

Концепция достоверности бухгалтерской отчетности: практические аспекты аудита

Accounting Reliability Concept: Audit Practices

УДК 330.1

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-10-33-39

З.В. Богинская, канд. экон. наук, ведущий
аудитор ООО Аудиторская организация «Эдвейз»

e-mail: accounts_zoya@ngs.ru

Т.Ю. Гладкова, канд. экон. наук, доцент кафедры
Информационно-аналитического обеспечения
и бухгалтерского учета, Новосибирский
государственный университет экономики
и управления — «НИХУ»

e-mail: t.y.gladkova@edu.nsuem.ru

Z.V. Boginskaya, Candidate of Economic Sciences,
Leading Auditor, Audit Organization "Edveyz"

e-mail: accounts_zoya@ngs.ru

T.Yu. Gladkova, Candidate of Economic
Sciences, Associate Professor, Department
of Information and Analytical Support and Accounting,
Novosibirsk State University of Economy and
Management

e-mail: t.y.gladkova@edu.nsuem.ru

Аннотация. Анализируются практические аспекты применимых концепций подготовки достоверной бухгалтерской отчетности, в частности, обзор и анализ типовых ошибок, встречающихся в практике аудита бухгалтерской отчетности. Рассмотрены теоретические аспекты квалификации и интерпретации ошибок во взаимосвязи с изменениями соответствующих регулирующих аудит документов; обозначен перечень типовых ошибок, допускаемых при подготовке бухгалтерской отчетности за 2018–2020 гг.; сформулированы действия аудитора в отношении выявленных ошибок; проведен анализ влияния ошибок на мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторских заключениях.

Ключевые слова: концепция подготовки бухгалтерской отчетности, достоверность бухгалтерской отчетности.

Abstract. Practical aspects of applicable concepts for the preparation of reliable financial statements are analyzed, in particular, an overview and analysis of typical errors encountered in the practice of auditing accounting statements. Theoretical aspects of qualification and interpretation of errors in relation to changes of relevant documents regulating audit are considered; a list of typical errors made during the preparation of financial statements for 2018–2020 is indicated; the actions of the auditor in relation to the identified errors are formulated; analysis of the impact of errors on the auditor's opinion on the reliability of accounting statements in audit reports.

Keywords: the concept of financial reporting; reliability of financial statements.

В соответствии с международными стандартами аудита целью аудиторской проверки является повышение степени уверенности потенциальных пользователей в достоверности бухгалтерской отчетности посредством формирования и выражения мнения аудитора относительно того, действительно ли бухгалтерская отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности [6]. Применимая концепция подготовки финансовой отчетности — концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности;

эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами [6]. При этом следует отметить, что термины — бухгалтерская отчетность, финансовая отчетность, бухгалтерская (финансовая) отчетность — в настоящее время употребляются как синонимы, имеют одинаковое значение в российском законодательстве о бухгалтерском учете, об аудиторской деятельности, в международных стандартах аудита [1, 2, 5, 6].

Классификация концепций подготовки бухгалтерской отчетности, имеющая ключевое значение в практике формирования бухгалтерской отчетности, приведена в МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и прове-

дение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» — документе, регламентирующем аудиторскую деятельность. Различают две основные концепции подготовки бухгалтерской отчетности, для каждой из которых характерна собственная трактовка достоверности бухгалтерской отчетности [6]:

- концепция достоверного представления;
- концепция соответствия.

При аудите бухгалтерской отчетности, сформированной по российским стандартам бухгалтерского учета, аудиторам следует выражать мнение о соответствии представленной бухгалтерской отчетности правилам российской концепции подготовки бухгалтерской отчетности, официально соответствующей типу концепции достоверного представления [6, 11, 17].

В контексте рассмотрения проблемы определения типа российской концепции подготовки бухгалтерской отчетности (официально — как концепции достоверного представления) и соответствующего понимания достоверности бухгалтерской отчетности представляют интерес практические аспекты достоверности отчетности, в частности, обзор и анализ типовых ошибок, встречающихся в практике аудита бухгалтерской отчетности.

Большой практический опыт в сфере аудиторской деятельности позволил авторам:

- рассмотреть теоретические аспекты квалификации и интерпретации ошибок во взаимосвязи с изменениями соответствующих регулирующих аudit документов;
- обозначить перечень типовых ошибок, допущенных при подготовке бухгалтерской отчетности за 2018–2020 гг.;
- сформулировать действия аудитора в отношении выявленных ошибок;
- провести анализ влияния ошибок на мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторских заключениях.

На основе обобщения практики применения законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности и бухгалтерском учете, практики осуществления внешнего контроля качества Минфином России разработаны рекомендации аудиторам по проведению аудиторских проверок бухгалтерской отчетности за 2020 г., в которых предложено обращать повышенное внимание на следующие аспекты [12, 13]:

- влияние ситуации, обусловленной распространением новой коронавирусной инфекции;

- при организации и проведении инвентаризации активов и обязательств в целях подтверждения статей годовой бухгалтерской отчетности за 2020 г. иметь в виду, что:

- в исключительных случаях, обусловленных введенными в установленном порядке ограничениями, направленными на предупреждение и предотвращение распространения новой коронавирусной инфекции, допустимо применение в отношении отдельных видов активов альтернативных способов выявления фактического наличия соответствующих объектов, обеспечивающих достоверное и полное представление в бухгалтерской отчетности информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

- нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, в частности Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 №49, не содержат положений, препятствующих применению современных средств выявления фактического наличия имущества;

- формирование учетной политики дочерними обществами;

- учет операций по кредитному договору на неотложные нужды для поддержки и сохранения занятости (согласно ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» и ПБУ 9/99 «Доходы организации»);

- учет государственной помощи на осуществление мероприятий по снижению негативного влияния коронавирусной инфекции (согласно ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»);

- раскрытие информации о чистых активах [7];

- учитывая значимость и потенциально всеобъемлющее влияние распространения новой коронавирусной инфекции и связанных с ней ограничений на аудируемые лица, особенно осуществляющие свою хозяйственную деятельность в отраслях, отнесенных к наиболее пострадавшим в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой



коронавирусной инфекции, пользователи бухгалтерской отчетности будут уделять особое внимание информации, раскрытой по данному вопросу в бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен критически оценить, является ли достаточной и надлежащей информация, раскрытая в бухгалтерской отчетности, о допущениях и суждениях руководства аудируемого лица в отношении непрерывности деятельности этого лица в условиях COVID-19.

В перечень наиболее часто встречающихся ошибок, выявленных в ходе аудиторских проверок в последние 2–3 года, следует включить следующие ошибки (изложенные ниже), обозначив суть и тип ошибки, нарушенную норму законодательства о бухгалтерском учете, возможные последствия и рекомендации по их исправлению.

Ошибка: отсутствие указания в бухгалтерской отчетности на применимую концепцию подготовки бухгалтерской отчетности.

Основание: п. 25 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций».

Тип ошибки: ошибка раскрытия.

Последствия: возможное введение в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности относительно правил, на основании которых сформированы показатели отчетности.

Рекомендации: указать в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах на применение при составлении бухгалтерской отчетности российской концепции подготовки бухгалтерской отчетности в соответствии с Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Ошибка: ненадлежащее представление в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах необходимой информации в связи с досрочным применением стандартов.

Основание: п. 47 ФСБУ 5/2019 «Запасы»; п.п. 25–27 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»; п.п. 49–50 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»; п.п. 48–49 ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Тип ошибки: ошибка представления.

Последствия: несопоставимость показателей бухгалтерского баланса по статьям «Запасы», «Основные средства», «Обязательства по аренде».

Рекомендации:

- утвердить в учетной политике порядок отражения в отчетности последствий изменения учетной политики в отношении тех или иных объектов: ретроспективно или перспективно (п. 47 ФСБУ 5/2019 «Запасы»; п.п. 25–27 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»); ретроспективно или путем признания на конец предшествующего применению стандарта года прав пользования активом и обязательств по аренде (п. 49–50 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»), а также путем корректировки стоимости основных средств на конец предшествующего периода (п. 48–49 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»);

- отразить в отчетности последствия изменения учетной политики согласно способу, закрепленному в учетной политике, раскрыв этот факт в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах.

Ошибка: нераскрытие в бухгалтерской отчетности информации о рисках, связанных с распространением новой коронавирусной инфекции COVID-19.

Тип ошибки: ошибка раскрытия.

Основание: п.п. 5, 20 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»; Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности».

Последствия: ненадлежащее раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о допущениях и суждениях руководства аудируемого лица в отношении непрерывности деятельности этого лица в условиях COVID-19, включая в отношении событий или условий, указывающих на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

Рекомендации: раскрыть информацию о влиянии рисков, связанных с распространением инфекции COVID-19 на деятельность организации в отчетном периоде и перспективы в отношении непрерывности деятельности.

Ошибка: ненадлежащее раскрытие информации о связанных сторонах и операциях с ними.

Основание: п.п. 6-14 ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах».

Тип ошибки: ошибка раскрытия.

Последствия: возможное введение в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности относительно условий операций (нерыночных), на основании которых были сформированы показатели отчетности.

Рекомендации: раскрыть в отдельном разделе пояснений к бухгалтерской отчетности:

- перечень связанных сторон (по группам);
- характеристики операций со связанными сторонами (в том числе объем операций, сальдо расчетов).

Ошибка: нераскрытие информации о бенефициарных владельцах организации.

Основание: п. 7 ст. 6.1 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Тип ошибки: ошибка раскрытия.

Последствия: неполное раскрытие информации в бухгалтерской отчетности по сравнению с требованиями законодательства о бухгалтерском учете.

Рекомендации:

- предпринять действия к получению информации о бенефициарных владельцах;
- раскрыть в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах информацию о бенефициарных владельцах или о действиях, предпринятых для их выяснения (в случае отсутствия такой информации).

Ошибка: отсутствие проведения инвентаризации активов и обязательств перед составлением бухгалтерской отчетности.

Основание: п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [4]; ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Тип ошибки: организационно-техническая ошибка.

Последствия: повышение риска наличия существенных искажений в бухгалтерской отчетности.

Рекомендации:

- проводить инвентаризацию активов и обязательств перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- в случае непроведения инвентаризации в установленные сроки, рассмотреть возможность применения альтернативных способов выявления фактического наличия соответствующих объектов, обеспечивающих достоверное и полное представление в бухгалтерской отчетности информации.

Ошибка: несоответствие учетной политики дочерних обществ способам ведения бухгалтерского учета, установленным в стандартах бухгалтерского учета основного общества (в случаях, когда основное общество обязывает дочернее применять данные стандарты).

Основание: п. 14 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; п. 5.1 ПБУ 1/2008 «Ученая политика организации» (далее — ПБУ 1/2008).

Тип ошибки: организационно-техническая ошибка, ошибка классификации.

Последствия: несоответствие учетной политики требованиям законодательства.

Рекомендации: привести учетную политику в соответствие стандартам бухгалтерского учета, установленным в основном обществе.

Ошибка: ненадлежащее раскрытие информации о неприменении правил РСБУ в случае применения правил МСФО.

Основание: организация, формирующая учетную политику по отдельным вопросам согласно МСФО (абз. 2 п. 7 ПБУ 1/2008), должна в отношении каждого не примененного ею способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, описать такой способ, а также раскрыть соответствующее требование Международного стандарта финансовой отчетности и описать, каким образом это требование будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета (п. 20.1 ПБУ 1/2008).

Тип ошибки: ошибка раскрытия.

Последствия: введение в заблуждение пользователей в отношении порядка формирования показателей бухгалтерской отчетности.

Рекомендации: раскрывать в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах информацию о неприменении РСБУ, требуемую п. 20.1 ПБУ 1/2008.

Ошибка: ненадлежащее формирование/неформирование оценочных резервов (резер-



ва под снижение стоимости материальных ценностей, резерва под обесценение финансовых вложений, резерва по сомнительным долгам).

Основание: п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; п.п. 37-40 ПУ 19/02 «Учет финансовых вложений»; п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [4].

Тип ошибки: организационно-техническая ошибка; ошибка представления.

Последствия: искажение стоимости запасов, финансовых вложений, дебиторской задолженности.

Рекомендации:

- описать в учетной политике порядок формирования каждого вида оценочных резервов (при наличии соответствующих видов активов);
- перед формированием годовой бухгалтерской отчетности проводить анализ на необходимость/отсутствие необходимости формирования оценочных резервов;
- осуществлять корректировку оценочных резервов при выбытии активов, в отношении которых они были созданы;
- проводить инвентаризацию оценочных резервов.

Ошибка: отражение в бухгалтерской отчетности стоимости объектов, которые не удовлетворяют условиям признания активов.

Основание: п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [9], Концептуальные основы представления финансовых отчетов [10].

Тип ошибки: ошибка классификации; ошибка представления.

Последствия: искажение стоимости активов, отраженных в бухгалтерском балансе.

Рекомендации:

- в ходе инвентаризации активов выявлять объекты, не удовлетворяющие условиям признания активов;
- по результатам инвентаризации принимать решения о необходимых мероприятиях с объектами, не удовлетворяющими условиям признания активов (например, по списанию, продаже);
- в отношении объектов, не удовлетворяющих условиям признания активов принимать решение о начислении резерва под их обесценение.

В соответствии со стандартами аудиторской деятельности [6] на заключительном этапе аудиторской проверки аудитор анализирует совокупность выявленных ошибок и оценивает их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, что позволяет ему выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении, определяя его вид.

В соответствии с данными уполномоченного органа по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации (Минфина России) в большинстве случаев (82,8% в 2020 г.) аудиторы выражают в аудиторских заключениях немодифицированное мнение [14].

Вместе с тем практика аудиторских проверок свидетельствует о том, что искажающее влияние на бухгалтерскую отчетность большинства выявляемых ошибок не рассматривается аудиторами как существенное с точки зрения достоверности бухгалтерской отчетности.

Анализ типовых ошибок, наиболее часто выявляемых в ходе аудита, позволяет сделать вывод о том, что большинство из них относятся к ошибкам представления и раскрытия, а также классификации представляющей в бухгалтерской отчетности информации. При этом наблюдается значительное количество ошибок в раскрытии нефинансовой информации (например, о связанных сторонах, бенефициарных владельцах, хозяйственных рисках, о суждениях руководства в отношении непрерывности деятельности). Аудиторы, выявляя такие ошибки, сообщают о них руководству аудируемого лица, однако не оценивают их как существенные при выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении. Можно предположить воздействие на модификацию мнения аудитора в отношении ненадлежащего раскрытия нефинансовой информации следующих факторов:

- отсутствие количественной оценки искажений в бухгалтерской отчетности, поскольку нефинансовая информация не имеет суммового выражения, а существенность выявляемых ошибок традиционно рассматривается аудиторами преимущественно как количественный критерий;
- аудиторы в большинстве случаев не считают, что отсутствие раскрытия той или иной информации искажает бухгалтерскую отчет-

Таблица

Виды аудиторских заключений

	Доля в общем количестве выданных аудиторских заключений		
	2018	2019	2020
Аудиторские заключения — всего	100,0	100,0	100,0
в том числе:			
с выражением немодифицированного мнения	80,8	82,4	82,8
с выражением мнения с оговоркой	18,0	16,5	16,2
с выражением отрицательного мнения	0,8	0,7	0,6
с отказом от выражения мнения	0,4	0,4	0,4
Аудиторские заключения с выражением сомнения в возможности клиента продолжать деятельность и с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента	4,9	4,9	6,6

ность настолько, чтобы пользователи не смогли принять экономические решения, адекватные реальной хозяйственной ситуации отчитывающейся организации.

Неоднозначности сложному вопросу искажающего влияния на бухгалтерскую отчетность неадекватного раскрытия/нераскрытия нефинансовой информации придает тот факт, что согласно публикуемой статистики Минфина о результатах внешнего контроля качества работы аудиторских организаций в 2020 г. внешними проверяющими выявлено значительное количество нарушений стандартов аудиторской деятельности в отношении формы и содержания аудиторских заключений, в том числе:

- в связи с нарушением требований в отношении изучения информации о связанных сторонах;
- нарушением требований в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- нарушением требований в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты [14].

Информация о выявляемых нарушениях в работе аудиторских организаций размещается также на сайте Федерального казначейства и свидетельствует о том, что в 2020 г. наибольшее количество нарушений (у 38% проверен-

ных) было допущено в отношении формы и содержания аудиторских заключений, в частности, в отношении мнения в аудиторском заключении (36%) [15, 16].

Таким образом, ситуация с оценкой искажающего влияния на бухгалтерскую отчетность ошибок, связанных с неадекватным раскрытием/нераскрытием в ней информации, весьма неоднозначна:

- отчитывающиеся организации допускают ошибки в раскрытии нефинансовой информации;
- аудиторы эти ошибки выявляют, зачастую не рассматривают их как существенные и не модифицируют свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении;
- внешние контролеры качества работы аудиторских организаций оценивают как существенное искажающее влияние на бухгалтерскую отчетность ошибок в неадекватном раскрытии/нераскрытии информации в бухгалтерской отчетности, в связи с чем фиксируют нарушение качества работы аудиторских организаций, не отразившим это в аудиторском заключении.

Включение в бухгалтерскую отчетность нефинансовой информации наиболее соответствует концепции достоверного представления. Напротив, концепция соответствия по определению стремится ограничить количество подобной информации в бухгалтерской отчетности, поскольку ее сложно подчинить



четким правилам раскрытия и обеспечить сопоставление отчетной информации, с данными, сформированными по правилам. Отмечаемые в раскрытии в бухгалтерской отчетности нефинансовой информации (связанных сторон, бенефициарных владельцев, непрерывности деятельности, событий после отчетной даты и пр.), а также в оценке аудиторами искающейся влияния на бухгалтерскую отчет-

ность таких ошибок могут являться следствием противоречия официальной концепции достоверного представления и традиционно применимой концепции соответствия [17].

Анализ выявленных противоречий и их разрешение со стороны регулирующих органов призваны повысить достоверность бухгалтерской отчетности, интерес и доверие ее пользователей к информации надлежащего качества.

Литература

1. Об аудиторской деятельности: федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 30.12.2020).
2. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. и доп.).
3. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета, утв. Приказом МФ РФ от 29.07.1998 № 34н
5. Бухгалтерская отчетность организаций (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) // СПС КонсультантПлюс.
6. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 09.01.2019 № 2н // СПС КонсультантПлюс.
7. О внесении изменений в Порядок определения стоимости чистых активов, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 августа 2014 г. № 84н : Приказ Минфина России от 31.08.2020 № 179н.
8. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности : Информация Минфина России № ПЗ-9/2012.
9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)
10. Концептуальные основы представления финансовых отчетов.
11. Разъяснения № ППЗ 13–2019, одобренные Советом по аудиторской деятельности 28.03.2019, протокол № 46
12. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2020 год [приложение к письму Минфина России от 29.12.2020 № 07-04-09/115445]
13. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности организаций за 2020 год в условиях распространения новой коронавирусной инфекции [приложение № 2 к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 18.12.2020 № 56]
14. https://minfin.gov.ru/ru/performace/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/?id_39=1332340snovnye_pokazateli_dyeyatelnosti_po_osushchestvleniyu_vneshhnego_kontrolya_kachestva_raboty_auditorskikh_organizatsii_auditorov_v_202
15. www.roskazna.gov.ru.
16. <https://roskazna.gov.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/statisticheskaya-informatsiya/2020/>
17. Богинская З.В., Гладкова Т.Ю. Достоверность бухгалтерской отчетности: практические аспекты аудита // Экономика и предпринимательство. — 2021. — № 5 (130). — С. 1020–1023.