

*На правах рукописи*

**АЗМИТОВ РУСТЭМ РИЗВАНОВИЧ**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
РОССИЙСКИХ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань-2008

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Ивашкевич Виталий Борисович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Панкова Светлана Валентиновна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Мелещенко Светлана Сергеевна**

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Пермский государственный университет»**

Защита состоится 17 декабря 2008г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г.Казань, ул.Бутлерова, д.4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан 15 ноября 2008 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
д-р экон. наук, доцент

О.Н.Вишнякова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Переход экономики России к рыночным отношениям, создание предприятий разных форм собственности, в том числе, с участием иностранного капитала, потребовали коренных изменений в системе бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов. Эта система постепенно переориентируется на интересы собственников, инвесторов, кредиторов и других, преимущественно внешних потребителей учетно-отчетной информации, в максимальной степени приближается к существующим международным научным принципам и действующей практике, это обеспечивает возможность одинакового, независимого от национальной принадлежности хозяйствующих субъектов формирования и раскрытия информации о текущем финансовом состоянии предприятия в бухгалтерском балансе, финансовых результатах деятельности в отчете о прибылях и убытках, о динамике финансового состояния по данным отчета об изменении капитала и движения денежных средств.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в развитие отечественной системы бухгалтерской отчетности и ее аудита внесли отечественные авторы С.М.Бычкова, Е.М.Гутцайт, Ю.А.Данилевский, В.Б.Ивашкевич, Р.Г.Каспина, А.В.Крикунов, Л.И.Куликова, Н.Т.Лабынцев, Д.А.Львова, Л.Г.Макарова, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковский, В.Ф.Палий, С.В.Панкова, В.И.Петрова, В.И.Подольский, О.В.Рожнова, Я.В.Соколов, О.В.Соловьева, Л.В.Сотникова, А.А.Терехов, Ф.И.Харисова, А.Д.Шеремет, Т.Г.Шешукова, Л.З.Шнейдман. Из зарубежных специалистов наиболее известны Аренс А., Бенис М., Дефлиз Ф., Дженик Г., Монтгомери Р., Ришар П., Стоун Д, Х.ван Гройнинг, Александер Д., Бриттон А.

Следует, однако, отметить, что научные принципы составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и ее аудиторской проверки находятся в постоянном развитии. Нынешний динамичный этап совершенствования бухгалтерского учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее аудита в нашей стране требует

более полной адаптации международных стандартов финансовой отчетности и ее аудита к специфике деятельности различных отечественных хозяйствующих субъектов. Это в совокупности предопределяет актуальность формирования целостной концепции развития бухгалтерского учета, финансовой отчетности и ее аудита на нынешнем этапе развития российской экономики.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертации являются: анализ особенностей составления финансовой отчетности на основе МСФО; разработка подходов к составлению такой отчетности отечественными компаниями и ее последующему аудиту; рассмотрение организационных вопросов, касающихся особенностей внедрения МСФО в существующую систему составления и представления финансовой отчетности российскими компаниями с учетом интересов иностранных пользователей; изложение основных принципов организации и методики проведения аудиторской проверки финансовой отчетности по российским и международным правилам (стандартам); определение роли финансовой отчетности, составленной по МСФО, в повышении конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности российских компаний. В совокупности выполненная работа представляет собой исследование научных и практических проблем внедрения на российских предприятиях и в аудиторских организациях международных стандартов финансовой отчетности и ее аудита.

Для достижения указанных целей были поставлены следующие задачи:

- определить и обосновать роль и место международных стандартов в бухгалтерском учете российских хозяйствующих субъектов и аудите их финансовой отчетности;
- обосновать необходимость интенсификации перехода отечественных аудируемых компаний на международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- раскрыть методологические особенности и приемы составления финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемыми компаниями, с использованием принципов МСФО;
- рассмотреть особенности аудита финансовой (бухгалтерской) отчетно-

сти, составленной с применением международных стандартов;

- выявить и обосновать особенности аудиторской проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленной по международным стандартам: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале организации, отчета о движении денежных средств, приложений к финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- разработать принципиальные подходы к формированию и использованию аудиторского заключения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и отчета аудитора о результатах проверки.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является теория и методология составления и аудиторской проверки финансовой отчетности субъектов предпринимательства соответствующей международным стандартам бухгалтерского учета и аудита.

**Объектом исследования** выступает система формирования и аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и ее аудита, бухгалтерская отчетность коммерческих организаций, характеризующая финансовые результаты их деятельности и движение денежных средств, составленная или трансформированная с использованием международных стандартов финансовой отчетности, теоретические и практические проблемы, возникающие в ходе аудита этой отчетности.

**Область исследований.** Диссертация выполнена в рамках пунктов 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам»; п.1.11 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран»; п.2.1 «Методология и технология аудита»; п.2.4 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

**Методологическую и теоретическую основу** диссертации составили действующие принципы, правила и методические положения по организации

бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее аудиторской проверки, вытекающие из законодательных и нормативных документов принятых в Российской Федерации, требований международных стандартов финансовой отчетности и аудита, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных исследователей в области составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита.

При разработке и обобщении результатов исследования автором использованы труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов.

**Информационной базой** исследования являются материалы выборочного анкетного обследования, статистические обзоры и сопоставления международных агентств, информационные данные Федерального агентства по статистике Российской Федерации и Республики Татарстан, а также нормативные акты России и Татарстана, публикации периодической печати, статистические данные отраслевых справочников, интернет–сайтов, реферативные обзоры.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** заключается в решении актуальных теоретических и организационно-методических задач составления финансовой (бухгалтерской) отчетности российскими компаниями в соответствии с МСФО и последующей аудиторской проверки ее достоверности, оказывающих влияние на теорию, методологию и практику развития отечественного учета, отчетности и аудита. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- выявлены нерешенные проблемы составления и представления финансовой отчетности российскими компаниями в соответствии с МСФО, разработаны и обоснованы предложения по их решению, оказывающие влияние на теорию, методологию и практику развития отечественного учета, отчетности и аудита;

- раскрыты особенности, роль и сущность аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности, ее соответствия международным принципам и стандартам на современном этапе развития отечественной экономики, уточнено содержание отчета об аудиторской проверке, описаны необходимые подходы к проведению такой проверки;

- теоретически доказана и обоснована необходимость одновременного согласованного развития систем бухгалтерского учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее аудита, необходимость использования международных стандартов финансовой отчетности и аудита в деятельности российских аудиторских организаций;

- обоснована необходимость функционирования четырехуровневой системы трансформации финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленной по российским правилам, в отчетность, соответствующую МСФО, систематизированы этапы и процедуры такой трансформации, разработана модель преобразования показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, посредством трансформации и конверсии;

- определены различия в методике учета отдельных хозяйственных операций согласно российским и международным стандартам, в процедурах формирования и аудиторской проверки бухгалтерского баланса и других финансовых отчетов, выявлены особенности процесса и разработаны рекомендации по интенсификации перехода российских предприятий на систему международных стандартов финансовой отчетности;

- разработаны рекомендации по дополнению и развитию действующих правил (стандартов) аудиторской деятельности в части проведения аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной с учетом требований МСФО;

- определены возможности использования аудита показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленной по МСФО, в повышении конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности российских компаний, в частности, уточнены понятия инвестиционной привлекательности предприятий на основе анализа информации финансовой отчетности, предложены критерии учета степени достоверности такой информации.

**Практическая значимость работы** заключается в ее ориентации на широкое использование профессиональными бухгалтерами и аудиторскими организациями разработанных подходов и методов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности по МСФО и ее аудита.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- комплекс мер по совершенствованию организации и регулированию системы составления или преобразования финансовой (бухгалтерской) отчетности российских организаций в соответствии с МСФО и ее аудиторской проверки;
- предложения по использованию международных стандартов финансовой отчетности в практической деятельности отечественных хозяйствующих субъектов и аудиторских фирм;
- методика составления или преобразования финансовой (бухгалтерской) отчетности российских организаций в соответствии с МСФО;
- рекомендации по проведению аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной по МСФО.

**Апробация результатов исследования.** Полученные теоретические, методологические и практические результаты исследования докладывались диссертантом на четырех вузовских конференциях и научных семинарах.

Под руководством автора и при его непосредственном участии специалистами аудиторской фирмы «Оценка, Консалтинг, Аудит» и «Агентство Новый Век» разработаны предложения по совершенствованию методики составления и преобразования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и ее аудиторской проверки. Данные разработки внедряются в практическую сферу деятельности аудиторских фирм.

Основные научные результаты диссертационного исследования нашли отражение в пяти научных статьях, докладах, выступлениях на конференциях, семинарах, совещаниях общим объемом 1,20 печ.л., в том числе одна статья в издании, рекомендованном ВАК объемом 0,32 печ.л.

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка литературы, включающего 153 наименования, из них 142 отечественных и 11 зарубежных публикаций. Работа изложена на 199 страницах, содержит 6 таблиц, 2 схемы, 2 рисунка и 17 приложений.



Логическая взаимосвязь структуры диссертационной работы представлена на рисунке 1.

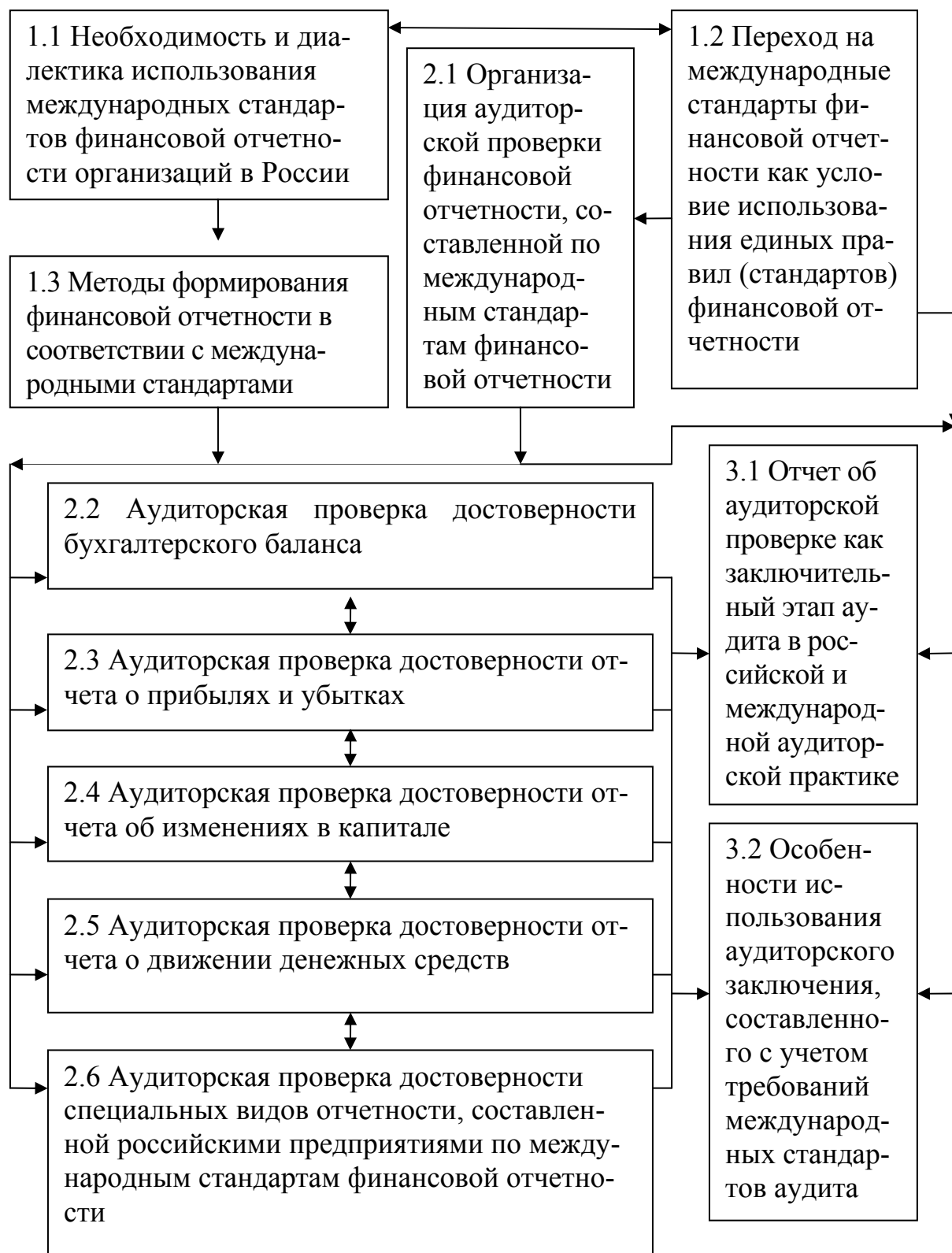


Рис. 1 Блок-схема диссертационной работы

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, ее теоретическая и практическая значимость, степень разработанности в отечественной и зарубежной литературе, сформулированы цели, задачи, предмет и объект исследования, его научно-методическая основа, приводятся основные положения научной новизны.

**В первой главе** диссертации «Необходимость и условия перехода хозяйствующих субъектов России на международные стандарты финансовой отчетности и ее аудита» определены причины, обоснованность и цели перехода на международные стандарты финансовой отчетности, рассмотрена необходимость появления и этапы развития международных стандартов финансовой отчетности

В процессе расширения международных экономических отношений, сложность и новизна проблем, с которыми сталкиваются участники рынка, часто приводит к несопоставимости финансовой информации о компаниях, привлекающих средства на рынках капитала. Выработка и адекватное применение общепринятых правил бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей международным стандартам становятся настоятельно необходимыми.

Накопленный мировой опыт используется каждым государством, прежде всего, для разработки собственной нормативной документации, стандартов бухгалтерского учета, отчетности и аудита обеспечивающих достижение внутренних, поставленных для развития экономики страны и ее хозяйствующих субъектов целей.

В диссертационной работе дан обзор и оценка действующего законодательства по вопросам составления финансовой отчетности, определены основные направления совершенствования современной нормативной базы бухгалтерского учета. Отмечено, в частности, что действующее законодательство направлено на удовлетворение информационной потребности внешних пользователей финансовой информации в лице, преимущественно, фискальных органов, которые никоим образом не участвуют в процессе инвестирования средств в компании. Кроме того, отсутствует законодательная поддержка организаций, переходящих на использование международных стандартов финансовой отчетности.

Действующим законодательством не определены принципы и содержа-

ние адаптации отечественной финансовой отчетности к международным стандартам. В работе проанализированы варианты решения этой проблемы в трудах иностранных авторов, приведен обзор мнений отечественных специалистов в данной области. В диссертации рассмотрены возможности интенсификации процесса перехода на МСФО с поиском оптимального, обеспечивающего экономию времени, варианта. Разработка унифицированной для всех предприятий программы компьютерной обработки данных учета станет существенной помощью в процессе перехода на МСФО всех заинтересованных компаний. Компоненты этой программы можно будет изменять в соответствии со спецификой организации, используя персонал самой бухгалтерии. Создание подобной программы, по мнению автора, следует поручить специализированным организациям, определяемым Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

Значительное внимание в работе уделено последовательности перехода к составлению финансовой отчетности отечественными компаниями и определению оптимальных этапов ее трансформации в отчетность по международным стандартам. В работе рассмотрен зарубежный опыт формирования такой отчетности, содержание новой терминологии, основные процедуры. По результатам проведенного исследования автором предложено представить процесс трансформации отчетности в виде последовательных этапов

На предварительном этапе проводится сбор и обработка информации, изучается и анализируется целесообразность и возможность различных вариантов трансформации, осуществляется выбор оптимального подхода.

На подготовительном этапе необходимо выполнить, предусмотренные международными правилами обязательные мероприятия по унификации и приведению основополагающих документов в соответствие международным стандартам.

На рабочем этапе в результате обработки финансовой информации, объединение или разделение ее по группам происходит формирование финансовой отчетности, удовлетворяющей принципам международных стандартов.

На заключительном этапе формируется мнение о достижении поставленных целей, подтверждается обоснованность и целесообразность перехода.

Общая структура последовательных этапов трансформации финансовой (бухгалтерской) отчетности представлена на рисунке 2.



Рис.2. Последовательные этапы процесса трансформации финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В этой же части диссертации рассмотрены вопросы дальнейшего использования МСФО для государственного реформирования существующей системы финансовой отчетности и аудиторской деятельности в России, дана критическая оценка предлагаемых путей их применения в перспективе, обоснована необходимость дальнейшего развития и унификации стандартов финансовой отчетности как условия применимости единых методов ее формирования и принципов аудиторской проверки достоверности.

Научная обоснованность решения указанных проблем позволяет более полно использовать преимущества международных принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и ее аудита при одновременном обязательном для всех организаций соблюдении российского законодательства.

Специальный раздел в этой главе работы посвящен методам составления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Здесь рассмотрены вопросы формирования показателей финансовой отчетности по международным стандартам, исходя из методов составления финансовой отчетности по МСФО.

**Во второй главе** рассмотрены вопросы организации и методики аудиторской проверки и оценки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, составленной по МСФО, произведено сопоставление правил формирования показателей бухгалтерского баланса и других форм финансовой отчетности хозяйствующих организаций по российским и международным стандартам, рассмотрены этапы их аудиторской проверки.

Каждой форме финансовой отчетности посвящен отдельный раздел диссертации, в которых рассматривается порядок их составления, отражены отличительные особенности формирования статей соответствующих форм финансовой отчетности, составленной по МСФО и российской системы бухгалтерского учета (РСБУ), приведена методика аудиторской проверки достоверности показателей финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности.

В данном разделе представлены различные подходы к отражению в учете отдельных операций, согласно российским и международным стандартам, обоснованы предложения по совершенствованию их отражения в бухгалтерском учете в настоящее время и в перспективе. Анализируются различия в процедурах формирования отдельных показателей финансовых отчетов согласно российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) и международным стандартам финансовой отчетности, обобщенные в таблице 1.

Сравнительная характеристика подходов к составлению финансовой отчетности с учетом требований МСФО и РСБУ

| Формы отчетности                  | МСФО   | РСБУ   |
|-----------------------------------|--|--|
| Бухгалтерский баланс              | Подходы к включению статей определяются исходя из разделения активов и обязательств на долго- и краткосрочные, либо классификации активов и обязательств в порядке убывания их ликвидности   | Предусматривается обязанность по раскрытию статей с подразделением на долго- и краткосрочные активы и обязательства                              |
| Отчет о прибылях и убытках        | Допускает построение наряду с одноступенчатой использование многоступенчатой формы, отображающую отдельно основную деятельность, нехарактерную финансовую деятельность и операции филиалов организации. Расходы отражаются по методу учета расходов по характеру и назначению затрат | По составу раскрытия РСБУ предусматривает одноступенчатую форму построения отчета о прибылях и убытках. Расходы отражаются по назначению затрат. |
| Отчет об изменениях в капитале    | Отражает непосредственное раскрытие в отчете только статей, характеризующих изменение компонентов капитала   | Предусматривает отражение всех статей, способных оказать влияние на изменение компонентов капитала   |
| Отчет о движении денежных средств | Отчет составляется в соответствии с допущением к использованию метода раскрытия валовых поступлений и валовых выплат, и также метода, учитывающего корректировку чистой прибыли  | Допускается к использованию только метод раскрытия валовых поступлений и валовых выплат  |

Основные различия в формировании финансовой отчетности согласно РСБУ и МСФО сводятся к следующим:

- в бухгалтерском балансе, составленном по российским правилам, отсутствует статья «Инвестиционная недвижимость», хотя ее показатели отражены либо в статье «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в

аренду», либо по статье «Доходные вложения»;

- в балансе, составленном по МСФО, исключена статья «Налог на добавленную стоимость»;

- статья «Оценочные обязательства» в российском балансе подразделена на краткосрочные и долгосрочные заемные средства. В составе «Финансовых обязательств» показана «Задолженность участникам (учредителя) по выплате доходов»;

- «Доля меньшинства» в балансе российской организации отражена только в части консолидированной отчетности;

- линейная статья баланса «Денежные средства и их эквиваленты», составленного по МСФО, характеризует как величину денежных средств организации, отражаемых в отечественном бухгалтерском балансе по статьям «Касса» и «Расчетные счета», выраженных в рублях и иностранной валюте, так и краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости, к которым можно отнести чеки, векселя и привилегированные акции со сроком погашения менее трех месяцев, банковские овердрафты.

Имеются отличия и в порядке формирования одинаковых по названию и содержанию статей бухгалтерского баланса.

Так, например, статья «Краткосрочные активы» в отечественном бухгалтерском балансе отражает только активы со сроком обращения менее 12 месяцев, в то время как в бухгалтерском балансе, составленном по МСФО, данная статья определяется еще и периодом продажи. Подобными критериями регулируются также краткосрочные обязательства, долгосрочные активы и обязательства.

Диссертантом, в ходе работы рассмотрены основные подходы к формированию финансовой отчетности, при этом сгруппированы различия в содержании статей, обязательных к раскрытию в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств, представленные в таблицах 2-3.

В результате анализа обязательных к раскрытию статей бухгалтерского баланса в диссертации обоснованы предложения по совершенствованию аудита

его отдельных статей, в частности: «Основные средства», «Запасы», «Инвестиционная недвижимость» и «Выпущенный капитал и резервы», а также линейных статей, имеющих отличия в правилах формирования.

Более существенные отличия имеют место в составе и, соответственно, в аудите показателей отчета о прибылях и убытках.

Таблица 2

Реестр показателей, обязательных к отражению в отчете о прибылях и убытках в каждой из систем финансовой отчетности

| № п/п  | Название статьи   | Отражение в МСФО | Отражение в ПБУ |
|--|---|------------------|-----------------|
| 1  | 2   | 3                | 4               |
| 1  | Выручка от продаж   | +                | +               |
| 2  | Себестоимость продаж  | + (2)            | +               |
| 3  | Изменения в запасах готовой продукции   | + (1)            | -               |
| 4  | Использованное сырье и материалы  | + (1)            | -               |
| 5  | Амортизационные расходы   | + (1)            | -               |
| 6  | Расходы на вознаграждения работникам  | + (1)            | -               |
| 7  | Валовая прибыль   | + (2)            | +               |
| 8  | Коммерческие расходы  | + (2)            | +               |
| 9  | Управленческие расходы  | + (2)            | +               |
| 10   | Прибыль/убыток от продаж  | -                | +               |
| 11   | Проценты к получению  | +                | +               |
| 12   | Проценты к уплате   | +                | +               |
| 13   | Прочие доходы   | +                | +               |
| 14   | Прочие расходы  | + (1)            | +               |
| 15   | Прибыль/убыток до налогообложения   | -                | +               |
| 16   | Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи                                | +                | +               |
| 17   | Прибыль или убыток, относящиеся к доле меньшинства                                      | +                | -               |
| 18   | Прибыль или убыток, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании | +                | + (*)           |
| (*) – только в составе консолидированной финансовой отчетности |   |                  |                 |
| (1) – при учете по методу по характеру затрат                  |   |                  |                 |
| (2) – при учете по методу по назначению затрат                 |   |                  |                 |



В результате анализа обязательных к раскрытию статей отчетности о финансовых результатах деятельности организации, составленной по МСФО, диссертантом рекомендовано при проверке достоверности, содержащихся в ней показателей, особое внимание уделить:

1 отражению изменений учетных оценок, содержащихся в отчете и прибылях и убытках;

2 формированию показателя «Прибыли и убытка от обычной деятельности» в части, включаемых в их состав «Финансовых результатов от прекращаемой деятельности».

В составе показателей, обязательных к отражению в отчетности об изменениях в капитале, составленной по принципам МСФО, существуют дополнительные данные об итоговой сумме статей доходов и расходов, отраженных в собственном капитале, сумме операций, относящихся к доле меньшинства, отсутствуют данные о величине резервного капитала.

Особенности аудиторской проверки показателей этой отчетности связаны со спецификой формирования данных о величине прибыли или убытка, итога операций с владельцами собственного капитала, сумме операций, относящихся к доле меньшинства, величины эмиссии капитала и общей суммы уставного капитала. Существенно влияют на особенности аудита изменения в капитале в результате его переоценки. Иначе проверяется и влияние изменений в учетной политике компании.

В результате анализа обязательных к раскрытию статей этой отчетности дана оценка и обоснованы предложения по внесению изменений в состав статей отчета об изменениях в капитале, предусмотренных в РСБУ, предложены дополнительные процедуры аудиторской проверки отдельных статей отчета об изменениях в капитале, составленного по МСФО.

В рамках данной главы обобщены результирующие различия, которые необходимо принять во внимание при проверке правильности трансформации отчетности, составленной по РСБУ, в отчетность по правилам МСФО.

В процессе работы над диссертацией были изучены методологические основы формирования финансовых отчетов по той и другой системе. Автором дана критическая оценка существующей в нашей стране системы составления отчетов о прибылях и убытках, изменениях в капитале, движении де-

нежных средств, предложены возможные варианты использования зарубежного опыта в отечественной практике.

Кроме того, в главе рассмотрены возможности взаимоувязки показателей финансовых отчетов между собой, с помощью которых может быть произведена проверка их достоверности.

Соответствие линейных статей бухгалтерского баланса формам финансовой (бухгалтерской) отчетности, посредством соотнесения которых возможно проведение проверки включаемых показателей, представлено в виде таблицы 3.

Таблица 3

Соответствие линейных статей баланса показателям форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленных по принципам МСФО

| Наименование линейной статьи бухгалтерского баланса | Форма отчетности, с представленной статьей                       |
|---|--|
| Деньги и их эквиваленты                             | Отчет о движении денежных средств                                |
| Дебиторская задолженность                           | Отчет о движении денежных средств                                |
| Материальные запасы                                 | Отчет о прибылях и убытках,<br>Отчет о движении денежных средств |
| Авансированные расходы                              | Отчет о движении денежных средств                                |
| Здания и оборудование                               | Отчет о движении денежных средств                                |
| Накопленная амортизация                             | Отчет о движении денежных средств                                |
| Кредиторская задолженность                          | Отчет о движении денежных средств                                |
| Начисленные операционные расходы                    | Отчет о прибылях и убытках,<br>Отчет о движении денежных средств |
| Начисленные проценты к выплате                      | Отчет о прибылях и убытках                                       |
| Налог на прибыль к выплате                          | Отчет о прибылях и убытках,<br>Отчет о движении денежных средств |
| Прочие краткосрочные обязательства                  | Отчет о движении денежных средств                                |
| Долгосрочные долговые обязательства                 | Отчет о движении денежных средств                                |
| Акционерный капитал                                 | Отчет о движении денежных средств                                |
| Доля меньшинства                                    | Отчет о прибылях и убытках,<br>Отчет о движении денежных средств |
| Нераспределенная прибыль                            | Отчет о прибылях и убытках,<br>Отчет об изменениях в капитале    |

Автором предлагается при проведении аудиторской проверки производить перекрестную проверку составляющих отдельных финансовых отчетов.

В третьей главе диссертации «Содержание и особенности использования аудиторского заключения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности» рассмотрены вопросы оценки достоверности информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, выявлены особенности составления аудиторского заключения и отчета об аудиторской проверке исходя из отечественных и международных стандартов аудита. Дано определение отчета о результатах аудиторской проверки, охарактеризованы составляющие этого отчета, их содержание.

На основе предлагаемой методики аудиторской проверки финансовой отчетности, преобразованной или составленной с учетом требований МСФО, диссертантом разработана схема этапов ее проведения.

Процесс проведения аудиторской проверки рекомендуется распределить на несколько этапов, представленных на рисунке 3.

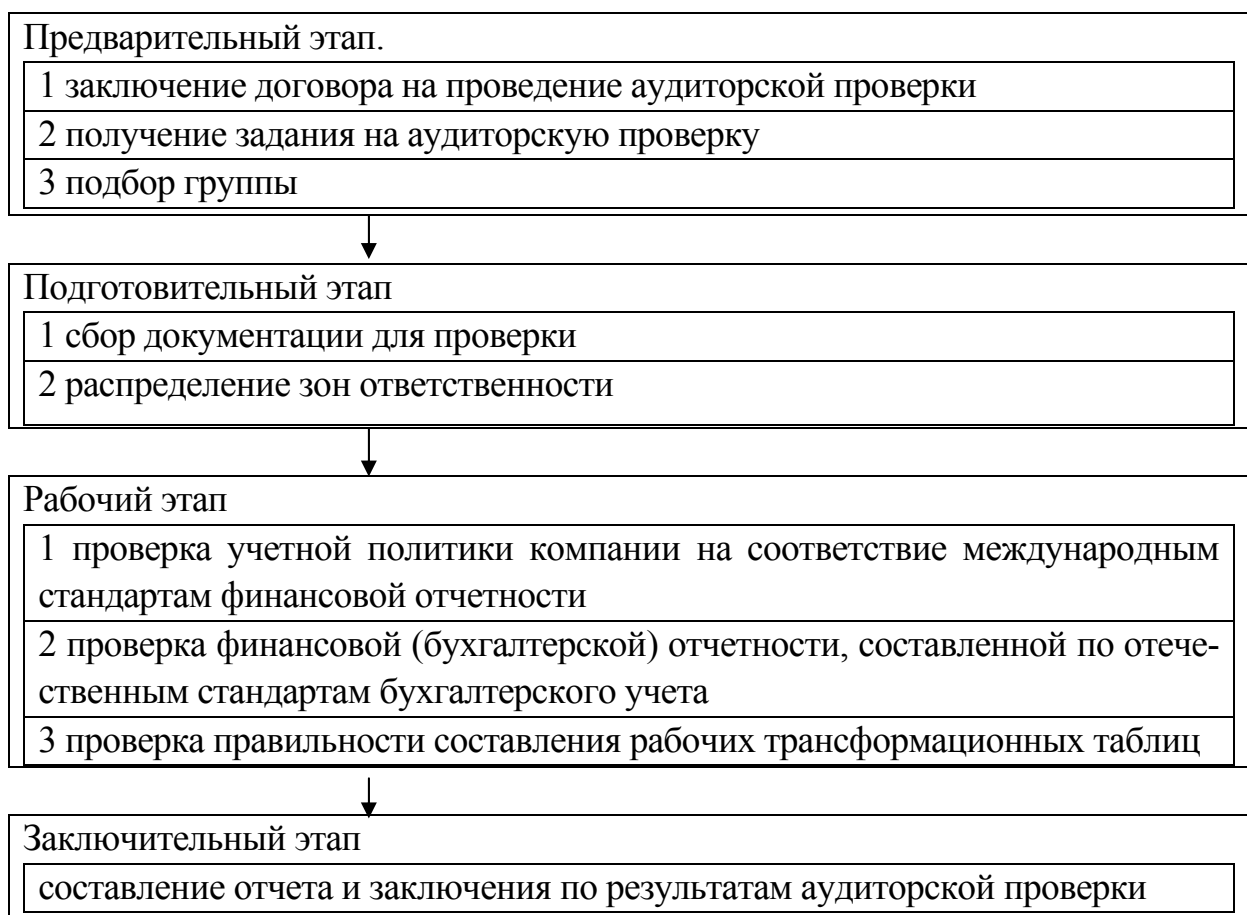


Рис.3 Этапы аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной по МСФО

На предварительном этапе проводится заключение договора на проведение аудиторской проверки, рассматривается задание на аудиторскую про-

верку, осуществляется подбор группы.

На подготовительном этапе осуществляется сбор документации для проведения проверки и распределение зон ответственности в соответствии с ее количеством.

На рабочем этапе осуществляется проверка соответствия документации компании требованиям МСФО, проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленной по РСБУ и проверка правильности составления рабочих таблиц (при трансформации финансовой отчетности субъектом), либо проверка финансовой отчетности, составленной по МСФО.

На заключительном этапе формируется мнение о достоверности финансовой отчетности и ее соответствии МСФО, составляется и представляется заказчику отчет и заключение по результатам аудиторской проверки.

В диссертации обобщена информация о документации, условиях и степени аналитичности информации, необходимой для проведения финансового аудита, составления отчета и заключения по результатам аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности, сформированной по международным стандартам. Информация разделена на приоритетную, требующую первоочередного рассмотрения и дополнительную.

Приоритетной информацией являются копии промежуточной финансовой отчетности, результаты годового финансово-экономического анализа деятельности, бухгалтерские регистры, ведомости и журналы учета отдельных статей активов и пассивов баланса, расчеты и данные анализа финансовых результатов, а также первичные бухгалтерские документы (в соответствии со спецификой деятельности компании) на бумажных и электронных носителях.

Дополнительными, запрашиваемыми аудитором сведениями, должна стать информация, формирующая статьи бухгалтерского баланса и находящая отражение практически во всех формах финансовой отчетности. При

этом, аудитору необходимо уделить максимум внимания проверке представляемых ему данных, ввиду того, что в результате эта информация станет итоговым наполнением форм финансовой отчетности, на основании которых инвестор будет делать вывод о возможности и надежности инвестиций в данное предприятие, а собственник компании – о качестве работы менеджмента организации.

Диссертантом, в ходе работы, изучены и обобщены отечественные и международные стандарты аудита относительно отчета по результатам проводимой проверки, предложен минимальный объем информации, необходимой для адекватного и корректного понимания заключения.

При подготовке отчета по итогам аудиторской проверки аудитор должен исходить из того, что в отчете должен содержаться вывод о высоком уровне уверенности по конкретному предмету исследования, сделанному на основании проведенной работы. В отчете по результатам проведенной проверки должно содержаться четко выраженное мнение аудитора, исходя из установленных критериев и доказательств, полученных в ходе выполнения задания, обеспечивающего уверенность в правильности сделанных выводов. Представление отчета может быть в письменной форме, форме на электронном носителе, во многих случаях рекомендуется устный доклад аудитора руководству проверяемой компании, для акционерных обществ являющийся обязательным. Диссертантом предложена обязательная фиксация отчета в письменном виде, как наиболее эффективном способе представления необходимых доказательств правильности сделанных выводов и ответственности за заключение в целом. Данные выводы были сделаны и апробированы по результатам обобщения российской практики составления отчета по аудиторской проверке.

Производя сопоставление отечественных и международных стандартов аудита, диссертант пришел к выводу, что в международных стандартах аудита (МСА) отсутствует четко регламентированный формат отчета аудитора, а лишь (как и в МСФО) предлагается минимальный объем информации, которая должна быть включена в отчет. Анализируя практику составления и ау-

дита отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности и аудита, диссертант делает вывод о том, что специфика российской действительности, предполагающая наличие четко регламентированных норм и правил для правильной постановки задачи и ведения рабочего процесса аудита, должна быть сохранена, по крайней мере, в ближайшее время. Вследствие этого, при принятии национальных стандартов отчетности и ее аудита рекомендовано сохранить сложившуюся практику регламентации деятельности аудиторов, в том числе формат предоставления ими заключения и отчета о результатах аудиторской проверки.

Содержание формата определяется характером конкретного предмета аудиторского изучения и оценки, согласованной целью задания и создается таким образом, чтобы, в первую очередь, удовлетворить потребности предполагаемого пользователя отчета. Главная из них состоит в оценке инвестиционной привлекательности компании, отчетность которой подверглась аудиторской проверке. Во многом она зависит от степени применения МСФО и характера выводов, которые делаются в аудиторском заключении. Абсолютная инвестиционная привлекательность представляемой инвестору информации достигается при полном использовании международных стандартов учета, отчетности и аудита с выдачей заключения, содержащего безоговорочно положительное заключение о положительном финансовом состоянии проверенной организации.

В конечном итоге эффективность и целесообразность проводимой работы по составлению или трансформации финансовой отчетности и ее аудиторской проверки можно оценить по истечении определенного периода, при сопоставлении эффекта проведенной работы и затрат на ее осуществление.

Выводы и предложения, обоснованные в диссертации, по мнению автора, могут применяться при составлении отчетности по международным стандартам и проведении аудиторской проверки ее достоверности.

**В заключении диссертации** сформулированы основные результаты исследования, выводы и рекомендации.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*Публикации в изданиях, рекомендуемых ВАК:*

1. Азмитов Р.Р. Актуальность проблем трансформации отчетности /Азмитов Р.Р.// Вестник государственного аграрного университета. - Казань: Изд-во Казанский ГАУ, 2008. - №2 (8). - С. 5-8. - 0,32 печ.л.

*Публикации в других изданиях:*

2. Азмитов Р.Р. Аудиторская проверка специальных видов отчетности /Азмитов Р.Р.// Аудиторские ведомости. - 2008. - №10. С. 25-29. - 0,32 печ.л.

3. Азмитов Р.Р. Унификация стандартов бухгалтерской отчетности /Азмитов Р.Р.// Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. - Казань: Изд-во КГФЭИ, 2008. - №2 (11) - С.45-47. - 0,25 печ.л.

4. Азмитов Р.Р. Проблемы интеграции МСА и МСФО в деятельность российских организаций/Азмитов Р.Р.// Материалы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». - Казань: Изд-во КГФЭИ, 2008. – С. 265-266. - 0,13 печ.л.

5. Азмитов Р.Р. Развитие глобальной модели финансовой отчетности /Азмитов Р.Р.// Материалы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». - Казань: Изд-во КГФЭИ, 2006. - С. 301-304. - 0,25 печ.л.