



Методика внутреннего контроля консолидированной отчетности в системе управления корпоративной структурой

С. В. Ключников,
кандидат экономических наук,
доцент,
О. Н. Прянишникова,
кандидат экономических наук,
доцент,
О. Е. Ваганова,
кандидат экономических наук,
доцент,
Саратовский
социально-экономический
институт (филиал) ФГБОУ ВО
"РЭУ им. Г. В. Плеханова",
Seklyuchnikov@yandex.ru

В корпоративных структурах служба внутреннего контроля может иметь различные конфигурации в зависимости от структуры управления, наличия обособленных подразделений и т. д. В результате недооценки роли и сохраняющегося подхода к формированию систем внутреннего контроля хозяйствующие субъекты во многом лишены полезной и профильной информации контрольно-аналитического характера. Проблема недостаточной эффективности систем внутреннего контроля усугубляется тем, что при их научном обосновании и проектировании не в полной мере учитывается влияние институциональной структуры экономики, в частности, особенности корпоративных структур. Поэтому особенно актуальным является исследование консолидированной отчетности как объекта и информационной базы внутреннего контроля.

Функции службы контроля в границах корпоративной группы выделены на основе подхода, при котором внутренний контроль будем понимать как оценку финансовой отчетности предприятий и оценку консолидированной финансовой отчетности группы предприятий на достоверность. Создание службы контроля в границах корпоративной группы предприятий является целесообразным, поскольку функции службы контроля в границах группы значительно шире, чем, например, функции службы внутреннего аудита.

Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля и неотъемлемым элементом системы корпоративного управления. Без внутреннего контроля не может функционировать внутренний аудит, а без внутреннего аудита внутренний контроль недостаточно эффективен.

Отметим, что вопрос корпоративного управления, а соответственно и внутреннего контроля на предприятиях России законодательно не регламентируются, а организация, роль и функции контроля определяются самим субъектом хозяйствования, его руководством и (или) собственником, в зависимости от специфики деятельности и системы управления субъектом хозяйствования.

Консолидированную отчетность целесообразно рассматривать как объект внутреннего контроля корпоративной группы, поскольку в результате устанавливается ее достоверность. Иными словами, консолидированная отчетность обеспечивает осуществление внутреннего контроля, предоставляя информацию в виде отчетных форм.

Консолидированная отчетность обеспечивает осуществление внутреннего контроля, предоставляя информацию в виде отчетных форм

В целом процесс организации внутреннего контроля осуществляется по организационным, методическим и технологическим этапам, которые обеспечивают формирование системы внутреннего контроля в группе предприятий

Сформированные объекты контроля позволяют выделить ключевые области внутреннего контроля группы предприятий. Выступая объектом внутреннего контроля, консолидированная отчетность проверяется его составной частью — внутренним аудитом, по двум этапам:

- проверка индивидуальной отчетности, подготовленной для консолидации каждым предприятием группы;
- проверка общей консолидированной отчетности.

При внутреннем аудите консолидированной отчетности существуют три равных уровня существенности:

- *отчетности материнского предприятия*. Используется для оценки существенности информации в отчетности материнского предприятия, для анализа используются только данные бухгалтерского учета и отчетности материнского предприятия;
- *отчетности дочерних предприятий*. Используется для оценки существенности информации в отчетности дочерних предприятий, для анализа используются только данные бухгалтерского учета и отчетности дочерних предприятий;
- *консолидированной отчетности*. Используется для оценки существенности информации в консолидированной отчетности группы, для анализа используются

консолидированные данные предприятий группы, а также консолидированные корректировки и элиминирование.

Аудиторские процедуры, направленные на проверку корректировок, связаны с: гудвиллом; неконтролирующей долей; нераспределенной прибылью группы; внутригрупповыми операциями; нереализованной прибылью группы [7].

Поскольку система внутреннего контроля предприятий не регламентируется на законодательном уровне, считаем, что в периметре корпоративной группы, учитывая особенности ее организационной структуры и деятельности, необходимо разработать внутренние документы относительно регулирования деятельности службы внутреннего контроля (табл. 1).

В целом процесс организации внутреннего контроля осуществляется по организационным, методическим и технологическим этапам, которые обеспечивают формирование системы внутреннего контроля в группе предприятий. Приведем характеристику этапов организации внутреннего контроля в части такого объекта, как консолидированная финансовая отчетность (табл. 2).

Отметим, что на этапе определения результатов осуществляется оценка эффективности внутреннего контроля как с точки зрения достижения поставленной цели, так

ТАБЛИЦА 1

Уровень формирования документов	Документы
Группа предприятий	Положение о системе внутреннего контроля корпоративной группы Устав
Служба контроля	Положение по корпоративной учетной политике группы предприятий Положение о службе внутреннего контроля Регламент применения отдельных средств контроля Регламент работы в компьютерной среде План внутреннего контроля
Субъект контроля	Должностные инструкции субъекта контроля

ТАБЛИЦА 2

Этап	Содержание
Организационный	Выбор субъекта внутреннего контроля консолидированной финансовой отчетности Разработка организационно-распорядительных документов относительно контроля консолидированной финансовой отчетности Информационное обеспечение работы субъектов внутреннего контроля консолидированной финансовой отчетности
Методический	Выбор приемов осуществления контроля консолидированной финансовой отчетности и способов их проведения
Технологический	Разработка рабочих таблиц по результатам проведения контроля консолидированной финансовой отчетности и порядка их заполнения Установление сроков и порядка проведения внутренних проверок деятельности бухгалтерских служб дочерних предприятий Определение влияния компьютерных технологий на внутренний контроль в группе предприятий
Определения результатов	Определение эффективности организации внутреннего контроля консолидированной финансовой отчетности Определение направлений совершенствования внутреннего контроля консолидированной финансовой отчетности

и с экономической точки зрения для выявления недостатков в его построении, которые помогут определить направления его дальнейшего совершенствования.

Обобщенные этапы внутреннего контроля консолидированной отчетности корпоративной группы заключаются в следующем:

первый – внутренний контроль системы учета и финансовой отчетности дочерних предприятий;

второй – внутренний контроль системы учета и финансовой отчетности материнского предприятия;

третий – тестирование и контроль компьютерной информационной системы группы предприятий;

четвертый – внутренний контроль консолидированной финансовой отчетности группы предприятий.

Внутренний контроль консолидированной финансовой отчетности состоит в оценке на достоверность, выявлении в ней существенных искажений. Например, МСА 240 "Обязанности аудитора в отно-

шении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности" называет причинами искажений ошибки или мошенничество [6].

Внутренний контроль отчетности в группе предприятий осуществляется по двум уровням: сначала проверяются показатели отдельной финансовой отчетности, а потом показатели консолидированной финансовой отчетности. Контроль отчетности на разных уровнях отличается. Это зависит от специфики объекта контроля, что и приводит к необходимости применения разных методик оценки достоверности отчетности.

По мнению Я. В. Соколова, достичь точного отражения хозяйственной деятельности в отчетности невозможно, поэтому в реальной практике учета существуют искажения отчетности в форме вуалирования или фальсификации [8].

М. Ю. Брюханов считает, что "для анализа финансовой отчетности на предмет искажения данных следует использовать такие показатели, как темпы снижения

Показатели отчетности можно считать достоверными лишь в случае подтверждения их материалами инвентаризации

маржинальной прибыли, роста качества активов, оборачиваемости активов и др." [3].

В международной практике такая система показателей, разработанная профессором Мессодом Бенишем [1], получила название "Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов".

Отметим, что на основе определения характера внутригрупповых операций уже на начальном этапе возможно выяснить степень доверия к консолидированной финансовой отчетности.

Обобщив существующие методики оценки достоверности отчетности, предлагаем для совершенствования методики внутреннего контроля консолидированной отчетности корпоративной группы в части его метода — внутренний аудит, несмотря на то, что консолидированная отчетность является объектом внутреннего контроля.

Методика внутреннего аудита позволяет: определить реальное, качественное и количественное состояние объектов, отражаемых в финансовой отчетности; обнаружить и оценить отклонения от базового или нормативного состояния: оценить эти отклонения по критериям целесообразности и законности.

Внутренний аудит консолидированной отчетности имеет определенную специфику на этапах планирования и обобщения информации об объекте, осуществления аудиторских процедур и формирования отчета относительно оценки достоверности консолидированной отчетности.

На этапе планирования внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности осуществляется разработка действий, которые должны выполняться на этапе проведения аудиторских процедур, где происходит получение всей необходимой информации и документов от финансового, информационно-технического отделов

группы, определяется перечень предприятий группы, финансовая отчетность которых подлежит проверке.

Для успешного планирования осуществляется мониторинг уже проведенных внутренних аудитов, который позволяет обнаружить существенные проблемы в процессе планирования. Далее формируется программа внутреннего аудита, которая оказывает содействие более эффективному проведению аудиторской проверки, она обосновывает шаги, процедуры и тесты для выполнения аудита. На данном этапе субъектами контроля определяется нормативная база, которую они будут использовать в процессе исследования.

На основном этапе внутреннего аудита происходит исследование консолидированной финансовой отчетности по двум направлениям [4]:

- на соответствие ее внешнего оформления установленным требованиям;
- на качество содержания ее показателей.

Изучение содержания показателей отчетности возможно только после проверки ее внешнего оформления. Исследование внешнего оформления консолидированной финансовой отчетности происходит при помощи такого методического приема документального контроля, как формальная проверка.

При проверке консолидированной финансовой отчетности относительно качества содержания ее показателей применяются разные методические приемы документального контроля: арифметическая проверка, хронологическая проверка, нормативно-правовая проверка, экономическая проверка, встречная проверка, логическая проверка, взаимный контроль.

Рассмотрим детальнее проверку консолидированной финансовой отчетности, в том числе проверку отдельной финансовой

Основным фактором, который усложняет анализ субъектов хозяйствование, входящих в состав группы предприятий являются трансфертные цены, которые приводят к искажению финансовых результатов участников группы

отчетности, относительно качества содержания ее показателей.

Проверка соответствия показателей отчетности данным бухгалтерского учета состоит в том, что субъект контроля, устанавливая достоверность отдельной финансовой отчетности, сравнивает данные бухгалтерского учета и непосредственно показатели отчетности, используя способ документального контроля как взаимную проверку.

Отметим, что показатели отчетности можно считать достоверными лишь в случае подтверждения их материалами инвентаризации. Законом о бухгалтерском учете установлено, что для обеспечения достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, во время которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Другими словами, одним из способов обеспечения достоверности отчетности является инвентаризация.

Выявления достоверности отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по приобретению других предприятий и осуществление финансовых инвестиций состоит в том, что проверка правильности учета и отчетности в результате объединения предприятий осуществляется по таким направлениям, как проверка правильности оценки стоимости объединения предприятий и распределения стоимости объединения предприятий на приобретенные активы и принятые обязательства (в том числе условные).

Субъекту контроля необходимо обратить внимание на правильность использования счетов бухгалтерского учета, их корреспонденцию для отражения хозяйственных операций по приобретению и осуществлению финансовых инвестиций в учете материнского предприятия группы.

Следующей процедурой аудита является выявление соответствия финансовой отчетности предприятий группы, единому отчетному периоду и единой дате составления баланса, предусматривающей сопоставление отчетного периода и даты составления отчетности материнского и дочерних предприятий. По данной процедуре необходимо использовать формальную и логическую проверку.

Проверяя процедуры трансформации финансовой отчетности предприятий группы, следует убедиться в соответствии перерасчета показателей отдельной финансовой отчетности дочерних предприятий международным стандартам бухгалтерского учета.

При проверке соблюдения единой методики учета внутригрупповых операций всеми участниками группы, которая утверждена Положением по корпоративной учетной политике, внутренним аудиторам необходимо проанализировать соответствие счетов, отражающих внутригрупповые операции, утвержденному плану счетов и проверить правильность основ ценообразования во внутригрупповых расчетах.

Основным фактором, который усложняет анализ субъектов хозяйствование, входящих в состав группы предприятий являются трансфертные цены, которые приводят к искажению финансовых результатов участников группы.

Проверка правильности определения и отражения в консолидированной финансовой отчетности неконтролирующей доли предусматривает ее проверку в процессе объединения предприятий, т. е. проверяется правильность применения подхода к оценке этой доли материнским предприятием. Далее проверяется правильность отражения неконтролируемой доли по справедливой стоимости в консолидированной финансовой отчетности. Выявляются случаи,

При пересчете показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности возникают различия, учет которых и порядок отражения в отчетности не предусмотрены отечественным законодательством

когда неконтролирующая доля вообще не отражается в консолидированной финансовой отчетности.

Проверка правильности определения и отражения в консолидированной финансовой отчетности гудвилла при консолидации состоит в оценке достоверности определения гудвилла в процессе приобретения другого предприятия и проверке его отражения в консолидированной финансовой отчетности. Отметим, что, выполняя такую процедуру, необходимо руководствоваться МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнесов". Особого внимания требуют следующие моменты [5]:

- проверка первоначального определения гудвилла, который не подлежит амортизации;
- проверка отраженного в балансе гудвилла, который оценивается по наличию признаков возможного уменьшения его полезности.

Необходимость проверки правильности определения и отражения в консолидированной финансовой отчетности курсовых разниц возникает лишь в случае, если материнское предприятие имеет дочерние предприятия, расположенные за пределами России. Одновременно увеличивается актуальность практики перевода отчетности иностранных и отечественных предприятий из одной валюты в другую, порядок представления которой определен как ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", так и МСФО (IAS 21) "Влияние изменений валютных курсов".

В большинстве случаев финансовые отчеты зарубежных дочерних компаний формируются в валюте тех государств, где они осуществляют свою деятельность. Для того чтобы финансовые отчеты, отражающие отчетные показатели зарубежных дочерних предприятий, были включены в консолиди-

рованную финансовую отчетность материнского предприятия, необходимо перевести такие отчеты в валюту, которая используется материнским предприятием для консолидации.

Проблема в том, что в результате операций в иностранной валюте образуются активы и обязательства, которые первоначально оцениваются путем пересчета величин в иностранной валюте в российские рубли по курсу, действующему на дату совершения операции. На этом этапе вопросов не возникает. Но затем образовавшиеся активы и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату, когда курс иностранной валюты уже другой.

Процесс консолидации отчетов зарубежных дочерних компаний можно разделить на два этапа:

- перерасчет отчетов зарубежных дочерних предприятий в валюту материнского предприятия;
- осуществление процедуры консолидации.

На первом необходимо руководствоваться требованиями IAS 21, на втором – IAS 27 "Отдельная финансовая отчетность".

Между тем при применении IAS 21 возникает ряд проблем, которые нуждаются в решении.

Во-первых, для перевода финансовых отчетов в иностранной валюте положениями стандарта предусмотрен лишь один метод при условии соблюдения признаков классификации, определенных для иностранного дочернего предприятия.

Во-вторых, с целью анализа и сравнения деятельности групп, в частности, одной области, необходимо выяснить, отвечают ли методы, предусмотренные отечественными стандартами международным подходам перевода статей отчетности в

Консолидация статей финансовых отчетов иностранных дочерних предприятий нуждается во внедрении методики пересчета статей финансовых отчетов, составленных в иностранной валюте, при условии, в котором функциональной валютой является валюта материнского предприятия

иностранной валюте дочерних предприятий. Использование различных методик перевода приводит к разным значениям прибыли, прибыльности инвестиций, распределения расходов, бюджетов и прочих операционных показателей. Другими словами, порождает сомнения в объективности отчетов, возникают вопросы для финансовых служб. Целесообразно не только избирать метод, но и как дополнение оценивать его соответствие при определении убытка или прибыли от перевода для отдельной группы.

В-третьих, следует выяснить на какой основе должны избираться методики перевода для отдельных предприятий. Могут ли одинаковые методики перевода использоваться для всех предприятий группы.

В-четвертых, необходимо определиться, можно ли будет потом изменить избранный метод, и каким образом полученные отличия в результатах будут интерпретированы, и будут ли сопоставимы переведенные финансовые отчеты по разным методикам за промежуточный период.

В-пятых, выяснить, будет ли финансовый результат от перевода, показанный через примененную методику, отражать изменения в экономической стоимости, связанной с корректировкой валютного курса.

В-шестых, определить какую именно методику следует применять при осуществлении процесса консолидации финансовых отчетов.

Таким образом, при пересчете показателей отчетности, представленных в функциональной валюте, в валюту представления отчетности возникают разницы, учет которых и порядок отражения в отчетности не предусмотрены отечественным законодательством. Их необходимо учитывать в соответствии с требованиями IAS 21, т. е. признавать в качестве отдельного компонента капитала, например, по статье "Ре-

зерв пересчета в валюту представления отчетности" [9].

Консолидация статей финансовых отчетов иностранных дочерних предприятий нуждается во внедрении методики пересчета статей финансовых отчетов, составленных в иностранной валюте, при условии, в котором функциональной валютой является валюта материнского предприятия (временной метод).

Проведение контрольных аудиторских мероприятий целесообразно осуществлять в следующей последовательности [2]:

- проверка перевода балансовых статей зарубежного дочернего предприятия на отчетную дату и дату баланса за предыдущий отчетный период;
- проверка перевода отчета о финансовых результатах зарубежного дочернего предприятия за отчетный период;
- проверка составления регулирующих записей для консолидации;
- подготовка консолидированных финансовых отчетов ■

Литература

1. С. Альбрехт, Дж. Венц, Т. Уильямс. Мошенничество. Луч света на темные стороны бизнеса / Пер. с англ. — СПб: Питер, 1995. — 400 с.
2. Кевожкова Ж. А. Международные стандарты аудита. — 2-е изд., пер. и доп. Учебник для бакалавриата и магистратуры Научная школа: Финансовый университет при Правительстве РФ (г. Москва), 2019. — 295 с.
3. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество // Финансовый директор. — 2006. — № 6.
4. Бычкова С. М. Преднамеренные искажения в бухгалтерской отчетности как следствие оппортунистического поведения руководства экономического субъекта и подходы к его выявлению / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. — 2012. — № 2. — С. 105–121.
5. Ключников С. В. Влияние стоимостной оценки бизнеса на формирование корпоративной финансовой отчетности // Российское предпринимательство. — 2010. — Том 11. — № 5. — С. 33–36.
6. Ключников С. В. Регулирующие процессы глобализации и тенденции корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — Выпуск 27. — С. 24–30.
7. Наплекова Т. К. Аудит консолидированной финансовой отчетности. Статья в сборнике трудов конференции. Кузбасский государственный технический университет им. Т. Ф. Горбачева. — 2016. — С. 118–121.
8. Стрыгина И. Е. Мошенничество с использованием бухгалтерской документации. Воронежский институт МВД России // Право и образование. Издательство Современного гуманитарного университета (Москва). — 2013. — № 10 — С. 170–178.
9. Ширикова К. С. Оптимизация применения МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2010. — № 4.