



Сергей Каневский

Выявление искажений в
финансовой отчетности по
МСФО

Сергей Каневский

**Выявление искажений в
финансовой отчетности по МСФО**

«ЛитРес: Самиздат»

2017

Каневский С. В.

Выявление искажений в финансовой отчетности по МСФО /
С. В. Каневский — «ЛитРес: Самиздат», 2017

Впервые осуществлен системный анализ ошибок в отчетности, основанный на практике и требованиях стандартов МСФО и МСА. В качестве иллюстраций приведены примеры из практики крупнейших российских компаний. Предлагается система математических и аналитических проверок, которая позволяет выявить и предотвратить искажения в финансовой отчетности. Книга предназначена для практиков и исследователей в области международной отчетности и аудита.

Содержание

Введение	5
Глава 1. Теоретические основы содержания и сущности искажений в финансовой отчетности по МСФО	7
1.1. Понятие искажений в финансовой отчетности по МСФО и их содержание	7
Конец ознакомительного фрагмента.	10

Введение

Применение Международных стандартов финансовой отчетности становится все более актуальной российской деловой практики. В настоящее время более 140 крупнейших российских предприятий регулярно составляют и публикуют международную финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО¹ [86, с.1].

Законодатель предпринял ряд мер способствующих применению МСФО в Российской Федерации. 27 июля 2010 г. был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее Закон 208-ФЗ) [1]. Таким образом, в России было введено законодательное требование об обязательном применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для консолидированной отчетности всеми общественно значимыми компаниями. В 2011—2012 гг. все Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по МСФО и обязательные для применения для годовых отчетных периодов, начинающихся до 1 января 2012 г. и на эту дату, были признаны для применения на территории Российской Федерации. Также законодательно принят ряд мер, способствующих развитию аудиторской деятельности в отношении проверки отчетностей, подготовленных в соответствии с МСФО. Так, были введены в действие ряд Международных стандартов аудита (далее – МСА) на территории РФ приказом от 24.10.2016 № 192н Минфин РФ в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576. МСА являются основными стандартами аудита используемыми для проверки отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Помимо законодательного ввода в действие документов МСФО на территории Российской Федерации, показатели МСФО используются для расчета ключевых показателей деятельности предприятий, таких как чистая прибыль, EBITDA, операционный денежный поток и другие. Показатели МСФО определяют суммы дивидендов, подлежащие выплате коммерческими и государственными компаниями, вознаграждения руководства, получение доступа к финансированию и т.д.

В российской деловой среде рассматриваются вопросы интеграции российского бухгалтерского учета в систему МСФО, что в перспективе должно привести к отказу от составления отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета. Такие планы представляются реализуемыми с учетом существования упрощенной системы МСФО для средних и малых предприятий. При таких обстоятельствах повышается важность достоверности финансовой отчетности, подготовленной по МСФО.

В настоящей книге предложен комплексный подход к выявлению искажений в финансовой отчетности. Цель данной книге – исследовать определения и классификации видов искажений, которые могут иметь место в финансовой отчетности, осуществить обзор методов по выявлению данных видов искажений, а также обосновать предложения и рекомендации по осуществлению проверок на выявление искажений в финансовой отчетности. Представляет интерес многогранный анализ характера искажений по природе их появления, влияния на отчетность и мотивационной составляющей. При этом в отличие от многих других работ, диссертация не ставит целью разработать систему выявления искажений, связанных с мошенничеством или сознательной фальсификацией финансовых показателей. Во-первых, данная тема уже достаточно изучена отечественной и зарубежной наукой. Кроме того фокусирование внимания на мотивационной составляющей лишает исследователя комплексного научного подхода к анализу искажений как явления, которое может объективно иметь место в финансовой отчетности. Кроме того в книге поставлена цель обобщения практического опыта, полученного

¹ «База данных по МСФО», Электронный журнал ГААП.ру [Электронный ресурс] // URL: <http://gaap.ru/news/149011/>

ее автором в ходе профессиональной карьеры в качестве аудитора и составителя отчетности, а также опыт коллег, работающих в данной области.

Одно из направлений данной книге, представляющих практическую ценность, – предложить ряд рекомендаций для широкого круга профессионалов, задействованных в подготовке или анализе финансовой отчетности, таких как специалисты по подготовке отчетности, аудиторы, консультанты, инвестиционные аналитики, кредитные эксперты и другие пользователи. Теоретические исследования подкреплены анализом искажений, имевших место в недавней практике крупнейших российских компаний.

Другим важнейшим направлением исследования данной книге является система проверок, позволяющая выявить искажения при подготовке и анализе финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО. В книге обобщены методы проверки финансовой отчетности на предмет наличия искажений, а также роль, которую разные участники процесса подготовки и проверки финансовой отчетности играют в обеспечении ее достоверности. Во второй главе обобщены теоретические и практические аспекты работы внешних, внутренних аудиторов, а также специалистов по международной отчетности. Рассматриваются ответственность соответствующих сторон и степень их вовлеченности в процесс выявления и устранения ошибок.

Третья глава посвящена методике выявления искажений в финансовой отчетности. Отдельно рассматриваются математические проверки и аналитические проверки как методы обеспечения достоверности финансовых показателей. Математические проверки основываются на внутриформенных, межформенных и интраформенных взаимосвязях финансовых показателей. В книге рассмотрена техника осуществления данных проверок на примерах крупнейших российских компаний. Аналитические проверки основываются на понимании экономической сущности деятельности предприятия, внешней среды и существенных процессов и событий, имевших место за отчетный период. Данное понимание необходимо для качественного анализа изменений в финансовых статьях, показателях и коэффициентах в связи с тем, что необъясненные изменения могут указывать на возможные искажения в финансовой отчетности и как минимум требуют дальнейших исследований. Финансовая отчетность предприятия, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, является только одним из источников информации о предприятии, как правило, в открытом доступе. Другие источники такой информации являются публикации, отчетность других публичных компаний, годовые отчеты, ежеквартальные отчеты эмитента и любые другие источники, вызывающие определенную степень доверия. В третьей главе рассмотрены методы и примеры сопоставления финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, с другими надежными источниками информации. Данные процедуры представляют ценность с точки зрения выявления возможных искажений. Кроме того, сверка с источниками информации, подготовленными сотрудниками предприятия, может свидетельствовать о качестве работы сотрудников, их взаимодействия в рамках предприятия, а также о корпоративной культуре предприятия в целом.

Глава 1. Теоретические основы содержания и сущности искажений в финансовой отчетности по МСФО

1.1. Понятие искажений в финансовой отчетности по МСФО и их содержание

Понятие искажений в финансовой отчетности имеет различные определения, которые находят отражение в Международных стандартах бухгалтерской отчетности (далее – МСФО), в национальных бухгалтерских стандартах различных стран, в международных и национальных стандартах аудиторской деятельности. Кроме того, виды искажений в финансовой отчетности рассматриваются в профессиональной литературе, являются предметом интереса представителей различных ассоциаций и сообществ, участвующих в подготовке отчетности либо являющихся ее пользователями.

В данном разделе мы рассмотрим определения данные понятию «искажение в финансовой отчетности» в приведенных выше документах и материалах, проведем систематизацию и сравнительный анализ, а также дополним соответствующие определения.

Международный стандарт аудита (далее – МСА) 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» определяет искажение в финансовой отчетности как «расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности»² [26, п.4]. Данное определение наиболее широко охватывает виды искажений, которые встречаются в финансовой отчетности. Объектом искажений выступают не только абсолютные суммы финансовых показателей, представленных в финансовой отчетности, но и другие ключевые составляющие, и факторы, необходимые для ее целостного восприятия пользователями. Одним из факторов, способствующих целостному и корректному восприятию отчетности согласно МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», является правильная классификация групп активов или операций в статьях отчетных форм³ [26, п.4].

Классификацией представляется правильная группировка тех или иных показателей в соответствующих им строкам отчетности. Например, классификация расходов, напрямую относящихся к производству продукции в составе прочих расходов (вместо себестоимости), является разновидностью ошибки классификации.

Другим фактором, обуславливающим искажения в финансовой отчетности, является ошибка в представлении. Концепции бухгалтерского учета и отчетности устанавливают определенные требования к представлению финансовой информации. В частности, в МСФО данные требования содержатся в МСФО (IAS) 1 «Представление в финансовой отчетности». Так, данный стандарт⁴ [9, п.36] указывает на необходимость составления отчетности как минимум на ежегодной основе за один год. Если предприятие, например, составило отчетность за 1 год и 1 месяц, не раскрыв при этом причины отступления от требований стандарта, данная ошибка является типичным примером ошибки представления.

² МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», п.4. Международная ассоциация бухгалтеров [Электронный ресурс] // URL: <http://www.iaasb.org>

³ Там же

⁴ МСФО (IAS) 1 «Представление в финансовой отчетности» п.36. [Электронный ресурс] // URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2016/03/main/RU_BlueBook_GVT_2015_IAS_1.pdf

Отдельным видом ошибки, указанным в МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», является недостаток раскрытия информации⁵ [26, п.4]. Данный вид ошибки является наиболее распространенным и актуальным, поскольку требования к раскрытиям информации, как в МСФО, так и в других концепциях бухгалтерского учета, достаточно обширны. Причины ошибки могут скрываться как в невнимательности, так и в осознанном уклонении от требований стандарта. В результате, отчетность предприятия искажается ввиду недостаточного раскрытия, что становится основанием для квалификации аудиторского заключения. Недостатки в раскрытии информации могут быть как последствием решения предприятия, так и объективной нехватки информации.

Таким образом, МСА выделяет ошибки в сумме, классификации, представлении и раскрытии как четыре разновидности искажения финансовой отчетности (Рисунок 1).

Рисунок 1. Классы ошибок в финансовой отчетности, представленные в МСА

Несколько отличный подход к данному определению имеется в концепции бухгалтерского учета, предусмотренной МСФО. Так, МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»⁶ [11, п.41], указывает на то, что «ошибки могут возникнуть при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности». Таким образом, в п. 41 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» повторяются признаки искажения в части представления и раскрытия информации, однако, вместо ошибок в сумме и в классификации, приведенных в МСА, указывается на то, что ошибки возможны в признании и оценке.

По нашему мнению, различия в определениях между МСФО и МСА связаны в большей степени с используемой терминологией, нежели содержанием. Так, МСА отделяют ошибки в классификации от ошибок представления. Между тем, данные категории ошибок близки. Ошибку в классификации можно интерпретировать как ошибку в представлении в том смысле, что данные представлены по иной статье отчета о прибылях и убытках или баланса. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» не выделяет ошибку в классификации в отдельный вид ошибки, рассматривая ее в совокупности с ошибками в представлении. Так, согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» к вопросам представления относится классификация активов и обязательств, взаимозачет и т.д., а ошибка классификации является разновидностью ошибки представления [9].

Таким образом, для полного смыслового соответствия видов искажений в финансовой отчетности между МСФО и МСА необходимо сравнить «ошибку в сумме» (МСА) с ошибкой в «признании и оценке» (МСФО). Категория «ошибки в сумме» представляется слишком широкой. К суммовым ошибкам могут быть отнесены как финансовые показатели отчетных форм, так и любые другие числовые показатели, составляющие финансовую отчетность. Таким образом, ошибка в сумме представляется как любая ошибка, связанная с количественным измерением чего-либо в финансовой отчетности. Однако такое понимание данного вида ошибки приводит к несоответствию (пересечению) с другими категориями ошибок, указанных в МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита». Так, ошибка в итоговых показателях в примечаниях к финансовой отчетности будет являться одновременно ошибкой в сумме и ошибкой в раскрытии или неправильная классификация по видам может являться одновременно ошибкой в сумме и в классификации. Кроме того, ошибка в нефинансовой информации, например, при указании количества сотрудников предприятия или количества дочерних

⁵ МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», п.4. [Электронный ресурс] // URL: <http://www.iaasb.org>

⁶ МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», п.41. [Электронный ресурс] // URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=15306.

обществ, будет также являться суммовой ошибкой, несмотря на то, что, исходя из смысла и содержания отчетности, данный вид ошибки должен считаться ошибкой в раскрытии.

В связи с этим, представляется, что МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» целесообразно уточняет понятие суммовой ошибки, ограничивая ее ошибками в «признании и оценке». Однако данное определение также требует уточнения. Дело в том, что оценки, которые проводятся для целей подготовки отчетности по МСФО, приводят к ошибкам и искажениям в отчетности только в случае их признания в финансовой отчетности. Оценка является только исходным источником данных. В случае ошибок в оценке, ее можно провести повторно с привлечением, например, другого оценщика. Только признание ошибочной оценки, также как и любых иных неверных данных, приведет к искажению отчетности. Таким образом, ошибка в оценке является лишь одним из факторов, которые могут повлиять на искажение в отчетности. Только признание искаженных данных в финансовой отчетности будет означать искажение отчетности. Таким образом, ошибка в оценке указывает на недостоверность исходных данных одного из многих источников информации для отчетности, но не является ее сущностной характеристикой.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.