

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

В. А. Якимова

аттестованный аудитор, ст. преподаватель кафедры финансов Амурского государственного университета

ТРАНСФОРМАЦИЯ ПРЕДПОСЫЛОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ АУДИТА В УСЛОВИЯХ ВНЕДРЕНИЯ И АДАПТАЦИИ МСФО В РОССИИ

В международной практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют систему определенных категорий. В различных специальных источниках они именуются «предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности», «элементы предпосылок», «утверждения», «категории аудиторских доказательств», «аудиторские суждения», «цели аудита», «задачи анализа результатов хозяйственных операций». В ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства», утв. приказом Минфина России от 16 августа 2011 г. № 99н (далее — ФСАД 7/2011), детальные задачи аудита названы как предпосылки — «утверждения руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета».

Роль предпосылок определена в федеральных стандартах. В п. 4 ФСАД 7/2011 сказано, что доказательствами является информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности. Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры. Уместность логически связана с целью аудиторской процедуры (п. 20 ФСАД 7/2011). ФСАД 7/2011 содержит развернутый перечень предпосылок, соответствующий МСА 500 «Аудиторские доказательства» (табл. 1). Ранее действующий ПСАД 5 «Аудиторские доказательства», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее — ПСАД 5), содержал только предпосылки на уровне отчетности.

В п. 12 ФСАД №1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», утв. приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н (далее — ФСАД 1/2010), отражены более подробные задачи аудита бухгалтерской отчетности — подтверждение уместности, сопоставимости, понятности показателей отчетности; подтверждение соблюдения порядка составления и представления отчетности, соответствие формы и содержанию; обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица; полнота раскрытия и представления существенных операций и событий в бухгалтерской отчетности; подтверждение уместности используемой в бухгалтерской отчетности терминологии, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности.

Классификация предпосылок, рекомендованная стандартом, позволяет ставить конкретные цели при выполнении аудиторских процедур и получении до-

Таблица 1

Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в соответствии с ФСАД 7/2011

Уровень	Наименование предпосылки	Характеристика
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	Возникновение	Отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица
	Полнота	Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем
	Точность	Суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом
	Отнесение к соответствующему периоду	Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	Классификация	Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета
	Существование	Отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют
	Права и обязательства	Аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица
	Полнота	Все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем
Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации	Оценка и распределение	Активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно
	Возникновение, права и обязательства	Отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица
	Полнота	Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее
	Классификация и понятность	Финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме
Точность и оценка	Точность и оценка	Финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах

казательств. Следует учитывать, что предпосылки взаимосвязаны между собой как внутри каждого уровня, так и между уровнями. Стандарт не дает никаких рекомендаций в отношении выбора и группировки аудиторских процедур по предпосылкам. Аудиторская организация для целей проведения эффективного аудита должна разработать внутрифирменный стандарт и отразить в нем единые правила выбора аудиторских процедур по предпосылкам, порядок их отражения в программе проверки.

Предпосылки выполняют целевую роль, их назначение заключается в отражении желаемого результата, к которому стремится аудитор при сборе и накоплении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Зарубежные аудиторы Э. А. Арнс, Дж. К. Лобекк предпосылки называли «утверждениями

администрации» и рассматривали их как прямые или косвенные данные, представленные администрацией компании в составе тех или иных элементов финансовой отчетности (Аренс, Лобекк, 1995). Э. А. Аренсом, Дж. К. Лобекком предложено деление целей аудиторской проверки на главные и конкретные. По их мнению, главные цели делятся на два вида — цели общей приемлемости (оценка представления бухгалтерской отчетности и приемлемости в свете той информации о характере хозяйственной деятельности клиента, которой аудитор обладает) и прочие цели (в случае неприемлемости баланса). Конкретные цели (утверждения) аудиторской проверки лежат в основе построения аудиторского процесса, базируются на «утверждениях администрации», элементах финансовой отчетности и главных целях аудита. Зарубежные аудиторы подчеркивают взаимосвязь цели аудиторского задания и конкретных предпосылок аудита. Например, если аудит достоверности совмещается с аудитом эффективности, то основные предпосылки будут связаны с подтверждением целесообразности и экономичности расходования средств.

В настоящее время для целей эффективного планирования роль предпосылок подготовки отчетности значительно расширяется. Согласно мнению Ю. А. Данилевского, выделение подцелей аудита, с одной стороны, позволяет определить конкретные действия аудиторов в ходе проверки по целенаправленному сбору доказательств, а с другой стороны, является для руководителя проверки средством обобщения и систематизации полученных сведений в форме, необходимой для обоснования конечных выводов (Данилевский, Шапигузов, Ремизов, Старовойтова, 2002).

В литературе не существует единого подхода к выделению конкретных задач и предпосылок. В отличие от федеральных стандартов С. М. Бычкова и Т. Ю. Фомина в качестве задач выделяют проверку состава и содержание форм бухгалтерской отчетности, увязку ее показателей, проверку правильности оценки статей отчетности, правильности формирования сводной (консолидированной) отчетности, установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета и налогообложения действующим в проверяемом периоде нормативным документам (Бычкова, Фомина, 2006). С. М. Бычкова и А. В. Газарян дополняют стандартный перечень предпосылок целями, определяемыми по согласованию с клиентом, — определение эффективности сделки, выгоды принятого управленческого решения, определение сохранности собственности и разработка предложений по ее совершенствованию, оценка рентабельности как производства в целом, так и отдельных продуктов, прогноз на будущее и т. д. (Бычкова, Газарян, 2001).

Существует подход, согласно которому «предпосылка подготовки финансовой отчетности» аналогична термину «требование к подготовке финансовой отчетности» (Подольский, Сотникова, 2003). С такой позицией трудно не согласиться, поскольку в основу предпосылок аудиторских доказательств положены принципы, правила, допущения бухгалтерского учета (сформулированы в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (далее ПБУ 4/99), Положения по бухгалтерскому учету и отчетности № 34н). В свою очередь, в принципах и правилах учета заложены объективные потребности пользователей.

По российским правилам согласно п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается отчетность, сформированная исходя из норм законодательства. При этом в международной практике доказано, что «строгое соблюдение норм законодательства не может гарантиро-

вать адекватного представления финансового положения организации в бухгалтерской отчетности» (Устинова, 2010).

В бухгалтерском учете широко обсуждается проблема качества бухгалтерской информации (Соколова, 2009; Парамонова, 2010; Тедозашвили, Авлякулова, 2010). Принято считать, что качественной бухгалтерской отчетностью является отчетность, составленная в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Такая отчетность отражает ожидания широкого круга заинтересованных пользователей. Е. С. Соколова полагает, что методология оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации разрабатывается с учетом: потребностей рынка в бухгалтерской (финансовой) информации определенного уровня; прогноза развития бизнес-процесса; требований стандартов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности (Соколова, 2009).

В 2011 г. МСФО приобрели официальный статус в России на основании приказа Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». В п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций» МСФО признаются прямым продолжением (дополнением) к российским стандартам бухгалтерского учета. Реформация бухгалтерского учета и адаптация МСФО в России ведет к изменению концептуальных правил бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в России. Недавно принятые нормативно-правовые акты свидетельствуют о качественном изменении требований к бухгалтерскому учету и отчетности. Например, приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» ввели требования к бухгалтерской отчетности, приближенные к требованиям МСФО (сопоставимость, надежность, уместность, достоверность, последовательность, нейтральность). ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» приближен к аналогичному МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств». Вступивший в силу в 2013 г. Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в качестве основного принципа регулирования бухгалтерского учета закрепил применение МСФО как основу разработки федеральных и отраслевых стандартов.

В условиях преобразований в области бухгалтерского учета и отчетности аудитор должен проверять порядок составления и представления бухгалтерской отчетности не только исходя из форм бухгалтерской отчетности, установленных приказом Минфина России № 66н, но и оценивать качество раскрытия информации исходя из действующих принципов и требований. Осуществить должную проверку качества раскрытия и представления информации возможно только на основании профессионального суждения. Российские бухгалтеры-практики не имеют достаточного опыта работы с концептуальными «размытыми» и достаточно общими основами, поскольку привыкли к отражению операций в учете и отчетности в строгом соответствии требований гражданского, финансового и налогового законодательства. Отличием российских правил учета от международных является то, что существенное влияние на показатели финансовой отчетности, составленной по МСФО, оказывают субъективные оценки. Поэтому МСФО требует достаточно подробного раскрытия порядка подготовки отчетных показателей и методов их оценки в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Профессиональное суждение бухгалтера по международным стандартам основано на аналитической интерпретации хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде для целей описания и доведения до пользователей понятной и интересной информации.

Введенная в ПБУ 4/99 категория существенности также основана на профессиональном суждении. Согласно п. 11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Категории существенности и достоверности взаимосвязаны и определяются информационными потребностями пользователей. Наиболее полно они раскрываются А. А. Шапошниковым и Д. С. Лутовым. Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах подразумевается такое состояние данных, которое обеспечивает правильность выводов при чтении отчетности, обнаруживается зависимость критериев достоверности от приоритетов в информационном содержании отчетности (Шапошников, Лутов, 2003). Согласно З. С. Туяковой существенность позволяет определить, до каких пределов можно опускать, передавать неточную или не отражать отдельную релевантную и надежную информацию в отчетности без риска отрицательного влияния на принимаемые пользователями решения на основе этой информации (Туякова, 2006). Для бухгалтеров и аудиторов проблема в отношении существенности заключается в предсказании потребностей определенных групп пользователей и установлении в количественном отношении границ уровня допустимой ошибки.

Проблемы перехода к новым правилам раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, несомненно, связаны с российским менталитетом и устоявшимися традициями. Основным потребителем бухгалтерской информации в России продолжает оставаться государство в лице налоговых органов, и расхождение между данными бухгалтерской и налоговой отчетности зачастую приводит к усилению налогового контроля, что является нежелательным для большинства бухгалтеров. Менеджеры и управленцы высшего звена не имеют опыта в трактовании общепринятых международных понятий «активы», «капитал», «концепция капитала», «оценочные и условные обязательства». Создание различных систем налогового, бухгалтерского, управленческого учета ведет к увеличению затрат, что не всегда окупается выгодой в виде полезности подготавливаемой информации.

В условиях реформирования бухгалтерского учета в России и адаптации МСФО достаточно трудно выделить наиболее важные предпосылки на уровне отчетности, а также показатели качества бухгалтерской информации. Сопоставление предпосылок в аудите с российскими и международными принципами представлено в табл. 2.

На основе проведенного анализа следует вывод о том, что предпосылки составления бухгалтерской отчетности по ФСАД 7/2011 не отвечают в полной мере принципам и допущениям, выделенным в учетных стандартах. Аудитору необходимо ориентироваться на задачи аудита, отраженные в п. 12 ФСАД 1/2010. Не находят применение в аудите в качестве предпосылок требования рациональности, непротиворечивости, допущение последовательности применения учетной политики, проведение инвентаризации. Исходя из качественных характеристик бухгалтерской отчетности разработаны и предлагаются предпосылки раскрытия информации в отчетности и соответствующие им аудиторские процедуры.

Аудитору следует проверить, что представляемая бухгалтерская отчетность является понятной. Для этих целей он должен убедиться в том, что:

- бухгалтерская отчетность отвечает требованиям российского законодательства, международным стандартам, позволяет широкому кругу заинтересо-

Таблица 2

Сравнение предпосылок в аудите с российскими и международными принципами и правилами учета

Принцип, правило бухгалтерского учета по российским стандартам	Принцип бухгалтерского учета по МСФО	Схожие предпосылки подготовки отчетности	Характеристика предпосылок
Допущения бухгалтерского учета			
Допущение имущественной обособленности (п. 5 ПБУ 1/2008)	Не выделен	Права и обязанности (принадлежность) (ФСАД 7/2011)	Подтверждение нахождения активов и обязательств в собственности организации
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, требование своевременности (п. 5, 6 ПБУ 1/2008)	Метод начислений (МСФО (IAS) 1, п. 27—28); своевременность как ограничение (концептуальные основы МСФО)	Своевременность, отнесение к соответствующему периоду, возникновение (ФСАД 7/2011)	Соответствие фактов хозяйственной деятельности отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления и выплаты денежных средств, связанных с этим фактом
Допущение последовательности применения учетной политики (п. 5 ПБУ 1/2008)	Допущение присутствует на уровне конкретного стандарта (МСФО (IAS) 8)	Оценка, правильность отражения в учете (ФСАД 7/2011), представление и раскрытие в отчетности	Подтверждение соблюдения принципов учетной политики от одного отчетного периода к другому (наблюдается неявная схожесть)
Допущение непрерывности деятельности (п. 5 ПБУ 1/2008)	Непрерывность МСФО (IAS) 1, п. 25	Выделена на уровне конкретного (ФПСАД 11)	Подтверждение соблюдения принципа непрерывности
Требования к бухгалтерскому учету			
Надежность (п. 6 ПБУ 1/2008)В	Выделена на уровне бухгалтерской отчетности	Законность, соблюдение требований учетной политики	Правдивое представление обеспечивается за счет применения организацией правил
Требование полноты (п. 6 ПБУ 1/2008)	Полнота во всех существенных отношениях (концептуальные основы МСФО)	Полнота (ФСАД 7/2011)	Изучение возможности пропуска в финансовой отчетности информации, которая там должна быть и наоборот
Требование осмотрительности (п. 6 ПБУ 1/2008)	Осмотрительность (концептуальные основы МСФО)	Целесообразность, обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица (ФСАД 1/2010), достоверность	Подтверждение отсутствия случаев завышения доходов и активов и занижения расходов (наблюдается неявная схожесть)
Требование приоритета содержания перед формой (п. 6 ПБУ 1/2008)	Концептуальные основы МСФО; «достоверность» — возможность отступлений от требований стандартов (МСФО (IAS) 1, п. 17—24)	Классификация и понятность (ФСАД 7/2011), экономическая эффективность, целесообразность	Подтверждение факта хозяйственной операции экономическим содержанием операции
Требование непротиворечивости (п. 6 ПБУ 1/2008)	Не выделен	Правильность переноса остатков по счетам	Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца

Продолжение табл. 2

Принцип, правило бухгалтерского учета по российским стандартам	Принцип бухгалтерского учета по МСФО	Схожие предпосылки подготовки отчетности	Характеристика предпосылок
Требование рациональности (п. 6 ПБУ 1/2008)	Соотношение затрат и выгод как ограничение (концептуальные основы МСФО)	Как предпосылка не выделена	—
Документирование хозяйственных операций (п. 12 Положения 34н)	Не выделен	Законность, обоснованность, достоверность	Подтверждение фактов хозяйственных операций соответствующими первичными документами, оформленными в соответствии с п. 13—18 Положения 34н
Хронологическая последовательность и группировка по счетам (п. 20 Положения 34н)	Не выделен, рассматривается на уровне отчетности	Правильность отражения в учете (корреспонденции счетов), классификация (ФСАД 7/2011)	Подтверждение отражения операций на соответствующих счетах в соответствии с Планом счетов и рабочим планом счетов организации
Денежная оценка имущества, обязательства, фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности (п. 23 Положения 34н)	Не выделен	Оценка, точное измерение (ФСАД 7/2011)	Подтверждение принципов и методов стоимостной оценки, расчетов в бухгалтерском учете
Проведение инвентаризации для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности (п. 23 Положения 34н)	В явной форме не выделен, необходим для переоценки (МСФО (IAS 16))	Качество проведенной инвентаризации, существование, фактическое наличие активов и обязательств — полнота (ФСАД 7/2011)	В явной форме как утверждение не выражено
Качественные характеристики бухгалтерской отчетности			
В явной форме не выделен, может трактоваться, как полезность пользователям	Понятность (концептуальные основы МСФО, п. 25)	Понятность (п. 12 ФСАД 1/2010, ФСАД 7/2011)	В явной форме не выражено
Не выделен, может трактоваться как следование принятым допущениям учетной политики	Надежность (концептуальные основы МСФО, п. 31—38)	В явной форме не выражена	В российской практике как следование принятым допущениям учетной политики
Сравнимость (ПБУ 4/99 п.9, 10, 33)	Сопоставимость (концептуальные основы МСФО, п. 39—42) (МСФО 1, IAS п. 38—44)	Сопоставимость (п. 12 ФСАД № 1/2010)	Финансовая отчетность должна содержать в себе информацию за различные периоды
Последовательность (п. 9 ПБУ 4/99)	Последовательность представления (МСФО 1, IAS п. 38—44)	В явной форме не выражена	Придерживаться принятым ею содержания и формы последовательно от одного к другому

Окончание табл. 2

Принцип, правило бухгалтерского учета по российским стандартам	Принцип бухгалтерского учета по МСФО	Схожие предпосылки подготовки отчетности	Характеристика предпосылок
Уместность, существенность (п. 6.2 бухгалтерского учета, ПБУ 4/99)	Уместность (релевантность), существенность (концептуальные основы МСФО, п. 26—30, МСФО (IAS) 1, п. 29—31)	Уместность используемой в бухгалтерской отчетности терминологии (п. 12 ФСАД № 1/2010)	Информация влияет на экономические решения пользователей, дает возможность оценивать им события в перспективном и ретроспективном плане
Полнота (п. 6 ПБУ 4/99)	Полнота — «раскрытие» (МСФО (IAS) 1)	Полнота раскрытия и представления существенных операций и событий в бухгалтерской отчетности (п. 12 ФСАД № 1/2010)	Следование требованиям нормативно-правовых актов и возможное отступление от них
Достоверность (п. 6 ПБУ 4/99)	Достоверное представление (МСФО (IAS) 1, п. 15—24)	Достоверность, подтверждение соблюдения порядка составления и представления отчетности, соответствие формы и содержания (п. 12 ФСАД № 1/2010)	
Нейтральность (п. 7 ПБУ 4/99)	Нейтральность — отсутствие пристрастных оценок (концептуальные основы МСФО, п. 26—30)	В явной форме не выражена	Исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп бухгалтерской отчетности перед другими

ванных пользователей сделать полное и должное представление о финансовом положении и значимых фактов хозяйственной жизни;

- отчетность доступна для широкого круга заинтересованных лиц;
- используемая терминология уместна и понятна, а введенные дополнительные существенные статьи соответствуют общепринятым экономическим терминам;
- активы и обязательства, доходы и расходы соответствующим образом классифицированы на долгосрочные и краткосрочные исходя из степени ликвидности и операционного цикла, а порядок классификации раскрыт в пояснениях;
- учетная политика раскрыта в пояснительной записке полно и понятно;
- денежные потоки в отчете о движении денежных средств обоснованно и понятно разделены по трем видам деятельности;
- при наличии операционных и географических сегментов информация сгруппирована должным образом, и порядок ее раскрытия указан в пояснениях.

В письме от 27 января 2012 г. при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г. Минфин России рекомендует обращать особое внимание на соответствия принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности и раскрытию информации об отдельных активах и обязательствах (о переоценке основных средств, незавершенных капитальных вложениях, уплаченных и полученных авансов, о суммах объявленных и невостребованных дивидендов и т. д.). Особое внимание следует уделить проверке раскрытия аудируемым лицом в бухгалтерском балансе информации об отдельных видах активов, обобщение информации о наличии и движении которых напрямую не регулируется соответствующим нормативным правовым актом по

бухгалтерскому учету. В таком случае при определении детализации и наименования показателей бухгалтерского баланса целесообразно исходить из сущности отражаемого актива, характера и условий деятельности организации, необходимости обеспечить представление в бухгалтерской отчетности объективной и полезной информации (в частности, чтобы смысл наименования показателя был ясен для пользователя бухгалтерской отчетности).

В связи с тем, что ПБУ 4/99 рассматривает табличную и текстовую форму пояснений как два альтернативных варианта, большинство организаций ограничивается только одной формой — либо таблицами, рекомендованными приказом Минфина России № 66н «О формах бухгалтерской отчетности», либо стандартной пояснительной запиской. На наш взгляд, первый вариант не удовлетворяет требованиям ПБУ в отношении раскрытия качественных показателей, а второй — требованиям приказа Минфина России.

Аудитору целесообразно оценить круг потенциальных пользователей и их информационные потребности, поскольку от этого будет зависеть правильность и обоснованность раскрытия показателей отчетности для соблюдения критерия понятности, уместности, существенности. Например, если организация является государственным унитарным предприятием, то основным пользователем принято считать государство, которое заинтересовано в сохранности и эффективности использования имущества и целевого расходования бюджетных средств. Тогда, в бухгалтерском балансе в составе активов должно быть выделено имущество, находящееся в хозяйственном ведении, в составе капитала — средства целевого финансирования, в отчете о движении денежных средств — поступления и платежи бюджетных средств, а в пояснениях — эффективность управления целевыми средствами.

Классификация активов на долгосрочные и краткосрочные требуется для достоверной оценки платежеспособности организации, которая оценивается администрацией, кредиторами, поставщиками, инвесторами, собственниками. На наш взгляд, соблюдение данной классификации недостаточно, необходимо дополнительно в пояснениях к отчетности раскрыть сведения о:

- денежных эквивалентах и высоколиквидных ценных бумагах;
- «неликвидной» дебиторской задолженности и предоставленных займах, например, несписанных с баланса, но ожидаемых к списанию просроченных сумм предоставленных займов, если заемщик находится на стадии банкротства;
- авансов выданных, составе существенных доходов и расходов будущих периодов, задолженности по векселям к получению, задолженности дочерних и зависимых обществ;
- дебиторской и кредиторской задолженности связанных сторон, особенно организаций, входящих в холдинг;
- залежалых запасах материалов и готовой продукции, не пользующейся спросом в течение периода свыше одного операционного цикла;
- существенные статьи прочих активов и обязательств;
- суммах образованных резервов, которые уменьшают соответствующие статьи бухгалтерской отчетности.

Для целей финансовой устойчивости и непрерывности деятельности пользователи заинтересованы в раскрытии информации об источниках финансирования, целевых средствах, платности заемных средств, и составе кредиторской задолженности, и структуре доходов и расходов, а также перспективах и планах руководства. В части оценки положения предприятия на рынке ценных бумаг важное значение имеют показатели рыночной и учетной стоимости акций, количество держателей акций, показатели прибыли на акцию и рентабельности активов и собственного капитала.

При проверке надежности бухгалтерской отчетности аудитору следует проверить:

- формирование на основе достоверных данных бухгалтерского учета, первичной документации и соблюдение требований нормативно-правовых актов;
- соответствие отраженных данных в отчетности принятым аудируемым лицом способам, закрепленным в учетной политике, и существенно влияющих на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями;
- организацию и функционирование средств бухгалтерского контроля за достоверностью информации в отчетности;
- обоснованность и правомерность случаев отступления от нормативно-правовых актов и их отражение в бухгалтерской отчетности;
- необходимость отступления от требований законодательства, исходя из экономического содержания и потребностей для целей анализа;
- правильность формирования показателей бухгалтерской отчетности (например, соблюдение свернутого и развернутого отражения денежных потоков в отчете о движении денежных средств в соответствии с ПБУ 23/2011);
- отсутствие субъективизма при раскрытии показателей в отчетности, в том числе обоснованность учетной политики и оценочных показателей;
- своевременность представления отчетности заинтересованным пользователям (например, в соответствии с уставом на общем собрании акционеров).

В письме Минфина России от 27 января 2012 г. при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г. сказано, что аудитор должен обратить особое внимание на сопоставимость показателей сравнительных данных бухгалтерской отчетности. Если имеются нарушения, то возникнут серьезные проблемы в ее интерпретации пользователями, а изучение тенденций и расчет аналитических коэффициентов не позволит сделать достоверные выводы. В данных обстоятельствах, по нашему мнению, аудитор должен проверить:

- применимость одних и тех же методов оценки за периоды, приведенные в бухгалтерской отчетности, последовательность применения учетной политики;
- правильность представления и раскрытия информации в отчетности за предыдущие годы, составленной до 2011 г.;
- корректировки данных предыдущих периодов и раскрытие о них информации в пояснениях;
- изменение структуры отчетных сегментов и представление сравнительной информации;
- взаимоувязку между формами бухгалтерской отчетности.

Согласно письму Минфина России от 27 января 2012 г. общая сумма корректировки показателей капитала в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок раскрывается в разделе 2 отчета об изменениях капитала, форма которого утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Информация о корректировках других показателей приводится в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

При оценке уместности и существенности информации наиболее важными предпосылками проверки раскрытия информации являются:

- обоснованность и правильность признания количественных и качественных критериев (исходя из потребностей пользователей) существенности в учетной политике;
- соблюдения установленных критериев существенности;
- правильность и обоснованность раскрытия и детализации существенных статей во всех формах отчетности и наличие пояснений к ним (например, детализация выручки и себестоимости при наличии нескольких видов деятельности, сегментов отчетности).

В ходе проверки на полноту информации аудиторю следует удостовериться в наличии всех хозяйственных операций, событий, активов, доходов, расходов, обязательств в бухгалтерской отчетности и раскрытии информации о событиях после отчетной даты, аффилированных лицах и других данных, отражаемых в пояснениях в соответствии с ПБУ 4/99. На наш взгляд, в случае отсутствия полного и ненадлежащего раскрытия существенной информации в бухгалтерской отчетности аудитор должен раскрыть ее в отдельной части аудиторского заключения.

Таким образом, реформация бухгалтерского учета в России и адаптация МСФО требует детализации предпосылок составления бухгалтерской отчетности, отраженных в ФСАД 7/2011. Предлагаемые группы предпосылок дают возможность осуществить проверку качества бухгалтерской отчетности. В ближайшей перспективе ожидается адаптация большого спектра новых методов оценки, существующих в МСФО (например, справедливой стоимости, чистой цены продажи), что потребует от российского бухгалтера суждения и обоснованного экономического выбора. Аудитор, в свою очередь, должен будет оценивать экономическую целесообразность выбранного способа оценки исходя из существующих условий, учетных принципов и адекватности определения финансовых результатов и финансового положения организации.

Источники

- Аренс Э. А., Лоббек Дж. К.* Аудит: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М., 1995.
- Бычкова С. М., Газарян А. В.* Планирование в аудите. М., 2001.
- Бычкова С. М., Фомина Т. Ю.* Аудит бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. 2006. № 2.
- Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В.* Аудит: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002.
- Парамонова Л. А.* Основные направления повышения качества и полезности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета для целей корпоративного управления // Школа университетской науки: парадигма развития. 2010. № 1 (1). Т. 2.
- Подольский В. И., Сотникова Л. В.* Требования к учету и предпосылки в аудиторской деятельности: сходства и различия // Бухгалтерский учет. 2003. № 20 С. 48—53.
- Соколова Е. С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации // Известия тульского государственного университета. 2009. № 5.
- Тедозашвили Л. Т., Авлякулова В. З.* Качества информации в бухгалтерском учете и аудите // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2010. Т. 16. № 2. С. 83—87.
- Туякова З. С.* Системный подход к классификации стоимостных оценок в бухгалтерском учете // Вестник ОГУ. 2006. № 10.
- Устинова Я. И.* Концепция достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию: российская теория и практика // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1.
- Шапошников А. А., Лутов Д. С.* Границы достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. 2003. № 4.