

Резвых Ирина Анатольевна

аспирант

ФГБОУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»

г. Москва

ОСОБЕННОСТИ ПРИНЯТИЯ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ КЛИЕНТА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ КОМПАНИЙ

***Аннотация:** в статье рассмотрены проблемы, возникающие при идентификации группы, вынесено предложение по унификации в нормативно-правовых документах понятия «группы компаний», введение для таких групп компаний требования о составлении консолидированной финансовой отчетности. В соответствии с МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» определены аудиторские процедуры, необходимые для подготовки к аудиту консолидированной отчетности. Вынесены предложения по составлению рабочего документа по принятию аудитором клиента на обслуживание, позволяющие идентифицировать обязанность клиента по составлению консолидированной отчетности по МСФО, идентифицировать структуру группы клиента и формы взаимосвязей, и, соответственно, выявить потенциальные области риска при проведении аудита.*

***Ключевые слова:** аудит, группа компаний, принятие клиента на обслуживание, консолидированная финансовая отчетность.*

В последние несколько лет в разных областях бизнеса наблюдается тенденция к укрупнению, объединению предприятий для расширения производства, сбыта, усиления конкурентоспособности, объединения финансов. Такие явления можно наблюдать как в строительстве, торговле, банковской сфере, так и в других отраслях экономики.

В частности, по данным бюллетеня «Рынок слияний и поглощений» информационного агентства АК&М (Итоги 2016 года / выпуск №226) на сегодняшний

момент период спада на российском рынке слияний и поглощений заканчивается. В 2016 году количество сделок слияний и поглощений (далее – М&А) с участием российских компаний пусть незначительно, но выросло – на 1,1%. Для сравнения, в 2015 году был спад, который составил 10% [7].

Прирост количества сделок и оживление рынка в последние месяцы 2016 года позволяют рассчитывать на продолжение роста в 2017 году [7].

Один из способов объединения – покупка акций или долей инвестором (покупателем). В таком случае контрольный пакет акций или преобладающая доля в уставном капитале переходит от одной группы юридических и (или) физических лиц к другой. Приобретение более 50% акций или долей в уставном капитале свидетельствует о том, что инвестор, приобрел контроль над приобретаемой организацией. Таким образом создается так называемая «группа предприятий», юридически связанных между собою: материнской и дочерней. В группу может входить достаточно развитая (обширная) сеть предприятий, контроль над которыми получает материнская компания.

Если такая группа соответствует нормам, установленным в законе №208-ФЗ «О консолидированной отчетности», то компания, имеющая контрольный пакет акций должна составлять консолидированную финансовую отчетность группы предприятий, подлежащую аудиту. Кроме консолидированной отчетности материнская компания составляет и отчетность, раскрывающую финансовое положение самой материнской компании. В МСФО такая отчетность названа «отдельной».

При принятии клиента на обслуживание для проведения аудита консолидированной финансовой отчетности аудиторская организация, кроме прочего, должна определить какова юридическая и фактическая взаимосвязанность проверяемой организации (инвестора или материнской компании) с другими юридическими лицами, какова подчиненность проверяемой организации и существенность ее инвестиций – насколько существенное влияние проверяемая организация оказывает на другие организации, т. е. степень контроля материнской компании над компаниями, входящими в группу. Таким образом, аудиторская

организация должна сформировать представление о группе, в которую входит проверяемое лицо. И здесь надо четко понимать, какое объединение организаций подпадает под требование составлять консолидированную финансовую отчетность, а именно, любое ли объединение организаций, заявленное как Группа компаний, представляет таковую с точки зрения закона о консолидированной отчетности №208-ФЗ.

Квалификация объединения как «группы компаний» может быть усложнена тем, что многие юридические лица, которые состоят во взаимосвязи и фактически представляют собой группу, юридически не показывая этой взаимосвязи. Финансовые показатели деятельности такой группы зависят от результатов деятельности каждой компании, но юридически их взаимосвязь не оформлена. У собственника или руководства нет заинтересованности в том, чтобы сделать взаимосвязь очевидной для потенциальных пользователей финансовой информации организаций.

Поэтому при проведении аудита актуально определить степень такой взаимозависимости, решить, нет ли необходимости рассматривать деятельность аудируемого лица в совокупности с другими организациями.

Существует и обратная ситуация, когда компании, в целях демонстрации лучших финансовых показателей, например, перед инвесторами или для участия в рейтингах, объединяются в «группу» по принципу участия в совместных проектах. Однако совместное ведение одного или нескольких проектов, когда при этом не происходит интеграции деятельности, не может свидетельствовать о создании «группы компаний».

Аудитор, который принимает на обслуживание организацию, входящую в такую «группу», должен выявить, в каких в этом случае взаимоотношениях находится проверяемая организация с другими членами «группы», убедиться, что не произошло слияния деятельности и проверяемая организация фактически не контролирует деятельность каких-либо других организаций, например, через представительство в управлении и, следовательно, группа, результаты деятельности

которой следует консолидировать с точки зрения МСФО, не создана, поэтому нет надобности составлять консолидированную отчетность.

Поэтому принципиальное значение имеет определение понятия «группа компаний (предприятий)».

Однако здесь ситуация осложнена тем, что единое законодательное определение понятия «группа компаний» пока не существует. В гражданском законодательстве РФ определение применяемого на практике понятия «группы компаний (предприятий)» отсутствует.

В различных источниках существуют следующие варианты определений:

«Интегрированные бизнес-группы (ИБГ) – межфирменные объединения промышленных и финансовых организаций, основанные на формальных юридически закрепленных и/или неимущественных аффилированных отношениях и созданные в целях реализации экономических, политических и иных внеэкономических интересов его собственников» [6, с. 54].

А. Н. Нестеренко предложил определение «ИБГ» как «совокупности коммерческих организаций, между которыми поддерживаются регулярные нерыночные взаимосвязи», отметив, что «главная особенность ИБГ – это наличие устойчивых, но неформальных, юридически незакрепленных и непрозрачных отношений».

В литературе также представлено определение «ИБГ» как синонима понятия «финансово-промышленная группа» (ФПГ). ИБГ – это «совокупность юридических лиц, действующих как основное и дочернее общество либо полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы (система участия) в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест» [5].

Группа может иметь юридическую структуру и организационную структуру.

При этом юридическая структура отражает юридические правоотношения через организационно-правовую форму (АО, ООО, ПАО).

Организационная структура чаще всего шире, т. к. в Группу могут входить организации, которые участвуют в общих проектах, которые юридически не связаны.

С финансовой стороны Группа рассматривается как единая организация.

В законодательстве, регламентирующем деятельность кредитных организаций, даны определения «банковского холдинга» и «банковской группы» (ст. 4 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. №395-І «О банках и банковской деятельности»), а именно:

«Банковской группой признается не являющееся юридическим лицом объединение кредитных организаций, в котором одна (головная) кредитная организация оказывает прямо или косвенно (через третье лицо) существенное влияние на решения, принимаемые органами управления другой (других) кредитной организации (кредитных организаций)» [1].

«Банковским холдингом признается не являющееся юридическим лицом объединение юридических лиц с участием кредитной организации (кредитных организаций), в котором юридическое лицо, не являющееся кредитной организацией (головная организация банковского холдинга), имеет возможность прямо или косвенно (через третье лицо) оказывать существенное влияние на решения, принимаемые органами управления кредитной организации (кредитных организаций)» [1].

Понятие группы введено и в законе РФ «О консолидированной финансовой отчетности» №208-ФЗ от 27 июля 2010 года, который делает отсылку к международным стандартам финансовой отчетности. Здесь речь идет о Группе, как об объединении организаций для составления консолидированной отчетности. В частности, закон 208-ФЗ установил, что «под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или)

иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) определяется как группа» [2].

Определение Группы, данное в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», весьма лаконично. Группа – это Материнская организация и ее дочерние организации [3].

Сопоставляя все эти определения можно сделать вывод, что Группа это объединение организаций, не являющееся юридическим лицом, которое выступает как единая организация.

Итак, как отмечалось выше, на практике понятие «группа компаний» трактуется и используется организациями очень широко и при применении этого термина у организаций может не возникнуть обязанности по составлению консолидированной отчетности. С тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли опираться на это понятие, целесообразно законодательно установить единое определение и обязать организации, применяющие в отношении своей деятельности данный термин, составлять и размещать в открытом доступе консолидированную отчетность группы компаний.

В консолидированной финансовой отчетности активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представляются как показатели единого субъекта экономической деятельности. Представляет консолидированную финансовую отчетность материнская компания, т. е., как следует из МСФО, инвестор, который вложил средства в уставный капитал дочерних организаций и контролирует их.

Специфика проведения аудита консолидированной финансовой отчетности, т. е. отчетности Группы организаций, связана с тем, что финансовая отчетность составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, т. е. отчетность организаций, входящих в Группу и составленная по российским стандартам бухгалтерского учета, должна быть трансформирована в отчетность, соответствующую МСФО. Консолидированная финансовая отчет-

ность подлежит обязательному аудиту. Аудит такой отчетности требует получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации дочерних организаций и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность Группы подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Так как аудит консолидированной отчетности является обязательным, все организации, которые должны составлять консолидированную финансовую отчетность обязаны проводить ее аудит, включая и организации, указанные в п. 2 ст. 2 закона 208-ФЗ.

Таким образом: при принятии на обслуживание клиента, составляющего консолидированную отчетность, аудиторская компания должна сначала проанализировать характер взаимоотношений между материнской организацией (инвестором) и дочерними организациями (объектами инвестиций) – установить, включена ли организация в перечень тех, которые должны составлять консолидированную отчетность.

Если организация не включена в перечень организаций, обязанных составлять консолидированную отчетность, необходимо проверить:

- обращаются ли ценные бумаги, выпущенные материнской организацией, на рынке;
- установлена ли уставом или учредительными документами обязанность составлять консолидированную финансовую отчетность. В этом случае обязательство по составлению консолидированной отчетности накладывается ст. 2 закона 208-ФЗ.

С 2017 года аудит проводится в соответствии с международными стандартами аудита, а эти стандарты применяются к аудиту группы. Таким образом, при подготовке к проведению аудита консолидированной отчетности аудиторская фирма в первую очередь должна применить МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», что позволяет учесть в работе специфику проведения аудита Группы компаний.

В первую очередь следует ознакомиться со структурой Группы организаций, с характером участия материнской компании в организациях, входящих в Группу. Ознакомление с информацией о Группе, ее дочерними компаниями можно осуществлять на основе: информации, предоставленной руководством Группы, путем общения с руководством Группы, анализа информации в открытых источниках.

Для определения правильности формирования Группы организаций, чьи активы, обязательства, капитал, доходы и расходы были консолидированы, и характера участия инвестора в организациях Группы, целесообразно обратиться к МСФО (IFRS) 10 и 3, МСФО (IAS) 27 и 28.

МСФО (IFRS) 10 рассматривает материнскую компанию как инвестора, а его дочерние организации как объекты инвестиций.

Под характером участия мы в первую очередь понимаем наличие контроля со стороны инвестора над объектом инвестиций.

Установлено, что «Инвестор контролирует объект инвестиций в том случае, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций (или имеет право на получение таких доходов), а также имеет возможность влиять на эти доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций» [3].

Таким образом, «инвестор контролирует объект инвестиций в том и только в том случае, если он одновременно:

- а) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- б) подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов; и
- с) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора» [3].

Как отмечается в МСФО (IFRS) 10, оценка полномочий не вызывает затруднений, когда полномочия в отношении объекта инвестиций являются прямым результатом прав голоса, предоставленных долевыми инструментами, такими

как акции, и может быть произведена посредством рассмотрения прав голоса, связанных с таким пакетом акций.

Например, доля в уставном капитале, превышающая 50% уставного капитала, предоставляет полномочия в отношении объекта инвестиций, в результате чего инвестор имеет право на получение дохода от участия в объекте инвестиций, т.е. имеет возможность влиять на величину доходов и подвержен риску изменения доходов от участия в капитале дочерней компании.

Либо между учредителями или акционерами может быть подписано Соглашение о передаче одному из них контроля над объектом инвестиций.

Оценка будет более сложной и может потребовать рассмотрения нескольких факторов, например, если полномочия являются результатом одного или нескольких договорных соглашений.

МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» в целях проведения аудита Группы компаний вводит понятие компонента Группы. «*Компонент* – организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в финансовую отчетность группы» [4]. Можно сделать вывод, что с точки зрения МСФО объект инвестиций это и есть компонент Группы.

После того, как определен характер участия Инвестора в объектах инвестиций (т. е. в компонентах) необходимо:

- установить структуру Группы, включая юридическую и организационную структуру, это поможет понять, как строится финансовая отчетность Группы;
- выделить наиболее значительные компоненты, т.е. те, которые имеют индивидуальную финансовую значимость для группы или в силу своего особого характера или обстоятельств с большой вероятностью будут связаны со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы;
- определить виды хозяйственной деятельности объектов инвестиций-компонентов, которые являются значительными для группы, включая отраслевые,

нормативно-правовые, экономические и политические условия осуществления такой деятельности;

- ознакомиться со средствами контроля на уровне группы;
- понять, как осуществляется процесс подготовки консолидированной финансовой отчетности (информации);
- определить будут ли выполнять работу в отношении финансовой информации какого-либо компонента аудиторы, не относящиеся к аудиторской организации или сети руководителя аудита группы, и причины назначения руководством группы более чем одного аудитора;
- определить лиц, отвечающих за корпоративное управление, и оценить возможность взаимодействия с ними, с руководством компонентов;
- оценить возможность взаимодействия с аудиторами компонентов.

Все данные оценки должны найти отражение в рабочем документе аудиторской фирмы по принятию на обслуживание или продолжению обслуживания клиента.

Для того чтобы обобщить результаты проведенного обследования, целесообразно расширить рабочий документ, которым оформляется прием аудитором клиента на обслуживание, и предусмотреть в нем следующие вопросы:

- 1) какова структура группы, в которую входит, проверяемая организация, и каковы формы взаимосвязи между организациями внутри группы;
- 2) входит ли организация в перечень организаций, которые обязаны составлять консолидированную отчетность и проводить аудит консолидированной отчетности в соответствии с Федеральным законом №208-ФЗ;
- 3) обращаются ли ценные бумаги организации на организованном рынке ценных бумаг;
- 4) осуществляла ли организация ведение учета по МСФО или проводилась трансформация отчетности с РСБУ на МСФО;
- 5) проводился ли аудит отдельной отчетности компаний, входящих в группу по РСБУ или МСФО; если проводился, то какими аудиторскими организациями; если не проводился, то какими аудиторскими организациями будет проводиться.

Проведение указанных мероприятий позволит идентифицировать обязанность клиента по составлению консолидированной отчетности по МСФО, определить структуру группы клиента и формы взаимосвязей, а также выявить потенциальные области риска при проведении аудита, связанные с идентификацией операций с взаимосвязанными лицами.

Список литературы

1. Федеральный закон от 02.12.1990 №395-1 (ред. от 03.07.2016) «О банках и банковской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).
2. Федеральный закон от 27.07.2010 №208-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О консолидированной финансовой отчетности».
3. МСФО (IFRS) 10 «Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016).
4. Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 №207н).
5. Экономика. Уч. – 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. А.И. Архипова, А.Н. Нестеренко, А.К. Большакова. – М.: ПБОЮЛ М. Захаров, 2001. – С. 608.
6. Паппэ Я. Российский крупный бизнес как экономический феномен 1991–2001 гг.: институциональный аспект: Дис. ... д-ра экон. наук. – М., 2002.
7. Бюллетень «Рынок слияний и поглощений» информационного агентства АК&М. – №226.