

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

УДК 657.6

Ю.А. Звягинцева, С.П. Суворова, М.Е. Ханенко

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ В РОССИИ: ЭТАПЫ СТАНОВЛЕНИЯ

Основной задачей аудиторского заключения является подтверждение достоверности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. В рамках статьи изучены, систематизированы и обобщены исторические аспекты формирования аудиторского заключения в России, на основе анализа его формы и содержания определены основные этапы развития документа.

Ключевые слова: аудит, аудиторское заключение, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

UDC 657.6

Ju.A. Zvyagintseva, S.P. Suvorova, M.E. Hanenko

AUDITOR'S CONCLUSION IN RUSSIA. FORMATION STAGES

The primary goal of auditor's conclusion is information validation contained in the accounting reporting. Within the limits of the article historical aspects of auditor's conclusion in Russia are studied, systematized and generalized on the basis of the analysis of its form and content. The basic development stages of the document are defined.

Keywords: audit, auditor's conclusion, accounting (financial) reporting.

В начале 90-х гг. с проведением политических и социально-экономических реформ в РФ начинается процесс массового создания аудиторских фирм. Потребность в услугах аудитора возникла в связи с разделением интересов тех, кто занимается управлением предприятием: администрация, менеджеры; кто вкладывает средства в его деятельность: собственники, акционеры, инвесторы; а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

В современных условиях налаживанию экономических связей между предприятиями часто препятствует отсутствие доверия партнеров друг к другу. Особо остро проявляется потребность в достоверной экономической информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота независимо от форм собственности.

Собственники, акционеры, инвесторы, кредиторы не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все операции предприятия, многочисленные и зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям и соответствующего опыта, а поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

В настоящее время аудиторы всех стран признают, что главной целью аудита является безукоризненность бухгалтерской отчетности во всех ее аспектах. Чтобы достигнуть этой цели применяется большой сектор подходов, методов и специфических процедур. По итогам аудита заказчик получает официальный и формализованный документ, в котором представлено мнение незаинтересованного специалиста по бухгалтерской отчетности. Этот документ способствует распространению экономически верной информации и препятствует распространению недостоверной.

В ходе аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Аудиторское заключение имеет официальное значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов, и предназначено для любых пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Аудиторское заключение является не просто составной частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, а главным и единственным документом, подтверждающим достоверность, а значит, и полезность бухгалтерской информации для ее внутренних и внешних пользователей. Рассмотрим и проанализируем усложнение и совершенствование формы и содержания данного документа с течением времени, а также причины, обусловившие данное изменение.

Проверка отчетности заключается в формировании проверяющим лицом определенного вывода, который является следствием подтверждения отчетных данных. Такое подтверждение как бы гарантирует качество тех данных, которые указаны в отчете.

В таблице 1 представлены периоды становления аудиторского заключения.

Таблица 1 – Ретроспективный анализ формирования аудиторского заключения в России

Эволюционные формы представления аудиторского заключения	Период	Характеристика периода
Устная форма аудиторского заключения	До XVI в.	Прообразом аудиторского заключения была обыкновенная подпись проверяющего лица, поставленная под финансовым отчетом, которая являлась доказательством достоверности отчетных данных.
	XVI – XVII вв.	Аудиторами называли военных следователей, задачей которых было выявление злоупотреблений в обеспечении российской армии всем необходимым, рассмотрение имущественных споров и доклад о результатах работы
Письменная форма аудиторского заключения	Конец XIX – начало XX в.	Составление аудиторских актов, в которых на основании проведенной проверки раскрывались недостатки работы бухгалтера. Главным критерием аудиторского заключения являлось качество, так как аудитор возмещал убытки в случае пропуска искажений отчетности
	С 1924 г.	Создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ), задачей которого была выдача заключений по различным вопросам счетоводства и отчетности по требованию государственных органов. Материал представлялся в виде заключений и докладов в центральное бюро ИГБЭ, а затем поступал в хранилище, данные не публиковались.
	1929 – 1987 гг.	Не спланированные и бессистемные проверки, результатом которых был многостраничный акт, содержащий длинный перечень незначительных нарушений (акт ревизии)
	1987 – 2001 гг.	Сократилась сфера государственного контроля, прекратили свое существование ведомственные ревизионные службы, начался процесс массового создания аудиторских фирм, задача которых состояла в проверке достоверности бухгалтерской отчетности, которую они отражали в своем заключении
	2001 – 2008 гг.	Принят Федеральный закон об аудиторской деятельности, разрабатываются аудиторские стандарты, интеграция российского аудита в международную аудиторскую систему. Аудиторское заключение отражает независимое и компетентное мнение аудитора о достоверности отчетных данных в соответствии с нормативно-правовыми актами аудиторской деятельности
	С 2008 г.	Принят Федеральный закон об аудиторской деятельности, вводится ежегодный обязательный аудит. Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности отчетности.

Первые отчеты аудиторов о проведенных проверках имели устную форму, а практика «слушания отчетов» просуществовала до XVII столетия. Это было связано, в первую очередь, с большим количеством малограмотного населения, когда читать умели очень немногие. Основная задача аудита в те времена заключалась в выявлении фактов мошенничества.

С течением времени и усложнением системы учета информация о результатах проверки отчетности становится наиболее значимой. Поэтому составление документа, содержащего информацию о том, в какой степени факты хозяйственной деятельности соответствуют установленным критериям, становится важной и неотъемлемой частью результата проверки. Отчет аудитора принимает письменную форму.

С изменением экономической обстановки в мире увеличивается количество видов деятельности организаций и усложняется система учета. В связи с этим бухгалтерская отчетность превращается в основной источник информации о финансовом и имущественном положении организации. К середине XX в. В экономически развитых странах аудиторские проверки становятся обычным явлением: приняты законы, регулирующие аудиторскую деятельность, действуют внутрифирменные и международные аудиторские стандарты. В связи с этим на основании принятых нормативных актов за рубежом появилась практика формирования и оформления по результатам аудиторской проверки аудиторского заключения как специального документа, содержащего в краткой форме изложение мнения аудитора о достоверности предоставленной отчетности.

В России же данный период характеризуется развитием экономики по жесткой административно-

командной системе, господством принципа вертикального контроля (ревизии, а не аудита), отсутствием законодательной базы. Результаты проверки оформлялись специальными актами, в которые включались всесторонне проверенные и документально обоснованные факты. Акт должен быть написан простым и ясным языком, а изложенные в нем факты недостатков в работе, бесхозяйственности, расточительства, преступной халатности, нарушений и злоупотреблений должны быть освещены сжато, точно и объективно.

С переходом нашей страны к рыночной экономике роль государства в деятельности предприятий заметно сокращается и ограничивается контролем за соблюдением нормативно-правовых актов. В связи с этим значительно расширяется круг субъектов, взаимодействующих с предприятием на основе общих экономических интересов, которые непосредственно зависят от деятельности предприятия. Учет интересов различных групп пользователей требует совершенствования законодательной базы в части аудиторского заключения, основной задачей которого становится обеспечение достоверной и качественной информацией широкого спектра лиц, заинтересованных в деятельности предоставляющей отчетность компании.

Новые экономические условия требуют отступления от однозначного вида заключения (положительного или отрицательного), предполагая более глубокое и всестороннее исследование отчетности с конкретизацией выводов в итоговом документе аудиторской проверки.

Тот информационный смысл и юридический статус, которым обладало аудиторское заключение, составленное по результатам проверки на западе, в России приобрело гораздо позднее. Российские аудиторы получили возможность обосновывать свое профессиональное мнение, опираясь на единые требования и рекомендации, лишь к концу XX в. с началом развития законодательной базы в области аудиторской деятельности (рис. 1). В нормативно-правовых документах каждого определенного этапа прослеживается постепенное развитие, усложнение и совершенствование понятия «аудиторское заключение».

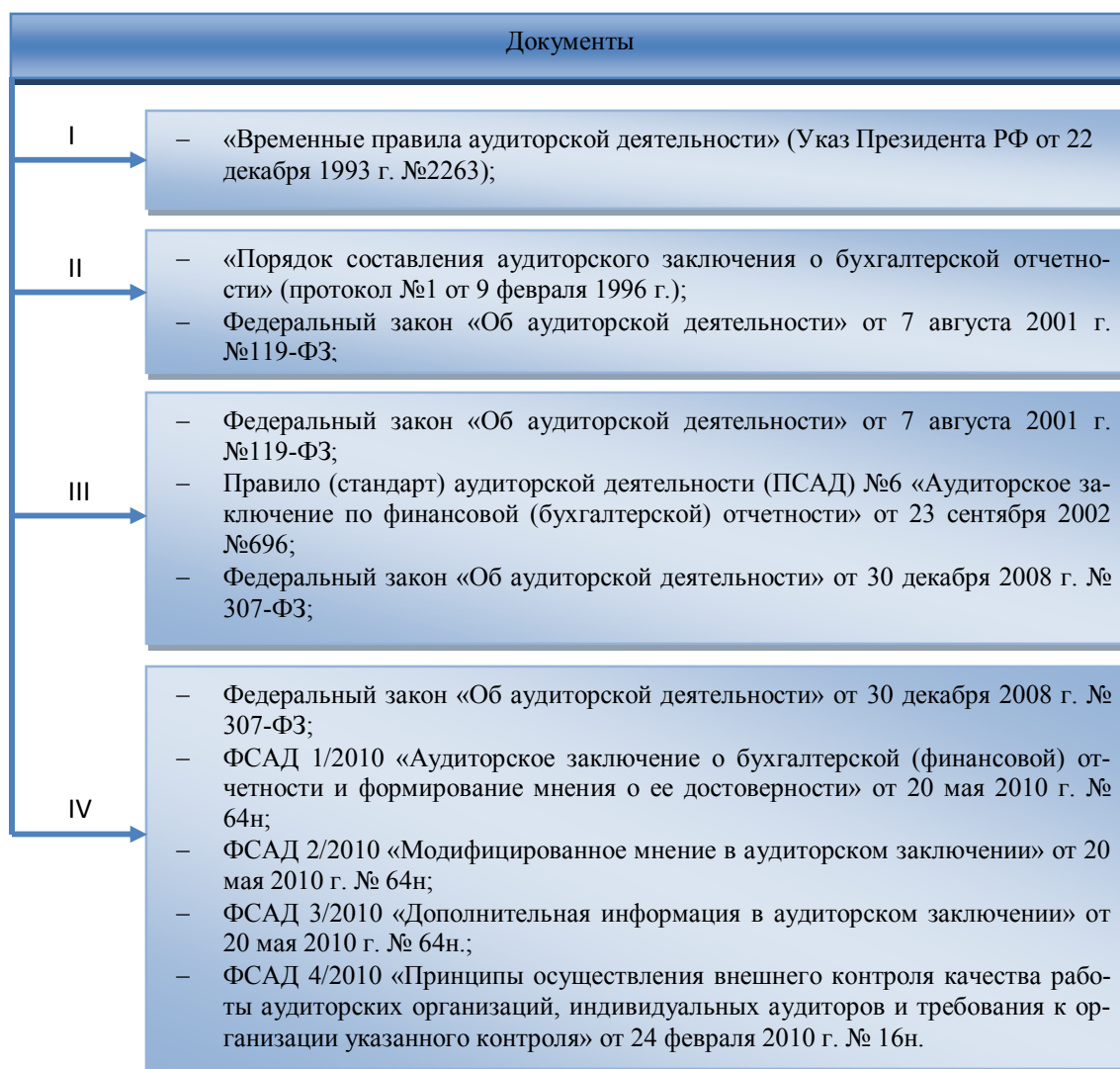


Рисунок 1 – Этапы нормативно-правового регулирования аудиторского заключения

На I этапе аудиторское заключение состояло из трех частей:
 – вводной (сведения об аудиторской фирме);

- аналитической (наименование экономического субъекта и период проверки, результаты экспертизы организации бухгалтерского учета и состояния внутреннего контроля, факты нарушения законодательства РФ);
- итоговой (запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта).

Экономический субъект обязан был предоставлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения.

На этом этапе аудиторское заключение получает официальное название и юридическое значение, но требования к оформлению значительно отличаются от требований международных стандартов аудита.

На II этапе устанавливается единый порядок составления аудиторских заключений, наблюдается приближение документа к международным стандартам. Обозначен объект аудита – бухгалтерская отчетность, которая должна быть приложена к аудиторскому заключению. Аудиторское заключение также состоит из трех частей:

- вводной (общие сведения об аудиторской фирме);
- аналитической (отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства РФ при совершении финансово-хозяйственных операций);
- итоговой (мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта).

Отрицательным моментом является тот факт, что объем аудиторского заключения зависит от требований клиента: многостраничный отчет или краткая письменная информация. Также нет разъяснений, как следует проводить аудиторскую проверку.

На III этапе аудиторское заключение включает в себя:

- наименование;
- указание адресата;
- сведения об аудиторе;
- сведения об аудируемом лице;
- вводную часть;
- часть, описывающую объем аудита;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Устанавливается единство наименования, формы и содержания аудиторского заключения, обозначаются основные элементы, каждый из которых имеет определенный информационный смысл. Важным моментом является введение понятия «модификация заключения» для ситуаций, когда аудитор формирует мнение, отличное от безусловно положительного. Отрицательный момент заключается в том, что не конкретизированы причины и процедуры модификации заключения, что допускает неоднозначное понимание данных положений стандарта.

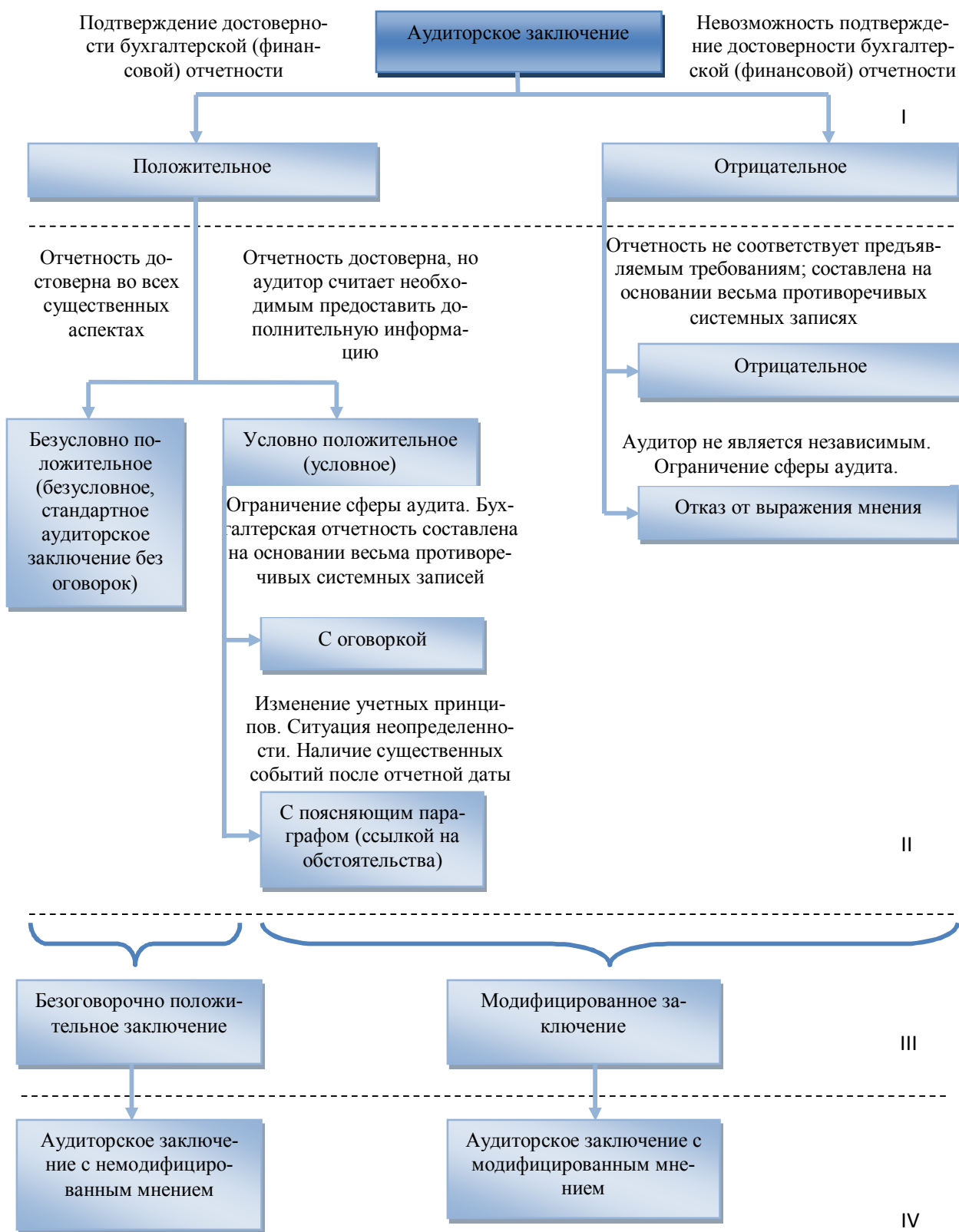
На IV этапе аудиторское заключение должно содержать:

- наименование;
- указание адресата;
- сведения об аудируемом лице;
- сведения об аудиторской организации или индивидуальном аудиторе;
- перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;
- распределение ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);
- мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;
- подпись аудитора;
- дату аудиторского заключения.

На этом этапе установлены требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Введено понятие «немодифицированное мнение» и «модифицированное мнение» с целью акцентирования внимания на значимости категории «мнение аудитора» в аудиторском заключении. Отрицательным моментом является то, что при существенных искажениях показателей бухгалтерской отчетности стандарты требуют описания в аудиторском заключении только количественной оценки влияния данных показателей на бухгалтерскую отчетность, не предусматривая качественную оценку искажений.

Сущность аудиторского заключения во многом определяется той формой мнения (точнее употребляемой в ней формулировкой), которую аудитор сочтет уместной и единственно верной, соответствующей результатам работы. А потому представители аудиторской фирмы должны тщательно отобрать и использовать именно такую форму аудиторского заключения, которая точно бы отражала бы результаты проверки. Правилами (стан-

дартами) аудиторской деятельности на каждом историческом этапе определены различные формы аудиторского заключения (рис. 2).



I – Временные правила, II – ПСАД №1, III – ПСАД №6, IV – ФСАД 1/2010

Рисунок 2 – Формы аудиторского заключения (исторический аспект)

Немодифицированным признается только одно мнение – безоговорочно положительное, которое выражается в положительном аудиторском заключении.

Согласно ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», аудиторское заключение с модифицированным мнением имеет следующие разновидности, изображенные на рисунке 3.



Рисунок 3 – Аудиторское заключение с модифицированным мнением

Следовательно, на каждом этапе своего исторического пути основная задача аудиторского заключения состояла в подтверждении достоверности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. Изменение формы и содержания данного документа связано не только с течением времени, но и обусловлено экономическими, политическими и социальными предпосылками. Совершенствование формы и структуры аудиторского заключения направлено, главным образом, на повышение качества работы, выполняемой аудитором. Критерием качества аудиторского заключения является, с одной стороны, выполнение аудиторами требований нормативно-правовой базы, а с другой – выражение объективного и независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Каждый этап развития аудиторского заключения является закономерным и прогрессивным, так как усложнение содержания и структуры данного документа соответствует и международной практике, и тем реальным процессам, которые происходят как в отечественной экономике, так и в экономике других стран.

Список литературы:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [Электронный ресурс] -Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 23.02.2013.
2. ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» от 20 мая 2010 г. № 64н [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 23.02.2013.
3. ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» от 20 мая 2010 г. № 64н [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 25.02.2013.
4. ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» от 20 мая 2010 г. № 64н. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 26.02.2013.
5. ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» от 24 февраля 2010 г. № 16н. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 22.02.2013.

6.Юдинцева, Л.А. История аудиторского заключения [Текст] / Л.А.Юдинцева // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - №1. – С.191-196.

Звягинцева Юлия Александровна
студентка 4 курса факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: julia-zvyaginseva@mail.ru

Суворова Светлана Павловна
д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: suvorova500@yandex.ru

Ханенко Мария Евгеньевна
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: hmae@yandex.ru