

Внутренний аудит консолидированной финансовой отчетности агрохолдингов согласно принципам международных профессиональных стандартов внутреннего аудита

Internal Audit of Consolidated Financial Statements of Agricultural Holdings According to the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-11-16-22

С.А. Варданын, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный аграрный университет»

e-mail: sv@volgau.com

S.A. Vardanyan, Lecturer, Department of the Accounting and Audit, Volgograd State Agricultural University

e-mail: sv@volgau.com

Аннотация. В данной статье раскрываются вопросы методики организации и проведения внутреннего аудита формирования консолидированной финансовой отчетности агрохолдингов. Детально представлено содержание каждого этапа предлагаемого алгоритма осуществления внутреннего аудита, предложены новые формы рабочей документации внутреннего аудитора.

Ключевые слова: внутренний аудит, консолидированная финансовая отчетность, внутренний контроль, управление, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, агрохолдинг, сельское хозяйство.

Abstract. This paper reveals the issues of methodology of organizing and conducting of an internal audit of the formation of consolidated financial statements of agricultural holdings. The content of each stage of the proposed algorithm for the implementation of internal audit is presented in detail, new forms of working documentation for the internal auditor are proposed.

Keywords: internal audit, consolidated financial statements, internal control, management, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, agricultural holding; agriculture.

Проблемы организации и проведения внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности (далее — КФО) приобретают сегодня все большую актуальность. Касается это и агрохолдингов, и обусловлено это тем, что руководство агрохолдингов стремится заблаговременно получить определенную уверенность в достоверности этой формы отчетности, которая в дальнейшем согласно российскому законодательству в обязательном порядке подлежит внешнему аудиту.

Внешний аудит консолидированной отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), проводится в России уже на протяжении достаточно длительного периода времени. Согласно Федеральному закону от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной

финансовой отчетности» (часть 2 статьи 1) консолидированную отчетность должны составлять организации, которые совместно с другими организациями образуют группу компаний [6]. Агрохолдинги относятся к подобным организациям.

Помимо бухгалтерской (финансовой) отчетности внешнему аудиту могут подвергаться инвестиционные проекты, планируемые к реализации агрохолдингом. Из-за ограниченности финансовых ресурсов инвестиционные вложения должны быть эффективными, основанными на конкурентоспособных инновационных разработках [4, с. 32]. В целях рационализации затрат и уменьшения стоимости внешнего аудита отчетности представляется целесообразной предварительная проверка отчетности службой внутреннего аудита.



А для этого последняя должна обладать знаниями о порядке этой проверки.

Консолидированной отчетностью является документ, который включает в себя систематизированную информацию, содержащую данные о состоянии и результатах деятельности всей группы компаний [2, с. 81].

Основные этапы внутреннего аудита консолидированной отчетности схематично представлены на рис.

Первым этапом в предложенном алгоритме внутреннего аудита консолидированной отчетности агрохолдинга является определение периметра консолидации. Под периметром консолидации понимается перечень тех компаний, которые входят в агрохолдинг и по которым, соответственно, должна быть подготовлена и консолидирована финансовая отчетность всей группы.

Периметр консолидации определяется, таким образом, как минимум уже на стадии подготовки консолидированной финансовой отчетности, то есть до проведения внутреннего аудита. Для того, чтобы правильно определить периметр консолидации при составлении КФО, руководствуются, в первую очередь, учредительными документами, в которых может быть прописана структура агрохолдинга, иерархия его членов, перечень дочерних компаний, права и полномочия материнской компании. В то же время такая информация

может отсутствовать в учредительных документах в тех случаях, когда в этом по каким-то причинам не заинтересовано руководство группы компаний.

В подобных случаях следует руководствоваться требованиями иных нормативных актов, например, МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»; МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации»; МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» [3, с. 14].

Руководствуясь этими стандартами, ответственное за составление КФО лицо относит рассматриваемые организации, потенциально попадающие в периметр консолидации, к одному из пяти типов компаний: материнская, дочерняя, ассоциированная, совместная деятельность и прочие. В периметр консолидации попадут компании первых четырех типов.

Вторым этапом является определение объектов внутреннего аудита (в зависимости от способа формирования консолидированной отчетности — трансформация данных либо параллельный учет). На этом этапе определяется объем внутреннего аудита, то есть перечень той информации и отчетности, которая должна быть подвергнута внутреннему аудиту.

Объем внутреннего аудита КФО зависит от способа составления консолидированной отчетности. Как мы говорили ранее, в соответствии с законодательством, в частности,

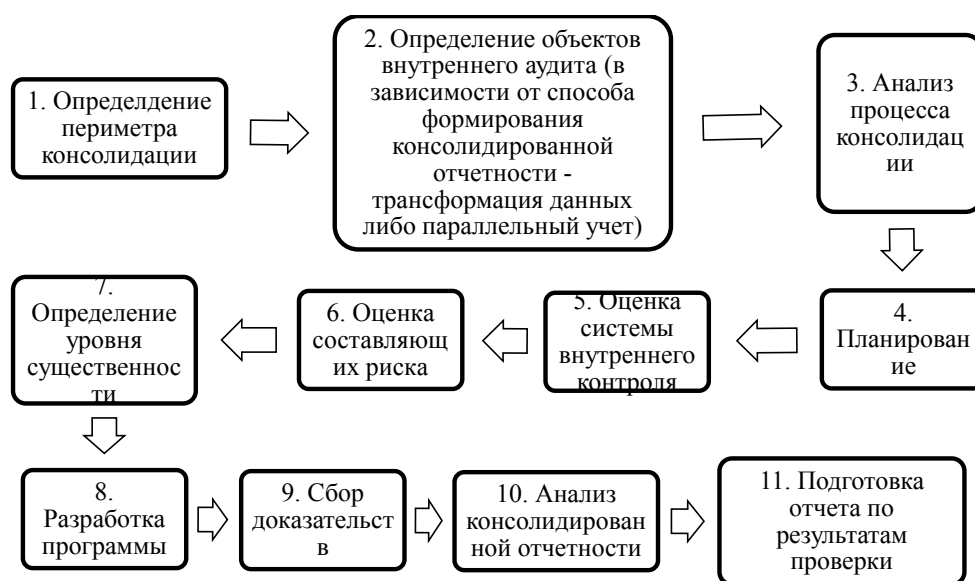


Рис. Основные этапы внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности
Разработано автором

п. 1 ст. 3 Закона «О консолидированной финансовой отчетности» [6] КФО должна быть составлена в соответствии с МСФО.

Согласно существующей практике, сегодня выделяют два способа составления КФО:

1) метод параллельного учета, когда организация одновременно ведет параллельный учет по РСБУ и МСФО и составляет две отдельные формы отчетности по этим стандартам;

2) метод трансформации, когда организация составляет отчетность по российским стандартам, а затем осуществляет трансформацию этой отчетности в целях соответствия требованиям МСФО.

При первом варианте составления КФО внутренний аудитор проверяет сразу отчетность членов агрохолдинга, составленную по правилам МСФО, не тратя время на проверку отчетности, составленной по российским правилам. После этого проверяется процесс консолидации отчетности и итоговая КФО.

При втором варианте внутренний аудитор должен сначала проверить правильность бухгалтерской (финансовой) отчетности членов агрохолдинга, составленной по российским стандартам, затем проверить правильность трансформационных корректировок и, наконец, консолидированную отчетность группы компаний в целом.

Одним из важнейших этапов внутреннего аудита КФО является **третий этап**, заключающийся в анализе процесса консолидации. Процесс консолидации — это объединение информации из отчетности отдельных членов агрохолдинга в итоговую единую консолидированную финансовую отчетность. Ключевыми вопросами на данном этапе, на которые должен обратить внимание внутренний аудитор агрохолдинга, являются процесс подготовки отчетности в дочерних организациях и процесс итоговой консолидации.

Для проведения анализа процесса консолидации внутренний аудитор должен последовательно решить следующие задачи.

1. Определить, понимает ли руководство и бухгалтерская служба дочерней организации важность правильного составления бухгалтерской отчетности в контексте ее применимости для дальнейшего использования при составлении КФО. При этом надо понимать, что зачастую дочерние компании, являющи-

еся членами агрохолдинга, расположены территориально на большом удалении от головной организации, в сельской местности, вдали от городов, ближе к местам производства продукции [1, с. 31]. Поэтому внутренний аудитор должен учитывать этот фактор и по возможности уже на ранней стадии, предшествующей составлению отчетности, проводить профилактическую работу по повышению уровня осведомленности и ответственности сотрудников дочерних компаний о значимости подготовки и предоставления отчетности в целях подготовки итоговой консолидированной отчетности агрохолдинга.

2. Проверить соблюдение дочерними компаниями агрохолдинга сроков предоставления в материнскую компанию своей бухгалтерской финансовой отчетности.

3. Проверить правильность выделения дочерними компаниями информации о сегментах деятельности. Эта информация используется при составлении отчетности по сегментам, она включает в себя сведения о видах деятельности членом агрохолдинга, отраслях производства, территориальном расположении, вкладе каждого члена агрохолдинга в итоговый финансовый результат агрохолдинга.

4. Проверить правильность отражения операций со связанными сторонами, в том числе обоснованность применения трансфертного ценообразования, риски нарушения законодательства об операциях со связанными сторонами.

5. Проверить выполнение требований единой учетной политики агрохолдинга (если такая есть) всеми членами группы компаний. В случае отсутствия утвержденной единой учетной политики группы компаний рекомендуется использовать в деятельности дочерних компаний учетную политику материнской компании.

6. Проверить степень автоматизации составления отчетности в дочерних компаниях. В случаях, когда ручной пересчет информации при подготовке отчетности преобладает над автоматизированным способом, повышается риск выявления существенных искажений финансовой отчетности членов агрохолдинга.

7. Если в деятельности агрохолдинга имеют место события после отчетной даты, то внутренний аудитор должен проверить порядок



получения этой информации руководством агрохолдинга или его материнской компании в целях исключения вероятности ее упущения.

На **четвертом этапе** внутреннего аудита консолидированной отчетности — этапе планирования — необходимо определить действия, которые должны быть предприняты в процессе осуществления различных аудиторских процедур. Примерами этих действий являются: исследование особенностей хозяйственной деятельности проверяемого объекта, изучение внутренней контрольной среды, определение существенных рисков, присущих функционированию этого объекта, конкретного подразделения агрохолдинга или агрохолдинга в целом.

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (МПСВА) [5] обязывают внутренних аудиторов в процессе планирования учитывать различные факторы. Согласно МПСВА, руководитель Службы внутреннего аудита должен разработать риск-ориентированный план, отражающий приоритетные направления внутреннего аудита исходя из целей деятельности организации [5].

Планирование внутреннего аудита предполагает:

- выявление особенностей деятельности предприятия;
- оценку составляющих СВК;
- оценку составляющих аудиторского риска;
- определение уровня существенности;
- подготовку программы внутреннего аудита.

На **пятом этапе** (этапе оценки системы внутреннего контроля) изучаются средства контроля, характерные для проверяемого члена агрохолдинга, подготавливаются разнообразные анкеты, опросные листы, рейтинги в целях получения исчерпывающей информации для формирования объективной оценки контрольной среды подразделений агрохолдинга.

В результате выполненного исследования была разработана форма рабочего документа, предназначенная для оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками в проверяемой организации, каковой является любой член агрохолдинга. Эта форма представляет собой таблицу, предназначенную для ранжирования различных элементов системы внутреннего контроля (см. табл.). При

этом предлагается выделять пять элементов системы внутреннего контроля и управления рисками каждого члена агрохолдинга: контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникации, оценка системы внутреннего контроля. Представляется, что все пять элементов являются равнозначными, при этом общее количество баллов предлагается принять равным 100 баллам, соответственно на каждый из пяти элементов будет приходиться по 20 баллов. В таблице каждый элемент системы внутреннего контроля и управления рисками включает ряд критериев, между которыми распределены 20 баллов, приходящихся на каждый элемент системы внутреннего контроля.

В результате анализа систем внутреннего контроля и управления рисками членов агрохолдинга каждому критерию присваивается соответствующий балл исходя из профессионального суждения внутреннего аудитора с учетом максимально возможного балла для каждого критерия. В итоге, суммировав общее количество баллов по всем критериям, получим некоторое значение, отражающее уровень эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками.

При оценке полученного значения предлагается исходить из условия, что значение ниже 40 баллов свидетельствует о низком уровне эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками, от 41 до 75 — о среднем, от 76 до 100 — о высоком уровне. В случае выявления низкого или среднего уровня эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками необходимо уделить особое внимание тем критериям, по которым получены самые низкие баллы, для того, чтобы разработать определенные мероприятия, направленные на устранение выявленных в системах внутреннего контроля и управления рисками недостатков.

На **шестом этапе** внутреннему аудитору требуется провести оценку элементов сопутствующего риска, а именно — неотъемлемого риска и риска необнаружения [7, с. 7]. При этом наиболее эффективной будет оценка рисков и для отдельной организации-члена агрохолдинга, и для всей группы компаний.

На **седьмом этапе** определяется уровень существенности, а также критерии, превы-

**Рабочий документ внутреннего аудитора
«Оценка эффективности состояния системы внутреннего контроля
и управления рисками аудируемого лица»**

Наименование аудируемого лица _____				
Дата проведения внутреннего аудита _____				
№	Факторы	Максимальный балл	Балл по результатам проверки	Наличие высокого риска
1	2	3	4	5
1. Контрольная среда		20		
1	Наличие субъекта (подразделения или должностного лица), осуществляющего внутренний контроль и управление рисками в контрольной среде	5		Да/Нет
2	Уровень профессионализма и компетентности сотрудников, ответственных за внутренний контроль и управление рисками в контрольной среде	5		Да/Нет
3	Наличие локального акта, определяющего полномочия функционирования субъекта внутреннего контроля и управление рисками в контрольной среде	4		Да/Нет
4	Проведение инструктажа с сотрудниками аудируемого лица о роли и значении осуществления мероприятий по внутреннему контролю и управлению рисками в контрольной среде	3		Да/Нет
5	Наличие понимания и сопоставления целей контрольной среды аудируемого лица с целями агрохолдинга	3		Да/Нет
2. Оценка рисков		20		
1	Проведение мероприятий по выявлению рисков возникновения искажений учетной информации	5		Да/Нет
2	Принятие управленческих решений по контролю уровня рисков	5		Да/Нет
3	Наличие плана работы и графика осуществления мероприятий по управлению рисками	4		Да/Нет
4	Наличие понимания о составе рисков в деятельности аудируемого лица	3		Да/Нет
5	Принятие критериев определения уровня существенности рисков	3		Да/Нет
3. Процедуры внутреннего контроля		20		
1	Осуществление мероприятий по документальному контролю правильности регистрации фактов хозяйственной жизни	5		Да/Нет
2	Осуществление мероприятий по фактическому контролю достоверности фактов хозяйственной жизни	4		Да/Нет
3	Осуществление мероприятий по сверке достоверности учетной информации с внешними контрагентами	3		Да/Нет
4	Осуществление мероприятий по сверке достоверности учетной информации в рамках внутрифирменных документов разных уровней	2		Да/Нет
5	Осуществление мероприятий по надзору за исправлением выявленных ошибок и нарушений	2		Да/Нет
6	Осуществление мероприятий по санкционированию совершения хозяйственных операций	2		Да/Нет



Окончание табл

7	Использование автоматизированной системы бухгалтерского учета	2		Да/Нет
4. Информация и коммуникация		20		
1	Осведомленность персонала аудируемого лица о рисках, относящихся к их сфере ответственности	5		Да/Нет
2	Осведомленность персонала аудируемого лица о своей роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля	5		Да/Нет
3	Информирование руководства о выявленных результатах в ходе осуществления внутреннего контроля и управления рисками	5		Да/Нет
4	Использование информационных технологий для информирования сотрудников о мероприятиях внутреннего контроля и управления рисками	5		Да/Нет
5. Оценка системы внутреннего контроля		20		
1	Наличие плана работы и графика осуществления мероприятий по внутреннему контролю	4		Да/Нет
2	Осуществление регулярного мониторинга результатов внутреннего контроля	4		Да/Нет
3	Осуществление проверки результатов выполнения отдельных хозяйственных операций	4		Да/Нет
4	Достижение достаточного уровня уверенности руководства в достоверности учетной информации благодаря внутреннему контролю	4		Да/Нет
5	Достижение достаточного уровня уверенности руководства в достижении целей и задач аудируемого лица благодаря внутреннему контролю	4		Да/Нет
Оценка уровня эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками аудируемого лица				
Низкий уровень		До 40		
Средний уровень		От 41 до 75		
Высокий уровень		От 76 до 100		
Подпись руководителя внутреннего аудита _____ / /		Дата проверки _____ г.		
Подпись расшифровка				

Разработано автором

шение которых будет делать выявленные в результате внутреннего аудита ошибки или нарушения существенными. Отчетность, содержащая такие ошибки и нарушения, должна считаться недостаточно точной, искажающей представленную в отчетности информацию, что не позволит ответственным лицам принимать эффективные управленческие решения [8, с. 6]. При этом внутренний аудитор при определении уровня существенности должен основываться на своём профессиональном суждении, что дает ему возможность установить степень важности исследуемого фактора в контексте его влияния на достоверность показателей финансовой отчетности.

При осуществлении внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности целесообразно выделять три уровня существенности:

- 1) уровень существенности информации в отчетности, подготовленной материнской компанией;
- 2) уровень существенности информации в отчетности, подготовленной дочерними компаниями;
- 3) уровень существенности консолидированной отчетности.

Завершающей фазой планирования является выработка на **восьмом этапе** предлагаемого алгоритма программы внутреннего аудита. Про-

грамма представляет собой инструкцию для сотрудников, занимающихся непосредственно сбором и анализом доказательств, включает в себя перечень форм рабочей документации аудитора, используемых в ходе проверки.

На **девятом этапе** проводится непосредственно аудит отчетности и сбор доказательств, включая широкий набор методов и инструментов, в т.ч. документальную проверку (сопоставление документов одного и разных уровней, трассирование, запросы третьим лицам, арифметические пересчеты, проверка законности оформления документа и т.д.), и фактическую проверку (наблюдение, инвентаризация, опрос, тестирование, контрольный замер, эксперимент и т.п.).

В процессе анализа собранной информации на **десятом этапе** могут быть выявлены наиболее распространенные ошибки, основные из которых связаны с правильным определением периметра консолидации, выявлением искажений в финансовой отчетности дочерних компаний агрохолдинга, ошибок при трансформации отчетности, составленной по правилам РСБУ, в отчетность, подготовленную согласно МСФО, ошибок в процессе консолидации отчетности группы. При этом должно формироваться мнение аудитора как по консолидированной отчетности, так и дополнительно по от-

четности материнской компании и дочерних компаний. Отчет внутреннего аудитора, содержащий в себе аудиторское заключение, выдается руководству проверяемого объекта после формирования окончательного мнения о консолидированной финансовой отчетности.

Предложенный алгоритм осуществления внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности агрохолдингов при последовательном осуществлении всех десяти этапов позволяет достичь повышения эффективности проведения аудиторской проверки. Использование в работе внутреннего аудитора предложенной формы рабочего документа «Оценка эффективности состояния системы внутреннего контроля и управления рисками аудируемого лица» даёт возможность существенно сократить временные и трудовые затраты на получение информации об уровне эффективности функционирующей системы внутреннего контроля. Весь предложенный комплекс мероприятий в целом обеспечит возможность формирования и предоставления внутренним аудитом информации о достоверности консолидированной финансовой отчетности, позволяющей руководству агрохолдинга принимать своевременные управленческие решения.

Литература

1. Вардамян С.А. Организация и проведение внутреннего аудита в агрохолдингах с учетом отраслевой специфики // Аудитор. — 2019. — Т. 5. — № 3. — С. 29–34.
2. Гришкина С.Н. Современное состояние и направления совершенствования отчетности в области устойчивого развития аграрного бизнеса / С.Н. Гришкина, В.П. Сиднева // Управленческий учет. — 2016. — № 1. — С. 79–86.
3. Гупалова Т.Н. Методология формирования нефинансовой информации в интегрированной отчетности / Т.Н. Гупалова, Л.И. Хоружий, В.И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2017. — № 9. — С. 9–28.
4. Зарук Н.Ф. Активизация инвестиционного процесса в сельском хозяйстве в условиях инновационного развития / Н.Ф. Зарук, В.В. Маслова, М.В. Авдеев // АПК: Экономика, управление. — 2019. — № 10. — С. 32–37.
5. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс] / Перевод на русский язык, версия от 27.12.2016 г. // Официальный сайт Института внутренних аудиторов. — URL: <https://www.iaa-ru.ru/contact/Standards%20rus%202016%20IIA%2020210419%20clean.pdf>.
6. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Федеральный закон РФ от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/.
7. Чая В.Т. Задания, обеспечивающие уверенность: концептуальные основы и российская практика / В.Т. Чая, Н.В. Кобозева // Аудит. — 2018. — № 7–8. — С. 5–11.
8. Ширококов В.Г. Организация риск-ориентированного внутреннего контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях / В.Г. Ширококов, Т.И. Логвинова // Аудит. — 2018. — № 2. — С. 5–8.

