**Аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО: сущность и содержание**

Штефан М.А.

Кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита НИУ ВШЭ – Н.Новгород

Волкова Д.

Магистрант 2 курса НИУ ВШЭ – Н. Новгород

В связи с официальным признанием Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации особую актуальность приобрел вопрос проведения аудита отчетности, подготовленной в новом формате. В настоящей работе изучены положения нормативных документов, позволяющие исключить аудит отчетности МСФО из групп сопутствующих аудиту услуг и специальных аудиторских заданий. Кроме того проанализированы требования, предъявляемые к отчетности Международными стандартами, на основе чего определены цель и задачи аудита отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Актуальность данного вопроса в настоящее время объясняется множеством факторов. Законодательное требование составления консолидированной отчетности групп предприятий, требование подготовки отчетности в соответствии с международными стандартами предприятиями, имеющими организационно-правовую форму открытого акционерного общества, занимающимися определенными видами деятельности (банковские услуги, страхование и пр.), наконец, вступление России во всемирную торговую организацию, что предполагает расширение внешнеэкономических связей - все это способствует переходу на МСФО огромного числа экономических субъектов государства. Постепенная адаптация и внедрение основных принципов международных стандартов в российские положения о ведении бухгалтерского учета и отчетности способствуют значительному сближению двух учетных систем, минимизации различий между ними и постепенному изменению отечественной практики в целом.

Процесс аудита в настоящий момент также является популярной, а зачастую и необходимой, требуемой на законодательном уровне процедурой. И аудит отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, не является исключением. Для отечественных практиков аудита данная сфера является чем-то новым, не всегда понятным и прозрачным. Бездумное, «слепое» копирование практики зарубежных специалистов, методик иностранных компаний, десятилетиями работающих с международными стандартам, в условиях российской действительности не желательно, а в большинстве случаев и вовсе не допустимо. Появляется необходимость в разработке конкретной, адаптированной к отечественным условиям методики проведения аудита отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами, учитывающей максимум особенностей российской практики составления отчетности предприятия, а возможно и некоторые особенности менталитета и способов представления информации нашими специалистами.

Разработка качественной, эффективной методики аудита отчетности нового образца – всегда сложный, трудоемкий процесс, нуждающийся в неоднократной апробации результатов и корректировке отдельных положений для устранения недостатков и повышения качества и прозрачности подходов и методов. В данной статье устанавливается цель аудита и определяются его задачи, которые позволят адаптировать существующую отечественную практику к новым условиям.

Для того чтобы поставить цель и задачи аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, необходимо определить к какому виду аудиторской деятельности он относится: непосредственно аудиту, оказанию сопутствующих аудиту услуг, либо выполнению специальных аудиторских заданий.

В Федеральном Законе №307 «Об аудиторской деятельности» приведено следующее определение аудита: «Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей данного Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также ***аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами***».

В Российской Федерации принят и введен в действие Федеральный Закон №208 «О консолидированной финансовой (бухгалтерской) отчетности». Он предполагает составление консолидированной отчетности для группы предприятий в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчетности. Таким образом, консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность группы предприятий является официальной отчетностью, также предусмотренной для целей аудита. Кроме того, для отдельных групп предприятий также предусмотрено требование составления отчетности по Международным Стандартам и проведение ее обязательного аудита.

На основании вышесказанного мы можем отнести процесс аудита отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, непосредственно к аудиту, исключив тем самым из перечня сопутствующих аудиту услуг.

Стоит отметить, что ранее аудит специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности относился к разряду специальных аудиторских заданий. Отнесение аудита отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами, в данную категорию не вполне корректно, так как существует закон (Федеральный Закон №208 «О консолидированной финансовой (бухгалтерской) отчетности»), признающий таковую отчетность официальной на территории Российской Федерации.

Далее необходимо определить цель аудита отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Целью аудита отчетности, составленной по российским правилам, является выражение мнения о ее достоверности, что указано в законе «Об аудиторской деятельности». Но для отчетности, формируемой в соответствии с Международными Стандартами достоверность – только одна из качественных характеристик. Совокупность требований, предъявляемых к такой отчетности, включает следующее:

* Понятность;
* Сопоставимость;
* Уместность (подразумевает существенность, своевременность и рациональность);
* Надежность (требует соблюдения достоверности, правдивости, нейтральности, полноты и осмотрительности);
* Преобладание содержания над формой.

Все эти требования обеспечивают качество финансовой отчетности – ее ***полезность*** для пользователей.

В связи с этим для повышения качества аудита такой отчетности необходимо установить цель шире, чем просто проверка достоверности. ***Цель аудита*** отчетности, подготовленной по Международным Стандартам – выражение мнения о полезности информации, предоставленной компанией о своей деятельности.

Для формулировки задач аудита отчетности МСФО необходимо определить объекты данного аудита, которые в свою очередь зависят от способа формирования показателей отчетности.

Для составления отчетности МСФО российские предприятия могут использовать метод трансформации или метод параллельного ведения учета по Международным Стандартам и Стандартам Российской Федерации. Метод трансформации основан на переносе данных отчетности, которые составлены по российским правилам в отчетность, составленную по МСФО. Отдельные показатели должны быть откорректированы в соответствии с международными стандартами. Метод параллельного ведения учета состоит в последовательном отражении каждой хозяйственной операции в учете отдельно по Российским правилам бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности.

Для отчетности МСФО, полученной различными способами, разработаны специальные подходы к проведению ее аудита. Для проведения аудита отчетности, которая трансформирована по МСФО, необходимо вначале провести аудит исходной отчетности, то есть той, что была составлена в соответствии с РСБУ. Это необходимо для составления мнения о достоверности отчетности и соответствия законодательству Российской Федерации. Следующим этапом идет проверка правильности составления отчетности, соответствующей Международным Стандартам. Ввиду существования различий между правилами бухгалтерского учета Российской Федерации и Международными требованиями при осуществлении трансформации отчетности необходимо проводить некоторые корректировки показателей. Это одно из обязательных условий получения достоверной отчетности по МСФО. На предприятиях, применяющих метод параллельного учета, при проведении аудита отчетности по МСФО не требуется проверка отчетности, сформированной по отечественным правилам, так как все операции последовательно отражаются на основании Международных стандартов. Изучается состав, содержание отчетности по МСФО, рассматривается соответствие данной отчетности нормативным документам. Также осуществляется контроль показателей и полнота заполнения отчетности.

Задачами аудиторской деятельности следует считать работы, которые должны выполняться аудиторами в ходе аудиторской проверки для достижения установленных целей. Для оценки качества или уровня полезности отчетности необходимо выразить мнение в отношении соблюдения ее качественных характеристик: понятность, сопоставимость, уместность, надежность, преобладание сущности над формой.

Таким образом, можно выделить объекты и сформулировать задачи для каждого подхода к аудиту МСФО-отчетности. В случае параллельного учета объекты и задачи аудита выглядят следующим образом (таблица №1):

Таблица № 1

Цель, объекты и задачи аудита отчетности МСФО, полученной методом параллельного учета

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Объекты аудита** | **Цель аудита – выражение мнения о соответствии отчетности следующим качественным характеристикам:** | | | | |
| **Понятность** | **Сопоставимость** | **Уместность** | **Надежность** | **Преобладание сущности над формой** |
| **А** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| **1.0. Финансовые ресурсы** | **1001** | **1002** | **1003** | **1004** | **1005** |
| 1.1. Внеоборотные активы | 1101 | 1102 | 1103 | 1104 | 1105 |
| 1.2. Оборотные активы | 1201 | 1202 | 1203 | 1204 | 1205 |
| 1.3. Собственный капитал | 1301 | 1302 | 1303 | 1304 | 1305 |
| 1.4. Заёмные средства | 1401 | 1402 | 1403 | 1404 | 1405 |
| **2.0. Финансовые результаты** | **2001** | **2002** | **2003** | **2004** | **2005** |
| 2.1. Доходы | 2101 | 2102 | 2103 | 2104 | 2105 |
| 2.2. Расходы и затраты | 2201 | 2202 | 2203 | 2204 | 2205 |
| 2.3. Прибыль (убытки) | 2301 | 2302 | 2303 | 2304 | 2305 |
| **3.0. Финансовые отношения (расчеты)** | **3001** | **3002** | **3003** | **3004** | **3005** |

В качестве примера рассмотрим некоторые задачи в их расшифровке:

Задача 1001 – выражение мнения о понятности отражения информации о финансовых ресурсах, представленной в отчетности;

Задача 2002 – выражение мнения о сопоставимости данных по финансовым результатам, представленных в отчетности;

Задача 3004 – выражение мнения о надежности информации о финансовых отношениях, представленной в отчетности.

Для случая получения отчетности МСФО путем трансформации российской отчетности объекты и задачи аудита будут несколько другими (таблица № 2):

Таблица № 2

Цель, объекты и задачи аудита отчетности МСФО, полученной методом трансформации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Объекты аудита** | **Цель аудита – выражение мнения о соответствии отчетности следующим качественным характеристикам:** | | | | |
| **Понятность** | **Сопоставимость** | **Уместность** | **Надежность** | **Преобладание сущности над формой** |
| **А** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1.0. Оценочные корректировки | 1001 | 1002 | 1003 | 1004 | 1005 |
| 2.0. Реклассификационные корректировки | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| 3.0. Инфляционные корректировки | 3001 | 3002 | 3003 | 3004 | 3005 |
| 4.0. Трансляционные корректировки | 4001 | 4002 | 4003 | 4004 | 4005 |

В качестве иллюстрации расшифрованных задач аудита отчетности МСФО, полученной путем трансформации российской отчетности, приведем следующие:

Задача 1001 – выражение мнения о понятности информации, предоставленной по проведенным оценочным корректировкам статей отчетности;

Задача 2002 – выражение мнения о сопоставимости информации по результатам проведения реклассификационных корректировок статей отчетности;

Задача 3005 – выражение мнения о выполнении критерия преобладания сущности над формой при проведении инфляционных корректировок статей отчетности;

Задача 4003 – выражение мнения об уместности информации, предоставленной по итогам проведения трансляционных корректировок статей отчетности.

Перечень затрат аудита отчётности, подготовленной в соответствии с МСФО, определяет его содержание.

Литература:

1. Федеральный Закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 N 129-ФЗ
2. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ
3. Федеральный закон "О консолидированной финансовой отчетности" от 27.07.2010 N 208-ФЗ
4. ФПСАД № 1 Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
5. Макарова, Л. Г., Аудит-1 (теоретические основы аудиторской деятельности). Самоучитель /Сост. Л.Г. Макарова, Т.Ю. Дружиловская, Г.Б. Ларионов, Л.П. Широкова, Н.Э. Бабичева, Ю.В. Граница, М.А. Штефан, А.К. Ковина – Нижний Новгород: НФ ГУ-ВШЭ, 2009.