

Научная статья
УДК 657.631.6
<https://doi.org/10.36511/2588-0071-2023-3-112-118>

Особенности аудита комбинированной финансовой отчетности

Щепоткина-Маринина Елена Владимировна

Российский университет кооперации, Мытищи, Россия, evm8482@gmail.com

Аннотация

В статье рассматриваются процедуры аудита комбинированной финансовой отчетности. Отмечается, что комбинированная финансовая отчетность приобретает важное значение для инвесторов в связи с санкционной политикой внешней среды, что потребовало изменений в обозначении конечных бенефициаров корпораций и холдингов. Изменения в организационных структурах крупных холдингов и корпораций связаны, прежде всего, с делением бизнеса на отдельные экономические субъекты, юридически не связанные между собой, что влечет за собой необходимость определения стоимости совокупных активов и определения результатов деятельности групп компаний, юридически не связанных между собой, но которые находятся под единым контролем или выполняют совместную важную народнохозяйственную задачу (например, государственный контракт, в том числе государственный оборонный заказ) или инвестиционный проект. Аудит комбинированной финансовой отчетности регулируется стандартами аудита, которые предусматривают составление финансовой отчетности по специальным правилам. На предварительной стадии аудита, при которой анализируются возможные риски деятельности и окружающая среда экономических субъектов, отчетность которых включена в периметр отчетности, аудитор проверяет обоснованность включения (или невключения) в состав комбинированной отчетности, бухгалтерских отчетов отдельных экономических субъектов, которые могут соответствовать выполнению задачи, поставленной при составлении комбинированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: аудит, комбинированная финансовая отчетность, консолидированная финансовая отчетность, концепция специального назначения, аудиторский риск

Для цитирования

Щепоткина-Маринина Е. В. Особенности аудита комбинированной финансовой отчетности // На страже экономики. 2023. № 3 (26). С. 112–118. <https://doi.org/10.36511/2588-0071-2023-3-112-118>.

Original article

Features of the audit of Combined financial statements

Elena V. Shchepotkina-Marinina

Russian University of Cooperation, Mytishchi, Russian Federation, evm8482@gmail.com

Abstract

The article deals with the procedures for auditing combined financial statements. It is noted that combined financial statements are becoming important for investors, due to the sanctions policy of the external environment, which required changes in the designation of the ultimate beneficiaries of corporations and holdings. Changes in the organizational structures of large holdings and corporations are primarily associated with the division of business into separate economic entities, legally unrelated to each other, which entails the need to determine the value of total assets and determine the results of groups of companies, legally unrelated to each other, but which are under common control or perform a joint important national economic task (e. g., a government contract, including a government defense order) or investment (e. g., a government contract, including a government defense order). The audit of combined financial statements is governed by auditing standards, which provide for the preparation of financial statements in accordance with special rules. At the preliminary stage of the audit, at which the possible risks of activity and environment of the economic entities whose reports are included in the reporting perimeter are analyzed, the auditor checks the reasonableness of inclusion (or not) in the combined financial statements, accounting reports of individual economic entities, which may correspond to the fulfillment of the task set in the preparation of combined financial statements.

Keywords: audit, combined financial statements, consolidated financial statements, special purpose concept, audit risk

For citation

Shchepotkina-Marina E.V. Features of the Audit of Combined Financial Statements. *The Economy under guard*, 2023, no. 3 (26), pp. 112–118. (In Russ.). <https://doi.org/10.36511/2588-0071-2023-3-112-118>.

В настоящих сложных геополитических условиях, возникла необходимость реструктуризации крупного бизнеса, связанная с тем, что внешние политические условия и санкционная политика, потребовали изменений в обозначении конечных бенефициаров корпораций и холдингов. Изменения в организационных структурах крупных холдингов и корпораций связаны, прежде всего, с делением бизнеса на отдельные экономические субъекты, юридически не связанные между собой, что влечет за собой необходимость определения стоимости совокупных активов и определения результатов деятельности групп компаний, юридически не связанных между собой, но, которые находятся под единым контролем или выполняют совместную важную народнохозяйственную задачу (например, государственный контракт, в том числе, государственный оборонный заказ) или инвестиционный проект.

Решения государственных органов Российской Федерации [4] о возможности российских предприятий не раскрывать полностью информацию, которая может оказать ухудшающее воздействие на деятельность экономических субъектов, позволяют снизить уровень риска деятельности экономических субъектов [4; 5]. В связи с этим российские предприятия и организации имеют право раскрывать информацию в финансовой отчетности в ограниченном виде.

Например, для кредитных организаций Центральный банк Российской Федерации (далее — ЦБ РФ) разрешил не раскрывать информацию, которая подвержена санкционным мерам (например, раскрытие информации о конечных

бенефициарах, реструктуризационной политике, о руководителях и прочих должностных лицах кредитных организаций и т. д.). Ожидается, что раскрытие в финансовой отчетности информации будет связано с процессами агрегирования и минимизацией или полным отказом от раскрытия информации, связанной с чувствительностью к возможным санкциям [6].

Как показывают проведенные исследования, меры по минимизации последствий санкционной политики не позволяют полностью защитить бизнес и владельцев бизнеса от санкций. Тенденции в раскрытии информации, которые связаны с информатизацией, не защищают конечных бенефициаров от возможности получения данных, которые могут повредить экономической безопасности экономических субъектов и физических лиц [5].

В этой связи актуальной становится процедура реструктуризации бизнеса, или объединение юридически не связанных между собой средних и малых предприятий (например, в консорциумы), для совместного ведения бизнеса или выполнения государственных контрактов.

Возникает проблема оценки совокупных активов и результатов деятельности групп компаний, юридически не связанных между собой.

Таким образом, наибольшую популярность приобретает вид отчетности: комбинированная финансовая отчетность, которую трактуют как разновидность консолидированной отчетности [3; 7; 8].

Объяснение термина «комбинированная финансовая отчетность» представлено в стандарте «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса» (*“The IFRS for SMEs Accounting Standard”*), как объединенный комплект финансовой отчетности двух или более экономических субъектов, которые контролируются одним инвестором или группой инвесторов (п. 9.28).

Главным требованием к комбинированной финансовой отчетности является то, что акции предприятий, которые будут включены в периметр, не должны быть публичными, то есть торговаться на бирже.

В экономической литературе разных стран комбинированную финансовую отчетность также описывают, как групповую отчетность любых произвольно сгруппированных компаний.

Предметом обсуждения в настоящее время становятся проблемы проведения аудита комбинированной финансовой отчетности.

Важным вопросом при принятии к аудиту клиента в этом случае становится дилемма определения периметра отчетности. Данный пункт становится очень актуальным в условиях российских условий функционирования экономики.

Первый этап предварительной стадии аудита в этом случае должен быть направлен на определение и подтверждение контроля над организациями в периметре. Аудитор должен сделать запрос, проанализировать ответ клиента, провести интервью и протестировать ответ клиента с помощью изучения сайтов, учредительных документов, договоров и прочих видов документов (например, изучение связанных сторон), которые могут подтвердить контроль отдельных физических лиц или группы лиц за предприятиями, указанными в периметре комбинированной финансовой отчетности.

В рамках предварительной стадии аудита (МСА 315) аудитор при изучении внешних и внутренних факторов влияния на организации и предприятия рыноч-

ных, отраслевых, региональных, законодательных и прочих факторов, должен провести оценку концепцию подготовки финансовой отчетности (пункты A24–A29 МСА 315). Таким образом, следующим этапом в процессе предварительной стадии аудита должен быть процесс — определение цели составления отчетности. В экономической литературе отмечается, что необходимо различать цель составления отчетности и процедуры составления отчетности [7].

Например, для определения будущих позиций периметра предприятий в случае, если произойдет определенная транзакция (например, слияние или объединение, выполнение инвестиционного проекта и т. д.), должна быть составлена проформа [7], то есть форма, которая может показать гипотетическую информацию о компаниях, которые включены в периметр отчетности.

Следовательно, проформа коренным образом отличается от комбинированной финансовой отчетности тем, что комбинированная финансовая отчетность включает информацию о фактически осуществленных операциях экономических субъектов, которые включены в периметр.

При этом экономические субъекты, которые включены в периметр, не могут быть признаны группой для целей МСФО (*IFRS*) 10, но могут находиться под общим контролем отдельного инвестора или группы инвесторов [9]. Следовательно, комбинированная финансовая отчетность — это сводная отчетность экономических субъектов, в которой не прослеживается четко выраженная структура, оформленная юридически, следовательно, имеет непрозрачную структуру.

Третий этап аудита при принятии задания, должен включать тщательный анализ состава юридических лиц, которые включены в периметр отчетности, с точки зрения оценки непрерывности деятельности всех юридических лиц, стоимости активов и капитала каждой организации.

Данное требование связано с тем, что в аудиторской практике часто встречаются ситуации, при которых в периметр включают только те компании, которые имеют только очень хорошие финансовые показатели, что оказывает существенное «положительное» влияние на показатели комбинированной финансовой отчетности.

Как показывают проведенные исследования, это является самым трудоемким процессом на стадии принятия клиента к аудиту. Предварительный список предприятий периметра комбинированной финансовой отчетности необходимо проверить:

а) на непрерывность деятельности каждого экономического субъекта;
б) на достоверность сведений по каждому экономическому субъекту периметра;
в) на возможность сокрытия и выявления предприятий и организаций, которые могли и должны были быть включены в периметр, но не были введены в периметр. В этом случае требуется составить запрос и провести интервью с ответственными лицами о причинах невключения предприятий в периметр. Данный вопрос очень важен с точки зрения подтверждения достоверности Комбинированной финансовой отчетности. Аудитор должен поставить лиц, ответственных за надзор за составлением отчетности, что в аудиторское заключение может быть включен раздел: «Важная информация» и / или аудиторское заключение может быть модифицированным;

г) запросить и проверить Учетные политики предприятий, которые должны быть тождественны у всех экономических субъектов периметра, для учета

идентичных хозяйственных операций и аналогичных событий и фактов хозяйственной деятельности экономических субъектов. Удостовериться, что экономическими субъектами применяются единые положения учетной политики. В случае, если учетные политики отличаются, аудитор запрашивает бухгалтерские справки, подтверждающие корректировочные записи для подтверждения единых принципов и положений учетной политики.

По завершении аудиторских процедур в отношении комбинированной финансовой отчетности, аудитор должен подготовить проект аудиторского заключения.

Аудитор проводит специальные процедуры, позволяющие аудитору получить доказательства, что лицами, ответственными за составление отчетности, приняты все меры, для подтверждения применимости концепции, указанной в примечаниях к финансовой отчетности, составленной по специальным правилам. Для выполнения этой задачи, аудитор изучает потребности предполагаемых внешних и внутренних пользователей в финансовой информации, которую надлежит представить в комплекте отчетности.

При составлении комбинированной финансовой отчетности, в отличие от консолидированной финансовой отчетности, организационной особенностью предприятий, входящих в состав комбинированной отчетности, является то, что юридическое право принимать решения («право голоса») не является превалирующим условием при определении того, кто контролирует их деятельность.

В реальном экономическом смысле предприятия периметра финансовой отчетности являются отдельными экономическими субъектами и имеют отдельные балансы. В процессе аудиторских процедур финансовая отчетность отдельных экономических субъектов, которые включены в периметр отчетности, должны подлежать выборочной проверке. Целесообразно включить в выборочную проверку до 90 % отчетности предприятий периметра.

В аудиторском заключении в отношении комбинированной финансовой отчетности должны быть учтены следующие ограничения:

— пользователи информации должны быть перечислены (например, кредитные организации, члены партий и т. д.);

— должен быть включен раздел «Важные обстоятельства». Раздел должен описывать принципы учета, акцентировать внимание пользователей на ограничение в отношении распространения или использования аудиторского заключения. В этом разделе аудитору надлежит раскрыть информацию для кого предназначено аудиторское заключение и цель составления комбинированной финансовой отчетности. В международных стандартах аудита рекомендовано включить в аудиторское заключение фразы: «Как следствие, данная комбинированная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели» и «не подлежит распространению или использованию другими сторонами».

После согласования проекта аудиторского заключения с лицами, ответственными за надзор за составлением комбинированной финансовой отчетности и выполнения заключительных аудиторских процедур, предусмотренных международными стандартами аудита, аудитор осуществляет выпуск аудиторского заключения о комбинированной финансовой отчетности.

Список источников

1. Об аудиторской деятельности: федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ. Доступ из системы «Гарант». URL: <http://internet.garant.ru> (дата обращения: 24.02.2023).
2. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: федеральный закон от 7 августа 2001 года № 115-ФЗ. Доступ из системы «Гарант». URL: <http://internet.garant.ru> (дата обращения: 24.02.2023).
3. О консолидированной финансовой отчетности: федеральный закон от 27 июля 2010 года № 208-ФЗ. Доступ из системы «Гарант». URL: <http://internet.garant.ru> (дата обращения: 24.02.2023).
4. Богатырев А. В., Морозов О. Л. Роль системы управления рисками в обеспечении экономической безопасности промышленного предприятия // На страже экономики. 2021. № 1 (16). С. 15–21.
5. Васильчук А. С. Аспекты развития регионов России в условиях цифровых преобразований с учетом обеспечения экономической безопасности региона // Вестник Волжского университета имени В. Н. Татищева. 2023. Т. 2. № 1 (51). С. 37–45.
6. Запрет на раскрытие информации для банков с 1 января сменится «ограниченным раскрытием». URL: <https://www.interfax.ru/business/874857> (дата обращения: 01.08.2023).
7. Киселев А. Как составить комбинированную финансовую отчетность. *Журнал «МСФО на практике»*. 2011. № 5. URL: <https://msfo-practice.ru/285013> (дата обращения: 01.04.2023).
8. Комбинированная отчетность. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Комбинированная_отчетность (дата обращения: 01.08.2023).
9. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: приказ Минфина России от 28 декабря 2015 года № 217н. URL: <https://internet.garant.ru/#/document/57401886/paragraph/351/doclist/6747/4/0/0/> МСФО:2 (дата обращения: 20.07.2023).

References

1. On Auditing Activities: federal law no. 307-FZ of December 30, 2008. Access from the reference legal system “Garant”. URL: <http://internet.garant.ru> (accessed 24.02.2023). (In Russ.)
2. On Countering the legalization (laundering) of proceeds from crime and the financing of terrorism: federal law no. 115-FZ of July 8, 2001. Access from the reference legal system “Garant”. URL: <http://internet.garant.ru> (accessed 24.02.2023). (In Russ.)
3. On Consolidated Financial Statements: federal law no. 208-FZ of July 27, 2010. Access from the reference legal system “Garant”. URL: <http://internet.garant.ru> (accessed 24.02.2023). (In Russ.)
4. Bogatyrev A. V., Morozov O. L. The role of the risk management system in ensuring the economic security of an industrial enterprise. *The economy under guard*, 2021, no. 1 (16), pp. 15–21. (In Russ.)
5. Vasilchuk A. S. Aspects of the development of Russian regions in the context of digital transformations, taking into account the economic security of the region. *Bulletin of the V. N. Tatishchev Volga State University*, 2023, vol. 2, no. 1 (51), pp. 37–45. (In Russ.)

6. The ban on disclosure of information for banks from January 1 will be replaced by “limited disclosure”. URL: <https://www.interfax.ru/business/874857> (accessed 01.08.2023). (In Russ.)

7. Kiselyov A. How to make combined financial statements. *Journal “IFRS in practice”*, 2011, no. 5. URL: <https://msfo-practice.ru/285013> (accessed 01.04.2023). (In Russ.)

8. Combined reporting. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/ Combined financial statements](https://ru.wikipedia.org/wiki/Combined_financial_statements) (accessed 08.01. 2023). (In Russ.)

9. IFRS 10 “Consolidated Financial Statements”: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation no. 217n of December 28, 2015. URL: [https://internet.garant.ru/#/document/57401886/paragraph/351/doclist/6747/4/0/0/ IFRS:2](https://internet.garant.ru/#/document/57401886/paragraph/351/doclist/6747/4/0/0/IFRS:2) (accessed 20.07.2023). (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 15.07.2023, одобрена после рецензирования 25.08.2023, принята к публикации 15.09.2023.

The article was submitted 15.07.2023, approved after reviewing 25.08.2023, accepted for publication 15.09.2023.