

4.3. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК ОТДЕЛЬНЫХ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН;
Калантаров Д.М., аспирант кафедры учета,
анализа и аудита

*Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова*

В статье рассматриваются теоретические основы развития аудита консолидированной бухгалтерской отчетности. Подробно проанализированы методологические направления в качестве теоретических основ развития аудиторских проверок.

Особо исследуются проблемы аудита консолидированной отчетности в интегрированных компаниях. Даны рекомендации по совершенствованию составления консолидированной отчетности и проведения ее аудита.

Аудит является важнейшим средством оценки качества бухгалтерской отчетности перед ее представлением заинтересованным пользователям. Согласно п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ, «Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». Такое понимание цели аудита признано и в международной практике.

Поскольку составление бухгалтерской отчетности и проведение аудиторских проверок в неинтегрированных компаниях, согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), не вызывает особых затруднений, хотелось бы подробно остановиться в данной статье на вопросах аудиторских проверок консолидированной отчетности в интегрированных компаниях. Консолидированная отчетность – это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций как единой компании. Консолидированная отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность дочерних обществ и включает данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами.

Аудит консолидированной отчетности по международным стандартам появился еще в СССР в 1989-1990 гг. вместе с открытием представительств западных аудиторских фирм, первоначально ориентированных на обслуживание зарубежных клиентов, присутствующих у нас в стране. Впоследствии к услугам этих фирм стали прибегать и национальные предприятия и организации, которые пробовали выходить на мировые рынки. В основном это были крупные промышленные предприятия и организации топливно-энергетического комплекса.

Следующий этап развития аудита охватывает период 1990-е гг.-2003 г. и касается уже менее крупных предприятий и организаций, когда российские компании постепенно стали переходить к построению управленческого учета, ориентируясь на международную практику, что способствовало, с одной стороны, предоставлению менеджменту предприятий более наглядной и достоверной информации об их деятельности, а с другой – упрощению составления отчетности для необходимых публикаций и презентаций. Регулярное представление отчетности по МСФО становилось своеобразным «логотипом престижа», упрощающим

взаимодействие с акционерами, партнерами и рейтинговыми агентствами.

С 2004 г. начался очередной этап перехода на международные стандарты. Проводимая в РФ реформа системы бухгалтерского учета и развитие аудита – сложный комплексный процесс, направленный на интеграцию российских хозяйствующих субъектов в международное сообщество. Один из важнейших элементов этой интеграции – повышение доверия иностранных партнеров к российским предприятиям.

Большинство крупных интегрированных российских предприятий составляют финансовую отчетность как в соответствии с требованиями российского законодательства, так и по международным стандартам.

Аудитор бизнес-группы рассматривает консолидированный комплект и оценивает необходимость и достаточность содержащейся в нем информации. Для этого следует проанализировать его ясность и четкость, практичность установленных инструкций, определить, что в данный комплект в достаточной мере описывает все необходимые характеристики финансовой отчетности, учитывает необходимость всех пояснений (раскрытие информации по сегментам взаимосвязанных сторон), всевозможные консолидационные корректировки. Важно также, чтобы консолидационный комплект группы был одобрен и утвержден руководством не только головной компании, но и всех дочерних предприятий и организаций.

Анализ и обобщение зарубежного опыта составления консолидированной отчетности и проведения ее аудиторской проверки позволяют сформулировать следующие основные направления, реализация которых в дальнейшем может способствовать совершенствованию аудиторской деятельности в перспективе. К ним относятся:

- анализ особенностей МСФО, правил и методик консолидации, аспектов их применения в отечественной практике, повышение квалификации специалистов – аудиторов, бухгалтеров и финансовых менеджеров в связи с более широким использованием МСФО;
- модернизация прикладных информационных технологий контроля, учета и консолидации отчетности, повышения качества формируемой информации;
- разработки и внедрение на практике соответствующих нормативных документов, аудиторских стандартов, отражающих статус и особенности организации проверок консолидированной отчетности;
- совершенствование внутренних методик и стандартов проведения проверок аудиторскими фирмами, усиление контроля качества аудиторских проверок.

Для получения доказательств и подтверждений правильности составления консолидированной отчетности аудиторам следует использовать общепринятые приемы и методы:

- опрос, наблюдение, проверку активов и обязательств,
 - подтверждение данных,
 - анализ документов, пересчеты, аналитические процедуры.
- Исходя из этих приемов, направления развития аудита консолидированной отчетности в РФ могут быть как организационными, так и методологическими.
- Организационные направления включают в себя две группы:
 - совершенствование этапа подготовки к аудиторской проверке, процесса сбора и структурирования информации по проверяемому объекту;
 - повышение эффективности планирования аудита консолидированной отчетности, включая разработку регламента, который должен учитывать все необходимые процедуры, а также определение необходи-

мого документооборота и правил оформления результатов реализации каждого этапа аудита.

- Методологические направления развития аудита консолидированной отчетности выражают совершенствование внутренних аудиторских стандартов, методик проверки и анализа ряда аспектов формирования консолидированной финансовой отчетности, к основным из которых можно отнести:
 - обеспечение сопоставимости и показателей консолидируемой отчетности и мультивалентности;
 - правильность трансформации отчетности, составленной в соответствии с российскими бухгалтерскими стандартами, в стандарты МСФО;
 - корректность определения доли меньшинства в компаниях со сложной структурой.

Рассмотрим более подробно методологические направления как теоретические основы аудиторских проверок. Обеспечение сопоставимости показателей консолидируемой отчетности включает важные аспекты, при этом отчетность предприятий и организаций, входящих в состав интегрированной бизнес-группы, может формироваться с применением различных учетных подходов. Например, разные предприятия группы при начислении амортизации по отношению к одинаковым объектам основных средств могут применять разную политику (как правило, различие состоит в применяемых нормах амортизации).

Это объясняется тем, что бухгалтеры предприятий могут по-разному оценивать срок полезного использования объекта основных средств, применять понижающие или повышающие коэффициенты к норме амортизации.

Помимо основных средств, различия в учетной политике затрагивают стоимость товарно-материальных запасов: предприятия группы могут оценивать запасы по различным методам – по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости или методу ФИФО.

Очевидно, что для формирования консолидированной отчетности должна использоваться сопоставимая информация, в противном случае достоверность отчетности может существенно пострадать. Поэтому для достижения сопоставимости все показатели предприятий группы необходимо привести к единой оценке. Как правило, при формировании консолидированной отчетности применяются методы, утвержденные в учетной политике головной компании группы.

Мультивалютность

Она определяется тем, что современные интегрированные бизнес-группы (ИБГ) могут быть и транснациональными, т.е. в их состав входят предприятия, находящиеся в разных странах. В связи с этим приобретает актуальность проблема пересчета показателей отчетности предприятий группы в валюту материнской компании (или в иную валюту, используемую группой для формирования консолидированной отчетности).

Правила пересчета валют отражены в МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов». При пересчете финансовой отчетности зарубежного дочернего предприятия на практике, как правило, выполняются следующие процедуры (для неассоциированных дочерних компаний):

- статьи активов и обязательств дочернего предприятия пересчитываются по курсу на дату отчетности;
- статьи доходов и расходов дочернего предприятия пересчитываются по среднему курсу за период. Исключение составляют случаи, когда дочернее предприятие (организация) расположено в стране с гиперинфляционной экономикой, в этом случае статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на конец периода;

- статьи капитала и нераспределенной прибыли пересчитываются по курсам на дату завершения операций.

Рассматриваемая задача является достаточно трудоемкой, особенно если в состав ИБГ входят несколько зарубежных предприятий и организаций из разных стран. Решение задачи нередко зависит от уровня автоматизации процесса консолидирования отчетности. При этом необходимо иметь в виду, что без применения средств автоматизации данная задача в большинстве средних и крупных компаний решена быть не может. Для этих целей целесообразно использовать специализированные программные продукты.

Трансформация отчетности

В целях ее предоставления по правилам общепризнанных стандартов МСФО в настоящее время весьма распространена в РФ. Многие российские ИБГ имеют иностранных акционеров, которые обычно больше доверяют отчетности, сформированной по общепризнанным правилам. Кроме того, на большинстве зарубежных финансовых рынков представление отчетности, составленной по общепризнанным стандартам, является обязательным условием допуска ценных бумаг к листингу.

На современном этапе для получения бухгалтерской отчетности, составленной по стандартам МСФО, российским предприятиям необходимо либо вести параллельный учет (по российским правилам и, одновременно, по правилам международных стандартов), либо производить трансформацию отчетности. Это объясняется высокой трудоемкостью учета и отсутствием развитых информационных систем, обеспечивающих решение этой задачи. И хотя в последние годы разработчики бухгалтерского программного обеспечения сделали существенные шаги навстречу автоматизации параллельного учета, предприятия и организации все же предпочитают трансформацию отчетности.

Для трансформации отчетности предприятия и организации могут использовать свои силы или привлекать сторонних специалистов – аудиторов и консультантов. Эти методы имеют свои как положительные, так и отрицательные стороны. По моему мнению, наиболее предпочтительным на данном этапе реформирования бухгалтерского учета и аудита является смешанный вариант трансформации отчетности – когда специалисты предприятия делают трансформацию на основании рекомендаций привлеченных аудиторов, постепенно переходя на самостоятельное ведение отчетности.

Трансформация отчетности заключается в представлении ее отдельных статей по правилам МСФО и включает следующие этапы:

- сбор информации дочерних предприятий и организаций: расширенный вариант баланса и подробные расшифровки данных бухгалтерского учета;
- проверка и анализ, свод данных, исключение внутригрупповых оборотов;
- реклассификация статей отчетности;
- корректировка статей отчетности;
- начисление отдельных показателей.

Реклассификация статей отчетности связана с тем, что, представление статей российской финансовой отчетности не всегда совпадает с представлением статей отчетности, составленной по международным стандартам. В частности, можно выделить типы различий:

- в группировке статей отчетности;
- в способах раскрытия статей отчетности;
- в содержании статей отчетности.

Различия в группировке статей отчетности выражаются в разных способах их расположения в финансовых отчетах. Например, в российской учетной практике и в МСФО принято группировать статьи балансового отчета по принципу

возрастания ликвидности (от внеоборотных активов к текущим), а в учетной практике US GAAP – по принципу ее убывания (от денежных средств к внеоборотным активам). Кроме того, некоторые статьи могут по-разному представляться в балансе.

Различия в способах раскрытия статей отчетности прослеживаются при отражении сумм по отдельным статьям в отчетности. Например, по МСФО для учета многих активов и пассивов (дебиторская и кредиторская задолженности, задолженность по займам и т.д.) требуется раскрытие их долгосрочной и краткосрочной частей. В российской отчетности такое деление производится не во всех случаях.

Содержание статей отчетности различается из-за наличия некоторых нетипичных статей. Например, в российской отчетности могут встречаться статьи фондов социальной сферы, отсутствующие в отчетности, сформированной по US GAAP. По мере сближения учетных систем такие различия нивелируются законодательно, однако они до сих пор могут возникать в отчетах отдельных предприятий и организаций.

Операции по реклассификации осуществляются с целью устранения указанных различий между статьями российской отчетности и отчетности, подготовленной по МСФО.

Поскольку в учетной практике МСФО используются отличные от российской практики методы учета отдельных активов и обязательств, необходимо проведение корректировки оценки статей отчетности. Например, статья «Основные средства» в российском учете может подвергаться переоценке, что в US GAAP не допускается. Различными являются и нормы амортизации указанных активов. В силу этих причин при трансформации отчетности предприятия в форматы МСФО осуществляются корректировочные проводки, устраняющие указанные различия. Например, при трансформации статьи «Основные средства» необходимо пересчитать стоимость основных средств по правилам, применяемым в МСФО. Для всех предприятий и организаций процесс переоценки протекает по-разному, аудиторы отмечают, что торговым организациям на этом этапе легче, чем промышленным предприятиям, которые сталкиваются с необходимостью проведения оценки гораздо большего количества балансовых статей.

Операции по начислению отдельных сумм должны обеспечивать соблюдение принципа соответствия и отражения затрат в правильном периоде, для этого производится дополнительные начисления отдельных сумм.

Например, в российской практике не всегда начисляется резерв на отпуска, а также не отражаются затраты, не подтвержденные первичными документами. В результате такие затраты некорректно попадают в последующие периоды. Такие расхождения устраняются при помощи необходимых начислений.

В целом можно отметить, что задача трансформации отчетности является одной из наиболее сложных методологических задач.

Доля меньшинства – это часть чистых активов, принадлежащих (находящихся в собственности) миноритарным акционерам. Как правило, расчет доли меньшинства в компаниях с простой организационной структурой не вызывает затруднений. В соответствии с МСФО 27, доля меньшинства определяется по формуле:

$$DM = DMNчч + ДМа,$$

где

DMNчч – доля меньшинства в чистых активах дочернего предприятия на дату приобретения, рассчитанная в соответствии с МСФО 3 «Объединение бизнеса»;

ДМа – изменение доли меньшинства после приобретения акций дочернего предприятия.

Проведение аналитических процедур при аудиторских проверках консолидированной отчетности в соответствии с

указанными теоретическими основами (методологическими направлениями) позволит по нашему мнению, более эффективно выявлять наличие или отсутствие необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта и приближать бухгалтерскую отчетность к стандартам МСФО.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30 декабря 2008г.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. с последующими изменениями и дополнениями.
3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 с последующими изменениями и дополнениями.
4. Бухгалтерская финансовая отчетность / Под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: ИНФРА-М, 2003.
5. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. – М.: УРСС, 2004.
6. Ван Грюнинг Х., Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Весь мир, 2003.
7. Анализ финансовой отчетности / Под ред. О.В. Ефимовой. – М.: Omega-Л, 2004.
8. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: КНОРУС, 2008.
9. Шнейдман Л.З. МСФО и российские стандарты: направление и сближение // Финансовая газета. – 2005. – №3.
10. Введение в международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. проф. Л.З. Шнейдмана. – М.: Price Waterhaus Coopers, 1999.
11. Шнейдман Л.З. От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2003. – №11.
12. Шнейдман Л.З. Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. – 2001. – №11.
13. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам // Бухгалтерский учет. – 2001. – №12.
14. Генералова Н.В. Методика трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. – 2004. – №24.
15. Суворов А.В. МСФО и российские ПБУ: сходства и различия // Аудит и налогообложение. – 2005. – №4.

Ключевые слова

Теоретические основы аудита; консолидированная отчетность; трансформация отчетности.

Чая Владимир Тигранович

Калантаров Дибир Магомедович

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассмотрены теоретические основы аудиторских проверок отдельных статей бухгалтерского баланса, представляющих особый интерес и актуальность как с научной, так и с практической сторон.

Подробно рассмотрены и проанализированы методологические направления в качестве теоретических основ аудиторских проверок. Приведены, на мой взгляд, обоснованные и достоверные предложения по формированию теоретических основ аудиторских проверок, позволяющие в свою очередь более эффективно выявлять наличие неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта, с максимальным приближением формата нашей бухгалтерской отчетности к Международным стандартам финансовой отчетности.

В целом статья отвечает предъявляемым требованиям и может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., профессор, заместитель зав. кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

4.3. THEORETICAL BASES OF AUDITOR CHECKS OF SEPARATE CLAUSES OF ACCOUNTING BALANCE

V.T. Chaya, Doctor of Economics, the Professor;
D.M. Kalantarov, the Post-graduate Student of Faculty of
the Account, the Analysis and Audit

Moscow State University

In clause theoretical bases of development of audit of the consolidated accounting reporting are considered. Methodological directions as theoretical bases of development of auditor checks are in detail analysed. Problems of audit of the consolidated reporting in the integrated companies are especially investigated. Recommendations on perfection of drawing up of the consolidated reporting and carrying out of its audit are given.

Literature

1. The federal law «About auditor activity» №307-ФЗ from 30.12.2008.
2. The federal law «About book keeping» №129-ФЗ from 21.11.1996r, with the subsequent changes and additions.
3. The federal standards of auditor activity approved by the Governmental order of the Russian Federation from 23.09.2002 №696, with the subsequent changes and additions.
4. The accounting financial reporting. Under edition of the professor V.D.Novodvorskogo, M.: INFRA – M, 2003.
5. N.L. Marenkov T.N. Veselova. So-called International standards of book keeping, the financial reporting and audit in the Russian firms. M.: URSS, 2004
6. V. Gruning H, Cohen M. the International standards of financial reporting M.: All world, 2003.
7. The analysis of the financial reporting. Under edition O. V. Efimova M.: Omega-L, 2004.
8. V.T. Chaya, G.V. Chaya. «The International standards of the financial reporting» M.: KNORUS, 2008.
9. L.Z. Shnejdman. ISFR and the Russian standards: a direction and rapprochement. The financial newspaper N 3, 2005.
10. Introduction in the international standards of the financial reporting. Under edition of the professor L.Z. Shnejdman. M.: Price Waterhaus Coopors, 1999.
11. L.Z. Shnejdman. from harmonization to convergence of national standards with ISFR, Book keeping №11, 2003.
12. L.Z. Shnejdman. How to use the international standards of the financial reporting. Book keeping №11, 2001.
13. L.Z. Shnejdman. Conformity of the reporting to the international standards, Book keeping №12, 2001.
14. N.V. Generalova. Technique of transformation of the Russian reporting in the reporting made according to MSFO, Book keeping N 24, 2004.
15. A.B. Suvorov. ISFR and Russian PBK: similarities and distinctions. Audit and the taxation №4, 2005.

Keywords

Theoretical bases of audit; the consolidated reporting; transformation of the reporting.