(cc) BY

ЭКОНОМИКА

Волошина Елена Ивановна
канд. экон. наук, доцент
Еримизина Марина Ивановна
канд. экон. наук, доцент

Академия биоресурсов и природопользования
ФГАОУ ВО «Крымский федеральный
университет им. В.И. Вернадского»
г. Симферополь, Республика Крым

ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ЕЕ АУДИТ

Аннотация*: в данной статье обобщены основные подходы к определению достоверности финансовой отчетности. В работе выявлены факторы, препятствующие формированию достоверной отчетности, рассмотрены условия, определяющие процесс формирования мнения аудитора.*

Ключевые слова*: достоверность финансовой отчетности, нормативный подход, профессиональный подход, принцип «true and faire view», реальная отчетность, разумная уверенность, уровень существенности.*

Достоверность финансовой отчетности – важнейшая качественная характеристика финансовой отчетности, при достижении которой раскрытие информации в отчетности позволяет ее пользователю сделать выводы о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, изменениях в финансовом положении и принимать основанные на этих выводах управленческие решения. Поэтому ключевым фактором аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности становится необходимость четкого понимания интересов пользователей отчетности с позиции ее достоверности.

Анализ концептуальных основ учета показал, что сформировалось два подхода к определению категории «достоверность финансовой отчетности»:

– нормативный подход – достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется ее соответствием нормативно закрепленным правилам, требованиям, т.е. отчетность считается достоверной, если она составлена в соответствии с той или иной системой правил (РПБУ, МСФО и пр.);

– профессиональный подход (принцип «true and faire view») -достоверность отчетности определяется как ее соответствие фактическому положению дел, что достигается не столько соблюдением правил, сколько свободным выражением профессионального суждения бухгалтера при составлении отчетности.

В таблице 1 рассмотрим, как формулируется и регламентируется требование достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в различных российских нормативных документах, положениях Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Международных стандартов аудита (МСА).

Проведенный анализ нормативных актов показал, что четкой регламентации понятия «достоверность финансовой отчетности» нет, а утверждение о том, что данные представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности достоверны, всегда относительно по своей сути. Причина этого заключается в основном неоднозначности критериев достоверности отчетности, а не в стремлении скрыть реальное состояние дел путем намеренного искажения данных.

При оценке достоверности информации в отчетности, необходимо учитывать неопределенность, присущую почти всем событиям и явлениям. То есть рассматривая достоверность финансовой отчетности нужно учитывать, что:

– существует «достоверная отчетность» (составленная по нормативам бухгалтерского учета) и «реальная отчетность» (отражающая истинное состояние организации, понятие скорее теоретическое); на практике эти понятия совмещаются, т.е. отчетность, сформированная по правилам должна раскрывать правдивую и беспристрастную информацию о деятельности организации;

– достоверность отчетности ограничена учетными правилами, по которым она составлена; а многообразие методологии бухгалтерского учета приводит к тому, что любая достоверность отчетности – условна.

Формированию достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе подтвержденной аудитором, препятствуют:

– ограниченность финансовой отчетности: она отражает учет, а не сами факты хозяйственной деятельности; пользователи могут ознакомиться с ней только по истечении времени; персональная учетная политика позволяет «приукрасить» состояние и результаты деятельности организации; несогласованность некоторых нормативных актов (в том числе и ПБУ);

Таблица 1

Регламентация понятия достоверности в МСФО, МСА и российских законодательных и нормативных актах по бухгалтерскому учету

МСФО, МСА и российские нормативные акты	Положения касающиеся достоверности
Нормативные акты по учету и отчетности	
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (введен на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н)	Финансовая отчетность должна *достоверно* представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. *Достоверное* представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов. Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости – с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу *достоверного* представления [3].
Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"	Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать *достоверное* представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений [8].
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29.07.1998 N 34н	Бухгалтерская отчетность должна давать *достоверное* и полное представление об иму-

	щественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности [6].
Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)	Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: … разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более *достоверное* представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени *достоверности* информации; … Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна *достоверная* оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств [5].
Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (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 бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать *достоверное* и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация может допустить отступление от этих правил [4].
МСФО, МСА и российские нормативные акты	Положения касающиеся достоверности
Нормативные акты по аудиту финансовой отчетности	
Международный стандарт аудита (ISA) 200 "Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита"	Цель аудита – повысить уверенность целевых пользователей в *достоверности* финансовой отчетности. Для этого аудитор составляет аудиторское заключение о соответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах применяемым принци-

	пам финансовой отчетности. При использовании принципов общего назначения аудитор дает заключение о справедливости представления финансовой отчетности во всех существенных аспектах, и *достоверности* и справедливости представления о состоянии дел в организации в соответствии с применяемыми принципами [2].
Международный стандарт аудита (ISA) 700 "Формирование аудиторского мнения по финансовой отчетности"	Аудиторское заключение – официальный документ, подтверждающий, что аудиторская проверка была спланирована и проведена таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в отсутствии существенных искажений и *достоверности* финансовой отчетности во всех материальных аспектах [2].
Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"	Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о *достоверности* такой отчетности [9].
Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности"	Целью аудита является выражение мнения о *достоверности* финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о *достоверности* финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях [7].
Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД) №1/2010 "Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности"	По результатам проведенного аудита аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны выразить в аудиторском заключении мнение о *достоверности* бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, сформированное на основе полученных аудиторских доказательств. При формировании мнения о *достоверности* бухгалтерской отчетности аудитору следует оценить дает ли бухгалтерская отчетность *достоверное* представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях, и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность [10].

– ошибочность мнения, что достоверность отчетности подтверждается заключением аудитора – поскольку в самой отчетности детальных данных о эко-

номическом состоянии не приводится, то требуется основательное глубокое изучение и анализ данных бухгалтерского учета, однако аудиторы редко столь полно учитывают эти моменты при оценке достоверности отчетности.

Исходя из МСА 700 «Формирование аудиторского мнения по финансовой отчетности и ФСАД №1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» мнение аудитора о достоверности отчетности определяется двумя условиями: наличием разумной уверенности и установленным уровнем существенности.

Разумная уверенность достигается в случае, если аудитор собрал достаточные и надлежащие доказательства. Она не является абсолютной, так как аудиту присущи неотъемлемые ограничения, которые влияют на полученные доказательства, на основе которых аудитор формирует свое мнение.

Уровень существенности – это количественный критерий максимально допустимой ошибки в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, наличие которой не влияет на управленческие решения пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности, принимаемой на ее основе.

Таким образом, проведенные исследования свидетельствуют о необходимости законодательного закрепления понятия «достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности», выявления критериев достоверности отчетности, которыми должен руководствоваться аудитор при проведении аудита финансовой отчетности, а также в разработке новых методик при решении задачи оценки достоверности финансовой отчетности с позиции повышения ее полноты, прозрачности, качества и доверия пользователей финансовой отчетности при принятии различных управленческих решений.

Список литературы

1. Домбровская Е.Н. Достоверность как императив финансовой отчетности в условиях инфляции / Е.Н. Домбровская [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ej.kubagro.ru/2006/04/18/

2. Международные стандарты аудита и контроля качества [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://web.ifac.org/publications/international-auditing-andassurance-standards-board

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147977/

4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107971/

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (Приказ Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179205/

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (ред. от 24.12.2010) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111058/

7. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124340/

8. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573/

9. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171671/

10. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 №46н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_102446/?frame=1