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

## АУДИТ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Современные тенденции развития как мировой экономики в целом, так и российской, в частности, связаны с интенсификацией процесса формирования в результате сделок слияний и поглощений крупных инвестиционно-финансовых, финансово-промышленных и других групп предприятий под контролем холдинговых компаний.

В рамках группы, которая, как правило, имеет сложную организационно-финансовую структуру, предприятия проводят согласованную производственную, финансовую и маркетинговую политику, что дает основание рассматривать группу как единый хозяйствующий субъект. Поэтому у широкого круга пользователей (акционеры, инвесторы, менеджеры, кредиторы и т. д.) возникает потребность в полной и достоверной информации о финансовом положении и эффективности деятельности не отдельных компаний, входящих в группу, а группы в целом. Источником такой информации является консолидированная финансовая отчетность.

Во многом необходимость такой информации обуславливается и тем, что в рамках группы предприятия действуют, как правило, в интересах материнской компании. При этом результатом внутригрупповых операций может стать значительное улучшение финансового положения материнской компании по данным ее индивидуальной отчетности, в то время как дочерние компании могут нести значительные убытки или приобрести значительные обязательства.

Для того чтобы инвесторы и другие пользователи могли полагаться на данные консолидированной отчетности, необходим качественный, независимый аудит такой отчетности. Однако вопросы аудита консолидированной отчетности пока что недостаточно проработаны как в методическом плане, так и с позиций законодательного регулирования.

Согласно МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» консолидированная финансовая отчетность — это отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией. Соответственно аудит такой отчетности имеет определенную специфику на этапах планирования, проведения аудиторских процедур и формирования мнения о достоверности консолидированной отчетности во всех существенных отношениях, обусловленную особенностями консолидированной отчетности (Международные стандарты финансовой отчетности, 2006).

К числу основных отличий консолидированной отчетности от индивидуальной, которые определяют специфику ее аудита, можно отнести следующие:

- содержит информацию о деятельности группы компаний, состав которой определяется исходя из наличия контроля материнской компании над дочерними;
- составляется на основе индивидуальной отчетности компаний, входящих в группу;
- включает необходимость осуществления консолидационных корректировок на этапе составления консолидированной отчетности;
- приводит к появлению специфических показателей, характерных только для консолидированной отчетности (гудвилл, доля меньшинства).

Весь процесс аудита консолидированной отчетности можно разделить на три этапа:

- 1) планирование аудита;
- 2) осуществление аудита консолидированной отчетности по существу;
- 3) формирование мнения о степени достоверности консолидированной отчетности с выдачей аудиторского заключения.

Планирование аудита консолидированной отчетности во многих аспектах схоже с планированием аудита индивидуальной отчетности (Савенкова, 2006). Вместе с тем специфика консолидированной отчетности вызывает ряд особенностей в планировании ее аудита, среди которых особо выделим необходимость проведения аудита состава аудируемой группы. Под аудитом состава группы следует понимать комплексное, всестороннее изучение межкорпоративных связей и сделок материнской компании для установления наличия контроля последней над функционированием других компаний и последующего принятия решения о необходимости консолидации таких компаний в группу.

Соответственно задачи, которые ставятся перед аудитором при аудите состава группы, можно сформулировать следующим образом:

- подтвердить наличие контроля над компаниями, включенными в представленную консолидированную отчетность;
- определить компании, показатели отчетности которой не были включены в представленную консолидированную отчетность, несмотря на наличие фактического контроля за их деятельностью.

При этом источником информации могут выступать договоры, деловая переписка и прочая документация, связанная со сделками:

- по покупке капитала другой компании;
- по покупке всех чистых активов другой компании;
- по признанию обязательств другой компании;
- по покупке части активов другой компании, которые вместе составляют один или несколько видов бизнеса.

Таким образом, определение круга консолидации является одной из важнейших задач на этапе планирования аудита консолидированной отчетности, поскольку невключение в отчетность показателей хотя бы одной дочерней компании или необоснованное включение показателей компаний, которые в соответствии с МСФО не должны консолидироваться в отчетность, могут вызвать значительные искажения данных и ввести пользователей в заблуждение (Шешукова, Городилов, 2005).

На стадии проведения аудиторской проверки по существу можно выделить два основных этапа:

- аудит индивидуальной отчетности компаний, входящих в группу (предварительный аудит);
- аудит операций консолидации.

Очевидно, что консолидированная отчетность составляется на основе показателей индивидуальных отчетностей компаний, входящих в группу. Таким образом, достоверность показателей индивидуальной отчетности напрямую влияет на достоверность консолидированной отчетности.

Кроме того, стоит учитывать, что в группу могут входить как подвергшиеся аудиту компании, так и те компании, аудит отчетности которых не проводился. Поэтому, с одной стороны, еще на стадии планирования, аудиторам необходимо определиться, стоит ли проводить повторный аудит отчетности или положиться на мнение стороннего аудитора, если оно имеется. С другой стороны, аудитор должен определить необходимость проведения аудита индивидуальной отчетности тех компаний группы, аудит которых не проводился.

Если в состав группы входит достаточно большое количество компаний, то в обоих случаях решение может приниматься исходя из значимости для аудита рассматриваемых компаний, в связи с тем что аудит отчетности всех компаний группы не представляется возможным ввиду определенных временных и стоимостных ограничений. При этом аудит индивидуальной отчетности материнской компании в обязательном порядке должен проводиться аудитором группы, ввиду того что индивидуальная отчетность материнской компании является основой формирования консолидированной отчетности группы.

Порядок аудита индивидуальной отчетности компаний группы в целом соответствует общей практике аудита. Однако считаем целесообразным на этапе аудита индивидуальной отчетности подчеркнуть необходимость особого внимания хозяйственным операциям внутри группы с целью накопления подробных данных о таких операциях. При этом информацию о внутригрупповых операциях следует систематизировать в специальных рабочих документах аудитора. Такой порядок позволит значительно упростить работу аудитора на стадии аудита операций консолидации.

Дополнительные аспекты в проведении аудита возникают из-за того, что индивидуальная отчетность по МСФО большинства российских компаний составляется путем трансформации из отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета, что вносит значительные коррективы в работу аудитора. Необходим дополнительный анализ хозяйственной деятельности аудируемой организации ввиду того, что все хозяйственные операции, которые отражаются в бухгалтерской отчетности по РСБУ, можно разделить на две группы:

- подлежащие трансформации, т. е. имеющие различное отражение по РСБУ и МСФО;
- не подлежащие трансформации, т. е. одинаково отражаемые в отчетности по РСБУ и МСФО.

Выявление данных, которые подлежат трансформации, является трудоемким процессом, так как на данном этапе обработке подлежит значительный массив данных.

По итогам аудита индивидуальной отчетности компаний группы аудитор должен накопить информацию об активах, обязательствах, доходах и расходах:

- материнской компании, подтвержденную аудитором группы;
- значимых для группы дочерних компаний, подтвержденную аудитором группы или сторонними аудиторами;
- дочерних компаний, не подтвержденную аудитором группы или сторонними аудиторами ввиду малой значимости таких компаний для группы относительно предполагаемого уровня существенности.

Данная информация служит основой для проведения аудита операций консолидации, который может проводиться по следующим основным направлениям:

- проверка правильности определения стоимости приобретения компаний группы;

- проверка правильности определения стоимости чистых активов дочерних компаний;
- проверка правильности определения гудвилла;
- проверка правильности определения доли меньшинства;
- проверка обоснованности и правильности осуществления консолидационных корректировок в отношении внутригрупповых операций, связанных с внутригрупповыми расчетами;
- проверка правильности формирования консолидационных резервов группы компаний;
- проверка составления консолидированной отчетности;
- проверка полноты и достоверности раскрытия информации о консолидированной отчетности.

Рассмотрим эти направления более подробно.

При *проверке правильности определения стоимости приобретения компаний группы* аудитор должен убедиться, что затраты на получение контроля над приобретаемыми компаниями оценены материнской компанией должным образом. Такие затраты представляют собой совокупность:

- уплаченных денежных средств;
- справедливых стоимостей на дату обмена:
- переданных активов;
- принятых или исполненных обязательств;
- выпущенных покупателем долевых инструментов в обмен на контроль над приобретаемой компанией;
- затрат, непосредственно относящихся к объединению бизнеса (комиссионные посредникам, услуги юристов, консультантов и т. д.).

При этом основное внимание должно быть уделено правильности определения справедливой стоимости уплаченного возмещения и даты совершения обмена.

Следует отметить, что на практике возникают значительные сложности при определении справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка. В этом случае значительная доля ответственности за принятое решение в отношении оценки актива лежит на менеджменте компании. Аудитор должен проверить, насколько в таком случае обоснована оценка и не нарушен ли принцип осмотрительности.

*Проверка правильности определения стоимости чистых активов дочерних компаний* предполагает проведение анализа степени обоснованности идентификации активов и обязательств приобретенного бизнеса и правильности определения справедливой стоимости всех идентифицируемых активов и обязательств приобретаемых компаний. При этом под термином «идентифицируемые» в данном случае имеются в виду те статьи активов и обязательств, которые отвечают критериям признания активов и обязательств на дату приобретения дочерней компании. Особое внимание следует уделить анализу процедур идентификации нематериальных активов и условных обязательств, приобретаемых компаний. Это связано с тем, что у материнской компании при приобретении бизнеса появляется возможность признать подобные активы, которые у самой приобретаемой компании не признавались по причине несоответствия критериям признания.

Аудитор должен удостовериться, что аудируемым лицом выбран правильный метод определения справедливой стоимости активов и обязательств (рыночные цены, чистая возможная стоимость реализации, дисконтированная стоимость, восстановительная стоимость). На данном этапе могут появиться сложности, аналогичные тем, которые возникают с определением справедливой стоимости при оценке затрат на приобретение дочерних компаний.

При проверке правильности определения гудвилла следует учитывать, что первоначальное его признание осуществляется по фактической стоимости, которая определяется как разница между затратами на приобретение и долей материнской компании в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств. Основываясь на результатах первых двух процедур, аудитор должен проверить корректность осуществления арифметических действий по определению величины данного показателя.

После первоначального признания гудвилл отражается в консолидированной отчетности по фактической стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. В этом случае аудитору необходимо проанализировать соответствие отражения обесценения гудвилла требованиям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

*Проверка правильности определения доли меньшинства* основывается на том, что в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения предприятий» доля меньшинства в приобретаемой компании отражается пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости чистых активов и обязательств. Соответственно аудитору необходимо проверить корректность осуществления арифметических действий по определению доли меньшинства, используя при этом данные предшествующей проверки правильности определения стоимости чистых активов дочерних компаний.

*Аудит обоснованности и правильности осуществления консолидационных корректировок* в отношении внутригрупповых операций, связанных с внутригрупповыми расчетами, предполагает проверку аудитором полноты и обоснованности проведенных корректировок по группам статей:

- внутригрупповые дивиденды;
- внутригрупповые продажи и иные передачи запасов и иных оборотных активов;
- внутригрупповые продажи и иные передачи основных средств и иных оборотных активов;
- внутригрупповая дебиторская и кредиторская задолженность.

Необходимо убедиться в том, что порядок корректировок полностью соответствует правилам их проведения. На данном этапе аудитору целесообразно опираться на информацию, собранную на стадии предварительного аудита индивидуальной отчетности компаний группы, что позволит избежать дублирования аудиторских процедур и сократит время аудиторской проверки.

При аудите правильности формирования консолидационных резервов группы компаний необходимо убедиться, что они отражены в виде суммы резервов материнской компании и доли материнской компании в резервах дочерних компаний (нераспределенная прибыль, резервы за счет переоценки, прочие аналогичные резервы). Кроме того, в случае обесценения гудвилла группы необходимо убедиться, что данный факт отражен в консолидационных резервах группы должным образом.

*Проверка составления консолидированной отчетности* предполагает:

- анализ корректности построчного суммирования статей активов, обязательств, доходов и расходов материнской и дочерних компаний с учетом информации, собранной на предыдущих стадиях аудита;
- проверку соответствия уставного капитала группы уставному капиталу материнской компании;
- проверку правильности включения в отчетность специфических показателей, характерных для консолидированной отчетности (гудвилл, доля меньшинства).

На стадии *аудита полноты и достоверности раскрытия информации* о консолидации необходимо изучить полноту, степень достоверности и соответствия раскрытия информации о консолидации требованиям МСФО.

На *завершающем этапе аудита* консолидированной отчетности обобщаются все собранные в процессе проверки аудиторские доказательства, на основе чего формируется мнение аудитора о степени достоверности консолидированной отчетности и ее соответствии требованиям МСФО и принимается решение о выдате аудиторского заключения (Применение МСФО, 2007).

Таким образом, при проведении аудиторской проверки аудиторы сталкиваются со многими сложными вопросами, характерными только для консолидированной отчетности. При их решении аудиторы руководствуются общими правилами и стандартами аудиторской деятельности в той степени, в какой это представляется возможным. Однако существующие стандарты не позволяют охватить многие аспекты аудита консолидированной отчетности, и аудиторы действуют исходя из своего профессионального суждения. Поэтому регулирующим органам совместно с профессиональным сообществом необходимо разработать общепринятые подходы к аудиту консолидированной отчетности, затрагивающие, например, такие вопросы, как определение наличия контроля материнской компании над деятельностью дочерних предприятий, особенно в группах со сложной структурой, аудит консолидационных корректировок и др.

### Источники

- Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л. В. Горбатовой. М., 2006.  
Применение МСФО. В 3 ч. / пер. с англ. М., 2007.  
Савенкова Н. Аудит консолидированной финансовой отчетности // Аудит и налогообложение. 2006. № 3.  
Шешукова Т. Г., Городилов М. А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие. 2-е изд., доп. М., 2005.