

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Резвых Ирина Анатольевна

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, доцент
Ситнов Алексей Александрович

Москва - 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 18 сентября 2019 г. в 12.30 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: ул. Верхняя Масловка, д. 15, ауд. 509, Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200, ГСП-3, Москва, 125993 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Демина И.Д., д.э.н., профессор;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., профессор;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 22 апреля 2019 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета Д 505.001.106,
д.э.н., профессор

Герасимова Елена Борисовна

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современное развитие экономических процессов характеризуется интеграцией предприятий с целью укрепления своих позиций на рынке, усиления конкурентоспособности, объединения финансов, расширения производства и сбыта. В нашей стране тенденция к объединению предприятий наблюдается в разных отраслях, в частности, в строительстве, торговле, банковской сфере, металлургии, информационных технологиях и др. Интеграционные процессы, происходящие посредством слияний и поглощений, приводят к образованию групп компаний, выступающих как единая организация, участники которой остаются юридически самостоятельными.

Одновременно с этими процессами расширяется состав пользователей экономической информации, выпускаемой группой компаний. Он включает акционеров, собственников, инвесторов, покупателей, поставщиков, работников организаций и иных стейкхолдеров. Пользователи экономической информации черпают необходимые данные из финансовой отчетности, которую выпускают отдельные отчитывающиеся организации и группа компаний. Пользователей интересует не только финансовое положение этих субъектов на отчетную дату, но и социальные, экономические и экологические показатели, возможность их анализа и сопоставления с аналогичными организациями. Поэтому и отдельные организации, и группы компаний выпускают отчетность, которая имеет целью удовлетворить информационные потребности всех пользователей.

До настоящего времени в большинстве стран считается, что именно акционеры и инвесторы больше других пользователей заинтересованы в получении информации, содержащей результаты деятельности как отдельного предприятия, так и группы компаний, и предъявляют широкий спектр требований к информации, содержащейся в финансовой отчетности. К ним относятся: своевременность, полнота, правдивость, прозрачность информации

и, конечно, достоверность. Соответственно, именно финансовая отчетность, составленная согласно правилам, установленным Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО), может удовлетворить информационные потребности и других пользователей выпускаемых финансовых отчетов. Вместе с тем возникает необходимость подтверждения финансовой отчетности, выпускаемой организациями, и консолидированной финансовой отчетности, выпускаемой группами компаний, независимым аудитором.

Соответственно растет потребность в аудите консолидированной финансовой отчетности (далее – КФО). Если ранее его проводили в основном крупные аудиторские организации, используя опыт своих иностранных партнеров, то в настоящее время знания специфики аудита отчетности группы компаний интересуют все большее количество российских аудиторских фирм.

Международные стандарты аудита (далее – МСА) описывают алгоритмы его проведения, однако особенности, связанные с элементами системы внутреннего контроля (далее – СВК) в группе компаний, бизнес-рисками, рисками существенного искажения отчетности, которые должен выявить аудитор при анализе СВК группы компаний, раскрыты в общем виде. Подробные методики проведения аудита КФО в нашей стране, учитывающие специфику аудита, практически отсутствуют, а необходимость в таких разработках растет.

Степень научной разработанности темы исследования. В исследовании автором использовались материалы и разработки российских и зарубежных ученых и специалистов, посвященные вопросам составления КФО, проблемам ее аудита, а также существующие предложения по повышению эффективности аудита консолидированной отчетности.

Авторы ряда изданий – П.П. Баранов, Л.С. Боташева, Р.П. Булыга, С.М. Бычкова, Е.В. Галкина, А. Грамлиг, К. Джонстон, И.В. Макарова, Н. Маркс, М.В. Мельник, С.К.-Г. Отарова, С.В. Панкова, Н.В. Парушина, Н.И. Попова, В.И. Подольский, Л.Е. Риттенберг, А.А. Ситнов, Б. Солтани,

К.Х. Спенсер Пикет, С.П. Суворова, В.П. Суйц, В.Т. Чая, А.Д. Шерemet, Л.А. Юдинцева и др. – раскрывают особенности международных стандартов аудита.

Теоретические и прикладные аспекты аудита консолидированной финансовой отчетности рассматривались в трудах С.В. Алексеевой, А.В. Арвачева, А.В. Бодяко, О.В. Бурлаковой, Д.А. Волошина, Н.В. Генераловой, Л.Н. Герасимовой, Н.В. Горшковой, Н.Ю. Исаевой, С.Н. Карельской, И.В. Макаровой, С.В. Модерова, Н.В. Нееловой, О.Е. Николаевой, В.С. Плотникова, В.И. Подольского, С.И. Пучковой, Н.Н. Савенковой, Ю.В. Слепова, В.В. Суконникова, К.А. Терещенко, Д.Р. Федорова, А.Н. Федотовского, В.Н. Хорева, М.Н. Часовской, А.А. Шапошникова и др.

Существует значительное количество публикаций, в которых рассматриваются отдельные вопросы риск-ориентированного подхода при аудите, вопросы оценки рисков средств внутреннего контроля, а также вопросы, связанные с аудитом КФО. В основном они касаются проведения отдельных этапов аудита или аудиторских процедур.

Официальные разъяснения, раскрывающие методику проведения аудита консолидированной отчетности в соответствии с международными стандартами аудита, практически отсутствуют, несмотря на то, что аудит КФО достаточно усложнен по сравнению с аудитом отдельной отчетности организации.

В то же время в экономической литературе отмечается, что аудит КФО требует отдельного рассмотрения в связи с его спецификой.

Отсутствие методических рекомендаций по организации аудита консолидированной отчетности, оформлению рабочих документов, сбору аудиторских доказательств усложняет работу практикующих аудиторов. В первую очередь, это касается вопросов, связанных с оценкой системы внутреннего контроля группы компаний, выявлением рисков существенного искажения отчетности в целом и на уровне предпосылок. Именно эти вопросы раскрыты не в полной мере и требуют детального анализа.

Актуальность указанной проблемы, ее научно-практическая значимость, недостаточное раскрытие, отсутствие методики проведения аудита консолидированной финансовой отчетности, определили выбор темы, ее цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка и совершенствование организационно-методических и прикладных положений аудита консолидированной финансовой отчетности на этапах понимания деятельности группы компаний, анализа системы внутреннего контроля и управления рисками группы, определения рисков существенного искажения отчетности.

Для достижения указанной цели в работе поставлены и решены следующие задачи:

- проанализировать развитие нормативно-законодательной базы, связанной с составлением отчетности групп компаний и регулированием аудита КФО в России по мере реформирования бухгалтерского учета и законодательства по аудиту;
- исследовать особенности формирования группы компаний в России и правила составления консолидированной отчетности с целью определения специфики аудита КФО;
- проанализировать и обобщить аудиторские процедуры, применяемые с целью выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки КФО;
- разработать систему взаимоувязки аудиторских процедур, направленных на выявление рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности, видов выявленных рисков на уровне отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки консолидированной финансовой отчетности, а также характера действующих в отношении этих рисков средств внутреннего контроля аудируемого лица;
- разработать методические подходы к проведению аудита КФО, позволяющие оптимизировать процесс его проведения на этапах принятия

клиента на обслуживание, понимания деятельности, оценки рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

Объектом исследования является консолидированная финансовая отчетность группы компаний.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических аспектов аудита консолидированной финансовой отчетности.

Область исследования. Диссертация соответствует п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» и п. 3.3 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Методология и методы исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили классические и современные концепции и разработки ученых в области бухгалтерского учета и аудита, МСФО, МСА, нормативные акты Российской Федерации и международных организаций, регулирующие составление и аудит консолидированной финансовой отчетности.

В процессе диссертационного исследования применялись следующие методы исследования и научного познания: анализ, синтез, сравнительный анализ, системный подход, научная абстракция, исторический и логический подходы, метод аналогий.

Нормативная и информационная база исследования. Нормативную базу исследования составили как отечественные, так и иностранные нормативные правовые акты в области формирования консолидированной финансовой отчетности и ее аудита. Информационную базу исследования составили научные публикации, связанные с темой диссертации, материалы, опубликованные в научных периодических изданиях и представленные на официальных и общедоступных ресурсах сети «Интернет».

Научная новизна исследования состоит в развитии теоретических положений, разработке организационно-методических положений и практических рекомендаций, связанных с совершенствованием и развитием методики аудита консолидированной финансовой отчетности на этапах понимания деятельности группы компаний, анализа системы внутреннего контроля и управления рисками группы, определения рисков существенного искажения отчетности.

Положения, выносимые на защиту:

- предложено внести изменение в Федеральный закон от 27.07.10 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в части введения определения понятия «группа» (С. 21);
- предложен алгоритм ознакомления со структурой и деятельностью группы компаний с целью принятия решения о проведении ее аудита (С. 86-93, 155-162);
- разработана методика проведения аудита группы компаний на этапах принятия на обслуживание группы, понимания деятельности группы, оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками группы, в том числе оценки системы внутреннего контроля процесса консолидации отчетности с целью выявления рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности (С. 86-108, 155-185);
- разработаны критерии тестирования системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний с целью выявления рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности (С. 66-77, 102-104, 167-174);
- определены аудиторские процедуры, необходимые при проведении аудита процесса консолидации финансовой отчетности группы (С. 78-85, 105-106, 175-185);
- разработаны матрицы аудиторских процедур и рисков существенного искажения на уровне консолидированной финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки КФО (С. 175-185).

Теоретическая значимость исследования заключается в предложении определения понятия «группа» в Федеральном законе от 27.07.10 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», конкретизирующего объекты составления консолидированной отчетности, разработке детализированной методики аудита консолидированной финансовой отчетности, выделяющей ключевые процедуры аудита и определяющей элементы оценки рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

Практическая значимость исследования заключается в разработке организационно-методического инструментария аудита консолидированной финансовой отчетности, который был успешно апробирован автором и внедрен в практику деятельности ряда аудиторских фирм. В частности:

- разработана поэтапная методика аудита группы компаний на этапах принятия на обслуживание группы, понимания деятельности группы, оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками группы, направленная на выявление рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности;

- введены критерии тестирования эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний, в том числе в отношении процесса консолидации;

- по результатам идентификации рисков существенного искажения финансовой отчетности группы, связанных с процессом консолидации, разработана система взаимоувязки аудиторских процедур, направленных на выявление рисков существенного искажения информации, видов выявленных рисков на уровне отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки КФО, и характера действующих в отношении рисков существенного искажения средств внутреннего контроля аудируемого лица;

- разработан комплекс рабочих документов для выявления рисков существенного искажения КФО, охватывающий все ключевые этапы аудита и позволяющий оптимизировать как процесс аудита, так и затраты времени на его проведение.

Степень достоверности результатов исследований. Достоверность результатов исследования определяется глубокой проработкой первоисточников по теме исследования, публикациями основных положений диссертации. Практические рекомендации, сформулированные в диссертации, обоснованы проведенными исследованиями и могут быть использованы в работе. Рекомендации по методике проведения аудита консолидированной финансовой отчетности используются аудиторскими организациями в практической деятельности. Материалы диссертационного исследования могут быть использованы в процессе преподавания учетных дисциплин.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования были изложены, обсуждены и получили одобрение на следующих научных конференциях: на XV Международной студенческой научно-практической конференции, посвященной актуальным вопросам науки и образования «Научное сообщество студентов» (г. Чебоксары, ЦНС «Интерактив плюс», 6 октября 2017 г.); на IV Международном форуме «Что день грядущий нам готовит?» (Москва, Финансовый университет, 29 ноября 2017 г.); на IX Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения им. С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 15 декабря 2017 г.).

Предложения по совершенствованию процесса аудита консолидированной финансовой отчетности были апробированы при проведении аудита консолидированной финансовой отчетности кредитных организаций и промышленных предприятий в аудиторских организациях ООО «Актив», ООО «Трансиб Аудит», ООО «Аудит 3000».

В практической деятельности аудиторской организации ООО «Актив» внедрены методика организации и проведения аудита консолидированной финансовой отчетности, формы рабочих документов, содержащие критерии для оценки системы внутреннего контроля группы компаний для оценки рисков искажения финансовой отчетности; составляются матрицы аудиторских процедур по выявлению рисков существенного искажения КФО на уровне

финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок. Внедрение предлагаемых форм документов дает возможность систематизировать риски искажения КФО и средства контроля проверяемой группы компаний, действующие в ответ на существующие риски, оценить эффективность применяемых средств контроля в отношении процесса консолидации.

Аудиторской организацией ООО «Транссиб Аудит» принята методика проведения аудита консолидированной финансовой отчетности, внедрены предлагаемые в диссертации формы рабочих документов, что позволяет сократить время на проведение аудита и повысить качество рабочих документов при оформлении аудиторских процедур.

Основные положения диссертации используются в методологическом обеспечении аудиторской организации ООО «Аудит 3000» при проверках группы компаний, занимающейся торговлей горюче-смазочными материалами, и способствуют повышению качества аудита консолидированной финансовой отчетности.

Материалы диссертации используются Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Аудит консолидированной отчетности», «Международные стандарты аудита».

Внедрение результатов исследования в деятельность подтверждено соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 6 работ общим объемом 5,79 п.л. (авторский объем 5,48 п.л.), из них 5 работ общим объемом 5,35 п.л. (авторский объем 5,04 п.л.) – в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем работы. Структура диссертации определена целью, задачами и логикой проведенного исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 159 наименований и 8 приложений. Общий объем диссертации составляет 185 страниц, содержит 11 таблиц и 8 рисунков.

II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования в диссертации получены и обоснованы следующие научные результаты:

1. Предложено внести изменение в Федеральный закон от 27.07.10 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в части введения определения понятия «группа».

В ходе работы над диссертацией проанализирована терминология, используемая в МСФО и МСА при квалификации группы компаний, составлении и аудите консолидированной финансовой отчетности.

Проанализировано изменение подходов к составлению отчетности группы компаний и раскрытию информации в отчетности, а также развитие нормативной законодательной базы, связанной с регулированием аудита КФО в России по мере реформирования бухгалтерского учета и законодательства по аудиту.

Произведено сопоставление терминологии, применяемой в рамках аудита КФО, с терминологией, применяемой при составлении КФО в рамках МСФО. Выявлены определенные разночтения, связанные с определением понятия «группы» и выработаны предложения по его уточнению для составления консолидированной отчетности.

Исходя из проведенного анализа в исследовании предложено следующее определение группы, учитывающее подходы по составлению и аудиту КФО, заложенные в МСФО и законодательстве по аудиту: группа - это не являющееся юридическим лицом объединение организаций, выступающее как единая организация, в которой одна из организаций, квалифицируемая как материнская (инвестор), контролирует объединяемые этим контролем организации (объекты инвестиций).

2. Предложен алгоритм ознакомления со структурой и деятельностью группы компаний с целью принятия решения о проведении ее аудита.

В исследовании определена специфика аудита КФО, учитывающая особенности формирования группы компаний и правила составления КФО, выделены специфические особенности ее аудита.

Проведен анализ применяемых аудиторских процедур на этапе принятия клиента на обслуживание и понимания деятельности отдельного предприятия, по результатам которого предложен комплекс аудиторских процедур для групп компаний, представленный в форме рабочих документов.

На этапе знакомства с деятельностью для подтверждения правильности формирования периметра консолидации определен круг ключевых вопросов, помогающих аудитору определить правомерность и обоснованность формирования группы. В работе предложена форма запроса для компании, которая составляет консолидированную отчетность, представленная на рисунке 1. Ответ на такой запрос позволит получить аудиторские доказательства правомерности составления именно ею консолидированной отчетности.

Также на этапе принятия решения о возможности принятия задания на аудит группы предложены формы рабочих документов по Программе принятия на обслуживание нового клиента – группы компаний и Программе возможности продолжения сотрудничества с постоянным клиентом – группой компаний. Данные рабочие документы содержат перечень факторов, которые необходимо оценить при принятии на обслуживание группы компаний.

Фактически на поставленные в рабочих документах вопросы необходимо получить положительный ответ, что позволит подтвердить способность аудиторской организации соблюдать этические нормы, ее достаточную компетентность и наличие возможностей для оказания услуг по аудиту. Если какую-либо из позиций подтвердить не удастся, то необходимо оценить, насколько значим риск, возникающий при этом. В случае если выявлен значимый риск, аудитору необходимо оценить, возможно ли будет принять задание на аудит без угрозы нарушения принципов этики.

Запрос в отношении объектов инвестиций аудируемой организации

В соответствии с МСА № 315, с целью изучения вложений, осуществленных Вашей организацией, просим сообщить следующую информацию о каждом объекте инвестиций с приложением подтверждающих документов.

Вопрос в отношении объекта инвестиций	Ответ аудируемой организации
1. Контроль над объектом инвестиций осуществляется посредством владения обыкновенными акциями (долями в случае ООО)?	<i>Да / Нет</i>
2. Какова Ваша доля в уставном капитале объекта инвестиций (если инвестор обладает контрольным пакетом акций, то при отсутствии других факторов он обладает контролем над объектом)?	-
3. Компания осуществляет контроль над объектом на основании соглашений между инвесторами (акционерами, участниками)?	<i>Да / Нет (комментарии)</i>
4. Имеются ли потенциальные права голоса?	<i>Да / Нет (комментарии)</i>
5. Обладает ли компания другими правами, которые предоставляют полномочия: – назначать, переводить, увольнять руководство и ключевой управленческий персонал; – назначать или отстранять организацию, управляющую значимой деятельностью; – давать директивы по заключению сделок или одобрение на совершение крупных или значимых сделок; – на другие права, предоставляющие их владельцу право управлять значимой деятельностью?	<i>Да / Нет (комментарии) Да / Нет (комментарии) Да / Нет (комментарии) Да / Нет (комментарии)</i>
6. Несет ли Ваша компания риск изменения доходов от участия в организации; имеете ли Вы право получения этих доходов и можете ли применить полномочия для оказания влияния на величину доходов?	<i>Да / Нет (комментарии)</i>

Руководитель задания: _____ / _____ /
(подпись) (расшифровка подписи)

Дата составления: _____

Источник: разработано автором.

Рисунок 1 - Рабочий документ аудитора группы «Запрос в отношении объектов инвестиций аудируемой организации»

3. Разработана методика проведения аудита группы компаний на этапах принятия на обслуживание группы, понимания деятельности группы, оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками группы, в том числе, оценки системы внутреннего

контроля процесса консолидации отчетности с целью выявления рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

В диссертационном исследовании рассматривается технология аудиторской проверки по выявлению РСИ консолидированной отчетности.

На первоначальном этапе понимания деятельности проверяемой группы компаний необходимо:

- определить лиц, отвечающих за корпоративное управление, и оценить возможность взаимодействия с ними и с руководством компонентов;
- установить структуру группы, включая юридическую и организационную структуру; исходя из анализа видов осуществляемой деятельности, выделить значительные компоненты;
- оценить возможность взаимодействия с аудиторами компонентов.

Следующим этапом аудита является изучение особенностей формирования группы компаний, в том числе понимания деятельности группы, включая анализ организационной структуры группы и организации бизнеса.

Оценку понимания деятельности организаций, входящих в группу, предлагается производить по алгоритму, предусматривающему все ключевые факторы оценки, учтенные в МСА 315. Для оценки понимания деятельности группы предложен рабочий документ «Ключевые элементы понимания деятельности аудируемого лица – группы компаний». В нем применяется комплексный подход к оценке, охватывающий:

- внешние факторы, в том числе отраслевые и регуляторные;
- анализ особенностей группы компаний;
- тестирование подходов, заложенных в учетной политике, соответствие подходов материнской организации, подходам, заложенным в учетных политиках дочерних организаций;
- определение бизнес-рисков, связанных с видами деятельности группы, целями и задачами, поставленными собственниками. Изучение деятельности группы предложено рассматривать в совокупности: построив схему организации бизнес-процессов, расширять исследование деятельности, в том

числе, посредством оценки конкурентной среды проверяемой группы, на основе анализа потребительского спроса, изменения производительности, внедрения новых производственных технологий;

оценку и анализ финансовых результатов.

Следующим этапом работы аудитор должен оценить эффективность функционирования системы внутреннего контроля и управления рисками (далее – СВК и УР). В диссертационном исследовании проанализированы подходы к оценке СВК организаций, принятые в МСА, подходы к формированию системы внутреннего контроля и управления рисками, предложенные Комитетом организаций – спонсоров Комиссии Тредвея (The committee of sponsoring organizations of the treadway commission или COSO), (далее – Комитет). В диссертации предложена методика аудита системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний, основанная на подходе МСА 315, с учетом анализа элементов системы управления рисками COSO ERM (COSO ERM - COSO Enterprise Risk Management, англ.: Управление рисками предприятия). Подробно детализированы факторы, которые оказывают влияние на оценку аудитором СВК и УР группы компаний по следующим ее компонентам:

- контрольная (внутренняя) среда;
- процесс оценки бизнес-рисков организацией, включая постановку целей, определение событий, оценку рисков и реагирование на риски;
- информационная система и информационное взаимодействие;
- контрольные действия, значимые для проводимого аудита;
- мониторинг средств контроля.

По каждому элементу СВК и УР в исследовании определены ключевые вопросы, которые должны быть протестированы аудитором.

Для целей документирования аудиторских процедур по оценке системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний в диссертации предложен рабочий документ «Оценка элементов системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний».

В качестве отдельного компонента СВК и УР группы выделен контроль процесса консолидации и определен перечень аудиторских процедур по тестированию процесса консолидации и выявлению РСИ отчетности в целом и на уровне предпосылок.

На основе проведенной работы по выявлению и систематизации рисков, аудитор определяет следующие уровни существенности КФО:

- уровень существенности для консолидированной отчетности;
- уровень существенности для компонентов;
- уровень предельно допустимого искажения.

Далее аудитор разрабатывает стратегию аудита.

Перед составлением детализированного плана аудита руководителю группы аудиторов целесообразно обсудить результаты проведенной работы и план дальнейших мероприятий с членами аудиторской группы. В случае если при проведении аудита группы компаний привлекаются аудиторы компонентов, целесообразно составить документ обсуждения планируемой работы с аудиторами компонентов.

Обсуждение подверженности КФО группы существенным искажениям предложено оформлять в виде протокола, что позволит обобщить и подвести итоги данного этапа работы и осуществить планирование необходимых процедур по существу.

4. Разработаны критерии тестирования системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний с целью выявления рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

Детальную оценку компонентов СВК и УР предложено производить в рабочем документе, при использовании которого аудитор может зафиксировать влияние каждого фактора на эффективность работы СВК и УР группы.

Формирование выводов по итогам оценки предлагается производить на основе распределения баллов между компонентами СВК и УР. Если по результатам оценки аудитора выявлен фактор риска искажения КФО, то

аудитор оценивает значимость этого фактора и рассматривает необходимость проведения дополнительных процедур в ответ на выявленные риски.

На основании общего количества баллов по результатам тестирования СВК и УР аудитор получает возможность сделать вывод об эффективности системы в целом и ее компонентов по отдельности, выявить слабые области внутреннего контроля группы компаний, на основе чего идентифицировать возможные риски существенных искажений КФО.

Проведенная оценка средств контроля группы позволит выявить области рисков существенного искажения КФО, связанные с недобросовестными действиями или ошибками, и спланировать и разработать аудиторские процедуры в ответ на выявленные риски.

5. Определены аудиторские процедуры, необходимые при аудите процесса консолидации финансовой отчетности группы.

При тестировании СВК и УР группы компаний принципиальное значение имеет тестирование применяемого группой процесса консолидации и выявление сопутствующих им рисков существенного искажения отчетности в целом и на уровне предпосылок. Данный этап проверки предлагается выделить как отдельный элемент аудита, имеющий самостоятельное значение.

В ходе исследования определены следующие процедуры процесса консолидации и связанные с ними риски искажения отчетности.

1. Оценить, насколько руководство дочерней компании понимает применяемую концепцию подготовки финансовой отчетности.

2. Оценить процесс включения в группу компонентов и соблюдение сроков подготовки отчетности дочерних компаний для консолидации.

3. Дать оценку правильности определения отчетных сегментов. Аудитор группы должен убедиться, что группой не только правильно определены отчетные сегменты, но и раскрыта вся требуемая информация о деятельности сегментов. Полнота раскрытия информации как предпосылка, влияющая на риски существенного искажения отчетности, должна быть проанализирована аудитором.

4. Дать оценку правильности определения отношений и операций со связанными сторонами.

5. Оценить принятую единую учетную политику, применяемую к финансовой отчетности группы, и изменения в ней по сравнению с предыдущим финансовым годом. Неправильное применение учетной политики компонентами группы и отсутствие контроля за ее соблюдением со стороны материнской компании приводит к РСИ отчетности в целом и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытий.

6. Оценить, каким образом решается вопрос с дочерними организациями, у которых дата окончания финансового года не совпадает с датой окончания финансового года группы. Неправильное определение дат приводит к РСИ на уровне предпосылок своевременности признания и существования.

7. Оценить, своевременно ли была подготовлена и представлена для консолидации полная финансовая отчетность. Несвоевременность представления отчетности компонентами группы приводит к РСИ на уровне предпосылок наличия, точности, своевременности признания.

8. Оценить правильность пересчета информации, предоставленной зарубежными компонентами в иностранной валюте, в валюту финансовой отчетности группы. Ошибки в пересчете влияют на риски существенного искажения отчетности на уровне предпосылок оценки, точности, полноты.

9. Оценить, насколько автоматизирована и организована информационная система для целей консолидации; имеют ли место этапы или процедуры, выполняемые вручную; каким образом осуществляется программный контроль процесса консолидации; имеются ли внутригрупповые стандарты для информационных систем, контролирующие появление ошибок в расчетах. Недостатки в работе информационной системы влекут РСИ на уровне предпосылок оценки, полноты, точности, своевременности признания.

10. Проанализировать как, когда, в какие сроки руководство группы получает информацию о событиях после отчетной даты, которая влияет на раскрытие информации в отчетности и может приводить к рискам ее

существенного искажения на уровне предпосылок полноты, классификации, понятности.

11. При проверке взаимоотношений между участниками группы – компонентами следует проанализировать, как часто проводились операции, их размер и характер. Аудитор должен понять, как проводятся процедуры контроля корректировок, связанных с процессом консолидации.

6. Разработаны матрицы аудиторских процедур и рисков существенного искажения на уровне консолидированной финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки КФО.

Для проведения тестирования средств контроля по рискам, связанным с процессом консолидации и составления КФО, в диссертации предложена система взаимоувязки аудиторских процедур, видов выявленных рисков на уровне отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки КФО, а также характера действующих в отношении рисков существенного искажения средств внутреннего контроля аудируемого лица. Тестирование предлагается проводить в форме матриц, фрагменты которых представлены в таблице 2 и таблице 3. В них обобщены разработанные аудиторские процедуры, в отношении каждого возможного риска представлены средства контроля на уровне группы, которые могут оказывать противодействие рискам, наличие и эффективность которых следует оценить аудитору для определения вероятности появления искажений.

Составление предлагаемых матриц позволит аудитору:

- оценить наличие и значительность рисков существенного искажения консолидированной отчетности, связанных с процессом консолидации;
- увязать аудиторские процедуры по выявлению существующих рисков;
- систематизировать риски искажения отчетности и взаимоувязать средства контроля проверяемой группы компаний, действующие в ответ на существующие риски, оценить эффективность применяемых средств контроля в отношении процесса консолидации;
- принять решение о необходимости дальнейших действий, разработать план мероприятий по проведению процедур по существу.

Таблица 2 – Фрагмент матрицы аудиторских процедур по выявлению рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом

Аудиторские процедуры по выявлению РСИ на уровне финансовой отчетности	Возможные средства контроля на уровне группы	Возможные РСИ на уровне финансовой отчетности	Оценка аудитором вероятности возникновения РСИ на уровне финансовой отчетности
Проверка аудитором понимания руководством концепции подготовки КФО	Наличие документа, определяющего функции и методы корпоративного управления группой компаний. Регламент составления консолидированной отчетности. Контроль руководством результатов деятельности группы, сопоставления с планами, осуществление контроля рисков деятельности. Прохождение повышения квалификации руководством группы.	Риск непонимания концепции подготовки КФО	Высокий / Средний / Низкий
Проверка полноты включения материнской компанией компонентов в группу	Наличие регламента составления консолидированной отчетности. Контроль за полнотой включения компонентов со стороны Комитета по аудиту (отдела внутреннего аудита) группы. Контроль за процессом подготовки отчетности со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление. Обеспечение контроля правильности составления отчетности.	Риск невключения компонентов в группу	Высокий / Средний / Низкий
Проверка проведения материнской организацией оценки бизнес-рисков дочерних организаций. Оценка эффективности мер, принимаемых материнской организацией по выявлению и минимизации рисков	Создание специального подразделения (либо включение в штат специалиста), занимающегося риск-менеджментом. Наличие и проведение процедур (формально описанных или неформально существующих) выявления бизнес-рисков дочерних компаний, связанных с особенностями деятельности дочерних компаний, целями составления отчетности. Наличие разработанной и утвержденной системы обнаружения рисков финансовой отчетности для целей управления рисками.	Риск необнаружения бизнес-рисков дочерних компаний	Высокий / Средний / Низкий

Источник: разработано автором.

Таблица 3 – Фрагмент матрицы аудиторских процедур по выявлению рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки консолидированной финансовой отчетности

Аудиторские процедуры по выявлению РСИ на уровне предпосылок	РСИ на уровне предпосылок							Возможные средства контроля на уровне группы	Оценка аудитором вероятности возникновения РСИ на уровне финансовой отчетности
	Полнота	Раскрытие информации	Стоимостная оценка. Точность	Своевременность	Признание, права и обязанности	Существование. Наличие	Классификация		
Проверка наличия системы информационного взаимодействия между членами группы компаний	+	-	+	+	-	+	-	Наличие процедур информационного взаимодействия, информационного обеспечения. Обеспечение возможности взаимодействия ответственных сотрудников дочерних организаций и уполномоченных сотрудников внутреннего контроля материнской организации. Обеспечение контроля за сроками составления отчетности дочерними компаниями	Высокий / Средний / Низкий
Проверка соблюдения единой учетной политики	+	+	+	+	-	-	+	В рамках регламента составления консолидированной отчетности проведение тестирования применяемой учетной политики дочерних компаний на соответствие положениям учетной политики материнской компании и на ее фактическое исполнение	Высокий / Средний / Низкий
Проверка правильности определения отчетных сегментов и раскрытия информации	+	+	-	-	-	-	+	Наличие разработанных критериев определения отчетных сегментов. Обеспечение контроля правильности составления отчетности. Разработка и утверждение форм, в которых анализируются внутригрупповые обороты между членами группы	Высокий / Средний / Низкий

Продолжение таблицы 3

Проверка соответствия подходов к расчету оценочных значений между материнской и дочерними компаниями	-	-	+	+	+	+	-	Централизованно определены статьи, для которых необходимы оценочные значения. Регламентом составления консолидированной отчетности утверждены процедуры расчетов оценочных значений, а также данных и допущений, на которых они основаны. Предусмотрена процедура регулярного пересмотра оценочных значений, а также метода их расчета. Контроль за соблюдением регламента со стороны комитета по аудиту (отдела внутреннего аудита) группы.	Высокий / Средний / Низкий
Проверка правильности определения отчетных сегментов и раскрытия информации	+	+	-	-	-	-	+	Наличие разработанных критериев определения отчетных сегментов. Обеспечение контроля правильности составления отчетности. Разработка и утверждение форм, в которых анализируются внутригрупповые обороты	Высокий / Средний / Низкий
Проверка полноты раскрытия информации о связанных сторонах	+	+	-	-	+	-	+	В рамках утвержденного регламента назначение ответственных лиц за контроль по осуществлению организациями группы операций со связанными лицами. Составление и регулярное обновление перечня связанных сторон всех организаций группы компаний. Определение уровня контроля сделок со связанными лицами. Операции со связанными сторонами совершаются под контролем лица, уполномоченного лицом, ответственным за корпоративное управление	Высокий / Средний / Низкий
Проверка отражения в консолидированной отчетности событий после отчетной даты консолидируемых организаций	+	-	-	+	+	-	+	Наличие регламента составления консолидированной отчетности, обеспечение информационной передачи данных	Высокий / Средний / Низкий

Источник: разработано автором.

III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В соответствии с поставленной целью в диссертационном исследовании разработана методика проведения наиболее значимых этапов аудита КФО: принятия на обслуживание группы компаний, понимания деятельности группы, оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками группы.

В диссертации проведен анализ нормативных требований к составлению отчетности группы компаний, выработаны предложения по уточнению понятия «группа» для составления консолидированной отчетности, учитывающие подходы по составлению и аудиту КФО, заложенные в МСФО и в законодательстве по аудиту.

Предложен подход по оценке системы внутреннего контроля и управления рисками группы компаний, базирующийся на положениях МСА 315, и учитывающий модель управления рисками COSO ERM. Отдельным элементом оценки СВК и УР группы выделена имеющая самостоятельное значение оценка системы внутреннего контроля процесса консолидации отчетности. Результаты данной оценки предложено отражать в матрицах аудиторских процедур и рисков существенного искажения консолидированной отчетности, позволяющих выявлять риски, связанные с процессом консолидации.

В исследовании предложен комплекс рабочих документов, охватывающий все рассматриваемые этапы аудиторской проверки, позволяющий задокументировать необходимые аудиторские процедуры.

Отличительной особенностью разработанной методики проведения аудита КФО и рабочих документов аудитора по документированию аудиторских процедур, является высокая степень детализации, позволяющая, широко применять их как в дальнейшей научной работе, так и в практической деятельности аудиторов.

IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. Резвых, И.А. Особенности принятия на обслуживание клиента при проведении аудита финансовой отчетности группы компаний / И.А. Резвых // Инновации и инвестиции. – 2017. – № 3. – С. 47-51. (0,65 п.л.).

2. Резвых, И.А. Понимание структуры группы компаний в ходе аудита консолидированной финансовой отчетности / И.А. Резвых, А.А. Ситнов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – № 5, том 6 (77). – С. 230-234. (0,62 / 0,31 п.л.).

3. Резвых, И.А. Оценка возможности принятия задания на аудит консолидированной финансовой отчетности / И.А. Резвых // Аудитор. – 2018. – № 6 (279). – С. 18-30. (1,63 п.л.).

4. Резвых, И.А. Система аудиторских процедур по выявлению рисков существенного искажения отчетности, связанных с процессом консолидации / И.А. Резвых // Проблемы экономики и юридической практики. – 2018. – № 3. – С. 83-89. (0,70 п.л.).

5. Резвых, И.А. Оценка систем внутреннего контроля и управления рисками при проведении аудита групп компаний / И.А. Резвых // Аудитор.– 2018. – № 7 (280). – С. 17-30. (1,75 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

6. Резвых, И.А. Особенности аудита консолидированной финансовой отчетности, понимание процесса консолидации группы компаний / И.А. Резвых // Интеграция стандартов информационного обмена – шанс для Евразийского экономического союза: сборник научных статей по материалам панельной дискуссии IV Международного форума «Что день грядущий нам готовит?» 29 ноября 2017 года; кол. авторов; под ред. Р.П. Бульги, В.И. Бариленко, С.Н. Гришкиной. – М.: КНОРУС, 2018. – С. 111-117. (0,44 п.л.).