

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

**МЕЖДУНАРОДНАЯ СИСТЕМА
СТАНДАРТОВ
ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ
УПРАВЛЕНИЯ**

Учебно-методическое пособие

Гомель 2017

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

**МЕЖДУНАРОДНАЯ СИСТЕМА
СТАНДАРТОВ
ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ
УПРАВЛЕНИЯ**

*Одобрено научно-методической комиссией
факультета магистерской подготовки и профориентации
в качестве учебно-методического пособия
для студентов второй ступени высшего образования (магистратуры)*

Гомель 2017

УДК 006.1:657.22 (075.8)
ББК 65.052
Ш29

Рецензент – зав. кафедрой «Экономика транспорта», канд. экон. наук,
доцент *О. В. Липатова* (БелГУТ)

Шатров, С. Л.

Ш29 Международная система стандартов информационной среды
управления : учеб.-метод. пособие / С. Л. Шатров ; М-во трансп. и
коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель :
БелГУТ, 2017. – 154 с.
ISBN 978-985-554-689-5

Описаны методологические подходы к организации международной системы стандартизации информации, позволяющей принимать обоснованные управленческие решения. Приведены особенности отражения информации в отчетности, составленной по данным бухгалтерского учета, организованного на международных принципах отражения движения капитала и обязательств. Приведена структура международных стандартов аудита, способствующих подтверждению объективности отчетности, сформированной по требованиям МСФО. Описана методика организации корпоративной информационной среды менеджмента.

Предназначено для студентов экономических специальностей I и II ступеней получения высшего образования.

УДК 006.1:657.22 (075.8)
ББК 65.052

ISBN 978-985-554-689-5

© Шатров С. Л., 2017
© Оформление. БелГУТ, 2017

ПРЕДИСЛОВИЕ

В настоящее время число бизнес-организаций, стремящихся строить свой менеджмент с использованием международных стандартов системы качества, управления окружающей средой, персоналом, охраной труда, промышленной безопасностью, информационным обеспечением систем и т. п., растет.

Международная система стандартов экономической информационной среды управления базируется на интеграции в национальную учетную практику международных стандартов бухгалтерского учета, отчетности и аудита. Она определяет общепризнанные правила отражения финансовых операций и хозяйственных фактов в отношении публичной отчетности, ее аудита, широко используемой различными внешними пользователями для получения полезной и необходимой информации об организации, составляющей и публикующей данную отчетность.

Международные стандарты представляют собой свод правил бухгалтерского учета и аудита, информация которого предназначается для представления различным организациям и лицам, интересующимся результатами деятельности и финансовым состоянием составителя отчетности. Формируемая по правилам Международных стандартов учетная и отчетная информационная среда может быть полезной и для использования внутри организации, для нужд внутреннего контроля и управления, однако главное ее назначение – внешние потребители.

Следует отметить, что международная система стандартов учета внесла большой вклад как в совершенствование, так и в гармонизацию финансовой отчетности в мировом масштабе. Эти стандарты используются:

- как основа национальной системы бухгалтерского учета и отчетности во многих странах;
- как международный норматив для стран, которые разрабатывают свои собственные требования к учету и отчетности (основные развитые страны и возрастающее число новых рынков);
- фондовыми биржами и различными регулирующими органами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО;
- наднациональными органами (например, Европейской комиссией) для выработки требований при составлении документов, отражающих потребности рынков капитала;
- коммерческими предприятиями, количество которых растет.

В период интеграционных процессов в белорусской экономике формирование отчетности в соответствии с международными стандартами

бухгалтерского учета является одним из необходимых условий, открывающих предприятиям и организациям Республики Беларусь возможность приобщения к международным рынкам капитала. Финансовая отчетность, сформированная согласно международным стандартам, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей, которые применяют ее с целью принятия управленческих решений. Использование международных стандартов позволяет значительно сократить время и ресурсы для разработки принципиально новых национальных правил бухгалтерского учета и отчетности. Приобщение белорусской системы учета к международным стандартам позволяет наиболее рационально решать проблему создания эффективной системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей требованиям рыночной экономики.

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в практику деятельности белорусских организаций требует наличия и соответствующей им системы контроля, которая бы учитывала особенности ведения учета и формирования отчетности, была бы понятна зарубежным партнерам и инвесторам. Такой системой в мировом масштабе являются международные стандарты аудита, которые были положены в действующие в настоящее время на территории Республики Беларусь Национальные правила аудиторской деятельности. В совокупности международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита формируют востребованную практиками международную систему стандартов информационной среды.

Актуальность изучения международной системы стандартов информационной среды управления в современных условиях хозяйствования неоспорима, так как имеет в настоящее время большое как практическое, так и интеллектуальное значение для формирования кадров новой генерации, призванной реализовать стратегическую цель включения Республики Беларусь в систему мирохозяйственных отношений как суверенного государства и равноправного партнера.

Авторы надеются, что предлагаемая вниманию читателей работа окажет помощь руководителям, работникам экономической сферы, аудиторам, преподавателям и студентам экономических вузов, слушателям курсов повышения квалификации, а также всем тем, кто интересуется трансформационными процессами в информационной среде управления.

1 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ УПРАВЛЕНИЯ

1.1 Информационное обеспечение системы управления организации

Управлением называется сознательное целенаправленное информационное воздействие с целью перевода объекта управления из одного состояния в другое, что в общем случае сводится к процессу выработки и осуществления управляющих воздействий.

Сложность процесса принятия решения требует построения и организации целостной системы управления предприятия, которая состоит из управляющего и управляемого объекта. Сущностью системы управления предприятия является механизм управления, объединяющий в себе принципы, функции, методы и стили руководства. Однако любое содержание всегда имеет некую форму. В случае системы управления этой формой является структура управления (рисунок 1.1), которая включает:

- службы и подразделения по уровням управления;
- руководителей этих подразделений;
- средства управления;
- информационные источники принятия управленческих решений.

При этом механизм и структура управления оказывают непосредственное влияние на процесс управления, который представляет собой последовательность действий работников аппарата управления, направленных на достижение целей организации, эффективность которых можно проверить лишь на основе получения информации о промежуточных и конечных результатах, достоверно и своевременно отражающих состояние и поведение управляемых параметров. Все этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Управление начинается с получения и восприятия информации, включает принятие решения на основе информации и завершается контролем выполнения этого решения также на основе соответствующей информации.

Конечным продуктом управления являются решения, направленные на достижение конечных целей хозяйственной деятельности. Объекты и субъекты управления находятся в определенной связи, что позволяет называть эту связь системой управления (рисунок 1.2).



Рисунок 1.1 – Структура системы управления

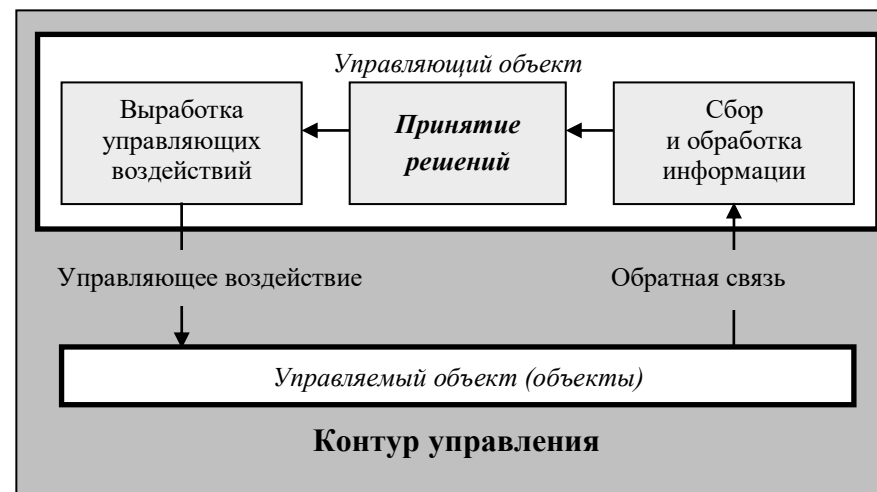


Рисунок 1.2 – Система управления

Различают два вида связи в системе управления: прямую и обратную, которые определяют, в конечном счете, различные функции управления. Прямая связь характеризует воздействие субъекта управления на объект управления. Оно будет способствовать достижению поставленных целей только тогда, когда орган управления хорошо информирован о состоянии самого объекта управления и других объектов, с которыми он взаимодействует. В связи с этим возникает необходимость получения сведений об объекте управления, их анализа и контроля за выполнением принятых решений. Обратная связь осуществляется путем получения информации о фактическом состоянии объекта управления, которая передается органу управления.

Прямая и обратная связи реализуются в системе управления организацией посредством информации, которая представляет собой обмен любым способом сведениями между людьми, человеком и машиной, между самими машинами.

Функции управления в значительной мере связаны с получением, обработкой и передачей информации. Последовательность выполнения функций управления такова: планирование в текущем периоде – учет – анализ и регулирование – планирование в будущем периоде (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Место учета в хозяйственном управлении

Планирование и регулирование обеспечивают прямые связи между субъектом и объектом управления, а учет и анализ формируют информацию обратной связи в системе управления хозяйственной деятельностью. При этом именно учет в организации является информационной базой для принятия управленческих решений, важнейшим звеном в формировании экономической политики, инструментом ведения бизнеса, одной из функций управления ее хозяйственным процессом. Результатом учета является перечень показателей, которые отражают фактические результаты функционирования объекта управления и его имущественное положение, что требует унификации и стандартизации к формированию отчетности всех стран мирового сообщества.

1.2 Система органов, устанавливающих стандарты учета

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) разрабатываются и принимаются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), который был создан в 1973 году с целью гармонизации и унификации принципов бухгалтерского учета во всем мире. Комитет был первоначально основан в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из девяти стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и США. В 1983–2000 гг. членами КМСФО являлись все члены Международной Федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants (IFAC)). В 2001 г. структура Комитета была реформирована, и в данный момент он называется Совет по международным стандартам (МСФО).

В настоящее время структура Института СМСФО выглядит следующим образом:

1) Консультативный Совет по стандартам (Standards Advisory Council (KCC, SAC));

2) Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО, IASB);

3) Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee (КИМФО, IFRIC)).

Совет по стандартам состоит приблизительно из 30 и более членов, избираемых попечителями на 3 года с правом продления, и включает специалистов с различным опытом и представляющих различные географические регионы и области деятельности. Председатель совета должен быть независим от Совета по МСФО и его членов.

Консультативный совет проводит встречи с СМСФО минимум три раза в год. Одной из задач совета является организация форумов для предприятий и лиц, у которых есть интерес к международному бухгалтерскому учету.

Основными функциями совета являются:

- консультирование СМСФО по повестке и приоритетам работы;
- информирование о позиции членов совета по основным проектам, связанным с разработкой стандартов, также о значении новых стандартов для пользователей и составителей финансовой отчетности;
- предоставление других консультаций попечителям и членам СМСФО.

Совет МСФО – это основной орган управления, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности. Правление состоит из 14 представителей, 12 из которых работают на основе полной занятости. Члены Совета назначаются попечителями первоначально на срок от трех до пяти лет. Представители Совета должны отвечать жестким критериям, таким как высокий уровень знаний и наличие практического

опыта в сфере бухгалтерского учета, приверженность целям МСФО и общественным целям, знание общеэкономической конъюнктуры и других понятий. Минимум 5 членов должны обладать профессиональным опытом в сфере аудита, минимум 3 – опытом подготовки финансовой отчетности, минимум 3 должны являться опытными пользователями финансовой отчетности и минимум один должен иметь академический опыт.

Совет несет полную ответственность за все технические вопросы, включая:

- подготовку и публикацию международных стандартов финансовой отчетности;
- подготовку и публикацию всех проектов МСФО, проектов изложения принципов и прочих документов для публичного обсуждения;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по дискуссионным документам;
- публикацию основ для выработки заключений.

Комитет по интерпретациям МСФО был создан в марте 2002 года путем трансформации Постоянного комитета интерпретации (ПКИ). В задачи Комитета входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражение в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Работа Комитета осуществляется в тесном взаимодействии с аналогичными национальными комитетами. Он занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и рассмотрением новых обстоятельств, не учтенных при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются СМСФО. Постоянный Комитет по интерпретациям состоит из 14 голосующих членов, назначаемых попечителями и избираемых на 3 года. Представители Европейской комиссии и Международной организации комиссий по ценным бумагам являются наблюдателями Комитета без права голоса.

Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (КИМФО) создан для предоставления концептуально выверенных и практически реализуемых интерпретаций МСФО, которые имели бы силу во всём мире:

- в отношении вновь возникших вопросов финансовой отчетности, которые специально не рассматриваются в существующих стандартах;
- когда возникли или могут возникнуть неудовлетворительные, противоречивые или неприемлемые интерпретации в отсутствие официальных разъяснений.

КИМФО применяет подход, раскрытый в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»:

- проводит аналогии с требованиями и разъяснениями МСФО, затрагивающими аналогичные или связанные проблемы;

– использует определения, а также критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленных в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности;

– учитывает решения других органов, устанавливающих стандарты.

Разработка международных стандартов осуществляется в несколько этапов.

1 Создание Подготовительного комитета из широкого круга специалистов различных сфер для обсуждения вопросов, внесенных в повестку Правления. Правление также проводит консультации с Консультативным Советом по стандартам.

2 Разработка и публикация документа для публичного обсуждения (срок обсуждения – 90 дней).

3 Подготовка рабочего проекта положений стандарта с учетом комментариев, полученных от всех заинтересованных сторон на втором этапе. На основе этого анализа Правление готовит проект международного стандарта финансовой отчетности, а также предлагаются альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до Проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение.

4 Выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения проекта МСФО.

1.3 Перечень стандартов и интерпретаций

Основная группа стандартов на английском языке называется International Accounting Standards – IAS, что на русский язык следовало перевести как «Международные стандарты бухгалтерского учета». Новые стандарты, разработанные и принятые IASB, называются International Financial Reporting Standards – IFRS, что, собственно, соответствует переводу «Международные стандарты финансовой отчетности» и что более корректно отражает сущность этих документов. На русском языке все стандарты обычно называют МСФО. В первой группе стандартов (IASs) последний по номеру 41. Сегодня их действует меньше, некоторые стандарты были отменены или заменены новыми последующими стандартами. Из ранее принятых (до 2001 года) 33 интерпретаций (SICs) сегодня действует 11. Новые документы, принятые после реструктуризации Комитета по МСФО, включают 14 интерпретаций (IFRICs). В русскоязычной аббревиатуре осталось ПКИ – интерпретации постоянного комитета (Standing Interpretations Committee / SIC), а в скобках по аналогии, как это сделано со стандартами, указывается соответствующая англоязычная аббревиатура – SIC или IFRIC.

Приведем перечень принятых стандартов и интерпретаций.

Международные стандарты финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности.
МСФО (IAS) 2 Запасы.
МСФО (IAS) 7 Отчеты о движении денежных средств.
МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки.
МСФО (IAS) 10 События после отчетной даты.
МСФО (IAS) 11 Договоры подряда.
МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль.
МСФО (IAS) 14 Сегментная отчетность.
МСФО (IAS) 16 Основные средства.
МСФО (IAS) 17 Аренда.
МСФО (IAS) 18 Выручка.
МСФО (IAS) 19 Вознаграждения работникам.
МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи.
МСФО (IAS) 21 Влияние изменений валютных курсов.
МСФО (IAS) 23 Затраты по займам.
МСФО (IAS) 24 Раскрытие информации о связанных сторонах.
МСФО (IAS) 26 Учет и отчетность по пенсионным планам.
МСФО (IAS) 27 Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность.
МСФО (IAS) 28 Инвестиции в ассоциированные компании.
МСФО (IAS) 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции.
МСФО (IAS) 31 Участие в совместной деятельности.
МСФО (IAS) 32 Финансовые инструменты; представление информации.
МСФО (IAS) 33 Прибыль на акцию.
МСФО (IAS) 34 Промежуточная финансовая отчетность.
МСФО (IAS) 36 Обесценение активов.
МСФО (IAS) 37 Резервы, условные обязательства и условные активы.
МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы.
МСФО (IAS) 39 Финансовые инструменты; признание и оценка.
МСФО (IAS) 40 Инвестиционная собственность.
МСФО (IAS) 41 Сельское хозяйство.
МСФО (IFRS) 1 Первое применение МСФО.
МСФО (IFRS) 2 Выплаты долевыми инструментами.
МСФО (IFRS) 3 Объединения бизнеса.
МСФО (IFRS) 4 Договоры страхования.
МСФО (IFRS) 5 Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращаемая деятельность.
МСФО (IFRS) 6 Разведка и оценка минеральных ресурсов.
МСФО (IFRS) 7 Финансовые инструменты; раскрытия.
МСФО (IFRS) 8 Операционные сегменты.

Интерпретации

ПКИ (SIC) 7 Введение Евро.
ПКИ (SIC) 10 Правительственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью.
ПКИ (SIC) 12 Консолидация – специализированная компания.
ПКИ (SIC) 13 Совместно контролируемые компании – неденежные вклады со стороны предпринимателей.
ПКИ (SIC) 15 Операционная аренда – стимулы.
ПКИ (SIC) 21 Налоги на прибыль – возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации.
ПКИ (SIC) 25 Налоги на прибыль – изменение налогового статуса компании или ее акционеров.
ПКИ (SIC) 27 Оценка содержания операций, оформленных юридически как аренда.
ПКИ (SIC) 29 Раскрытие информации – соглашения по сервисным Концессиям.
ПКИ (SIC) 31 Выручка – бартерные операции, включая рекламные услуги.
ПКИ (SIC) 32 Нематериальные активы – затраты на веб-сайт.
ПКИ (IFRIC) 1 Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательств.
ПКИ (IFRIC) 2 Долевое участие в кооперативах и подобные финансовые инструменты.
ПКИ (IFRIC) 3 Квоты на выбросы веществ в атмосферу (отменена).
ПКИ (IFRIC) 4 Как определить, имеет ли сделка признаки аренды.
ПКИ (IFRIC) 5 Права на доли, возникающие из фондов на демонтаж и ликвидацию основных средств, рекультивацию и восстановление окружающей среды.
ПКИ (IFRIC) 6 Обязательства, возникающие от участия в специализированных рынках, – отработавшее электрическое и электронное оборудование.
ПКИ (IFRIC) 7 Применение пересчета в соответствии с IAS 29 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике.
ПКИ (IFRIC) 8 Сфера действия IFRS 2.
ПКИ (IFRIC) 9 Переоценка встроенных производных финансовых инструментов.
ПКИ (IFRIC) 10 Промежуточная финансовая отчетность и обесценение.
ПКИ (IFRIC) 11 Учет сделок с собственными акциями и инструментами, принадлежащими группе.
ПКИ (IFRIC) 12 Концессионные соглашения.
ПКИ (IFRIC) 13 Программы лояльности клиентов.
ПКИ (IFRIC) 14 МСФО(IAS) 19 – предельный размер величины актива по плану с установленными выплатами, минимальные

требования к финансированию и их взаимодействие.

Интерпретации, выпущенные комитетом по интерпретациям (IFRIC) и утвержденные Советом (IASB), составляют неотъемлемую и обязательную часть МСФО. Финансовые отчеты должны рассматриваться как соответствующие Международным стандартам финансовой отчетности только в том случае, когда они соответствуют всем положениям каждого действующего Стандарта и каждой действующей Интерпретации.

2 СОСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

2.1 Основные концепции финансового учета и отчетности

Составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО базируется на ряде основополагающих концепций и принципов. Основные концепции, допущения и принципы МСФО также являются общепринятыми в национальных системах учета и отчетности большинства развитых стран. Наиболее развитой и известной в мире является система GAAP (Generally Accepted Accounting Principles – общепринятые бухгалтерские принципы), общие соглашения по теории и практике бухгалтерского учета, принятые в США. Также следует отметить одни из самых сильных в мире, с большими историческими традициями, бухгалтерские школы – системы учета и отчетности в Великобритании, Франции и Германии. Рассмотрим наиболее важные концепции и принципы.

Концепция денежного измерения (money measurement). Согласно этой концепции все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в денежном измерении. Денежная оценка является обобщающим измерителем разнородных видов хозяйственных средств.

Концепция самостоятельности предприятия (separate entity). Каждое предприятие рассматривается в учете как самостоятельная единица, отдельная от всех контрагентов, а также от его собственников. Наиболее общими формами организации бизнеса являются единоличное хозяйство, товарищество и корпорация (акционерное общество). Несмотря на то, что в первых двух формах собственность предприятий не отделена юридически от собственности их владельцев, бухгалтер рассматривает каждую из этих трех форм организации бизнеса как обособленную хозяйствующую единицу.

Концепция работающего предприятия или предположение

непрерывности (going concern/continuity assumption). Финансовая отчетность обычно должна составляться на основе допущения, что пока не известно обратное, предприятие функционирует неограниченный период, т. е. у предприятия нет намерения в обозримом будущем ликвидироваться или существенно сократить объем операций. Это допущение является крайне важным, одним из методологических принципов определения финансовых результатов. В российских нормативных законодательных документах эта концепция определяется как допущение непрерывной деятельности.

Принцип стоимости/себестоимости (cost principle). Согласно этому принципу все активы учитываются по цене приобретения (себестоимости изготовления), и эта цена служит основой для оценки их будущего использования, а обязательства и составляющие собственного капитала отражаются в сумме, зафиксированной на момент их возникновения.

Для оценки элементов финансовой отчетности МСФО позволяют использовать различные методы. Помимо фактической стоимости приобретения разрешается использование восстановительной стоимости, возможной цены продажи (погашения) и дисконтированной стоимости.

Восстановительная стоимость определяется суммой денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть заплачена за приобретение аналогичного актива в современных условиях. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для их погашения на дату отчета.

Возможная цена продажи означает сумму денежных средств, которая может быть получена в настоящее время от продажи актива в обычных условиях. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств, которая необходима для их погашения в нормальных условиях.

Дисконтированная стоимость рассчитывается как будущее чистое поступление денежных средств, которое будет создавать данный актив при нормальных условиях, или как будущее чистое выбытие денежных средств, которое потребуется для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее широко используемой оценкой для составления финансовой отчетности является фактическая (историческая) стоимость, однако на практике для оценки некоторых элементов отступают от этого принципа, например, инвестиции в ценные бумаги и отдельные или все виды запасов могут отражаться в отчете по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продажи (рыночная цена).

Непрерывность деятельности – это допущение, что компания осуществляет и в обозримом будущем продолжит осуществлять хозяйственную деятельность. Предполагается, что компания не намерена прекращать или существенно сокращать объем своей деятельности.

Правило соответствия доходов и расходов отчетному периоду (matching

rule). В соответствии с этим правилом доходы должны быть отнесены к тому учетному периоду, в котором товары были проданы, услуги оказаны, а расходы к тому периоду, когда они были понесены для получения этих доходов. Для реализации на практике этого правила используется **учет по методу начисления** (accrual accounting), который заключается в отражении финансовых последствий всех операций и событий в те периоды, когда они имели место, а не в периоды, когда были получены или выплачены денежные средства.

Финансовая отчетность, составленная по методу начислений, дает информацию не только о прошлых операциях, связанных с движением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в последующих периодах. Таким образом, обеспечивается сравнимость результатов деятельности за равные периоды и тем самым повышается полезность информации для принятия разного рода экономических решений.

Непосредственно в международных стандартах учет по методу начисления и непрерывность деятельности рассматриваются как основополагающие допущения финансового учета.

2.2 Качественные характеристики финансовой отчетности

Качественные характеристики финансовой отчетности – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для ее пользователей.

Финансовые отчеты в значительной степени основаны на относительно субъективно выбранных правилах и оценках. Чтобы помочь пользователям отчетами правильно толковать представленную в них информацию, финансовые данные должны отвечать качественным характеристикам, основными из которых согласно МСФО, являются:

- понятность;
- уместность;
- надежность;
- сопоставимость.

Понятность (understandability) означает доступность для понимания информации в финансовых отчетах широкому кругу пользователей. Однако из этого не следует, что информация о сложных вопросах должна исключаться по причине трудностей понимания определенными пользователями.

Уместность (relevance) предполагает наличие всей необходимой информации для тех, кто принимает решение на основе данных финансовой отчетности. Информация является уместной, если она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, а также подтверждать или корректировать их

прошлые оценки. На уместность информации большое влияние оказывают ее характер и существенность.

Существенность (materiality) указывает на относительную важность того или иного события или операции. Событие считается существенным, если его игнорирование или искажение могут повлиять на решение пользователей отчетами. Обычно существенность определяется в денежном выражении относительно прибыли или суммы всех активов. Помимо количественной оценки события или факта также необходимо учитывать их природу, так, например, для компании с миллионными оборотами ошибка в 1000 долларов может не иметь большого значения, но выявленные кража или взятка на эту сумму являются существенными событиями.

Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что может ввести в заблуждение пользователей отчетами. Чтобы быть полезной, финансовая информация должна быть также надежной.

Надежность (reliability) означает правдивость имеющейся информации, возможность ее проверки, нейтральность, осмотрительность, полноту представления данных, а также преобладание сущности над формой в отражении информации.

Информация, представленная в финансовых отчетах, должна правдиво отражать операции и другие события, произошедшие в течение отчетного периода. Как правило, большая часть финансовой информации подвержена определенному риску оказаться не настолько правдивой, как ожидается. Измерение и представление данных часто связано с проблемами неоднозначного понимания сути операций и событий, субъективного выбора методов оценки и представления в отчетности. Иногда трудно определить точно финансовое воздействие какой-либо операции на показатели основных отчетов. Например, многие компании с течением времени в ходе своей хозяйственной деятельности создают свою деловую репутацию, но ее бывает трудно количественно определить с достаточной степенью надежности. Поэтому в большинстве случаев такая деловая репутация не признается в бухгалтерском учете и не отражается в финансовых отчетах.

Нейтральность (neutrality) означает независимость представления финансовой информации от интересов каких-либо лиц или их групп. Данные в финансовой отчетности должны беспристрастно отражать хозяйственную деятельность предприятия.

Осмотрительность (prudence) означает определенную степень осторожности при формировании суждений о фактах и событиях предприятия в условиях неопределенности. В случае, когда трудно определить активы и доходы, выбирают наименьшую оценку из возможных, по обязательствам и расходам – наибольшую. Из этого принципа, очевидно, не следует, что можно создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы и преднамеренно занижать активы и доходы или завышать обязательства и

расходы. В таком случае информация не будет нейтральной и, следовательно, достаточно надежной.

Требование **полноты информации** (completeness) предполагает, что финансовые отчеты и дополнения, примечания к ним представляют всю существенную информацию для тех, кто ими пользуется. Каждый стандарт МСФО обычно имеет раздел, который называется «Раскрытие информации (disclosure)», где приводится перечень информации, которая обязательно должна быть отражена либо в финансовых отчетах, либо в примечаниях к ним.

Для правдивого и надежного представления финансовых данных в отчетности необходимо выполнение такого основополагающего допущения, как **преобладание сущности над формой** (substance over form). При отражении хозяйственных операций и событий следует учитывать их экономическую сущность, а не только юридическую форму. Например, компания продала свой актив, указав переход юридического права собственности в соответствующих документах, но при этом могло существовать соглашение, предоставляющее этой компании право продолжать использовать будущие экономические выгоды от этого актива. В этом случае отражение в отчетности факта продажи не будет достоверно представлять имевшую место сделку.

Одной из основных качественных характеристик финансовой отчетности является ее **сопоставимость** (comparability). Пользователи отчетами должны иметь возможность сравнивать их за разные периоды времени у одного предприятия, чтобы определить тенденции в его финансовом положении и результатах деятельности, а также за один период времени у разных предприятий, чтобы оценить их относительное финансовое положение и результативность работы. Для обеспечения сопоставимости аналогичные операции должны отражаться по единой методологии, которую следует применять последовательно на протяжении существования компании, а также согласованным образом для различных компаний.

Важным следствием такой качественной характеристики является то, что пользователи должны быть проинформированы о вариантах учетной политики, любых изменениях в этой политике и влиянии таких изменений на финансовые отчеты.

К ограничениям уместности и надежности информации международные стандарты финансовой отчетности относят своевременность данных, баланс между выгодами и затратами, баланс между качественными характеристиками финансовой информации.

Чрезмерная отсрочка предоставления информации в отчетности может привести к потере ее уместности. Руководство предприятия должно балансировать относительные достоинства своевременности информации и обеспечение ее надежности. Чтобы предоставить информацию своевременно, часто бывает необходимым представить отчетность до того, как будут известны все аспекты операции или события, снизив тем самым надежность

такой информации. С другой стороны, если дожидаться того момента, когда все аспекты будут известны, и, следовательно, данные будут высоконадежными, то информация может оказаться уже малополезной, так как решение должно было быть принято раньше. Баланс между уместностью и надежностью должен достигаться исходя из информационных потребностей пользователей при принятии экономических решений.

Баланс между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от использования новой учетной информации должны быть выше затрат на ее получение.

Баланс между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должен быть достигнут на практике для реализации основного назначения финансовой отчетности. Относительная важность отдельных характеристик в различных случаях – это предмет профессионального суждения.

2.3 Структура и содержание финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Финансовая отчетность общего назначения предназначается для удовлетворения информационных потребностей широкого круга заинтересованных пользователей с целью принятия различных экономических решений.

Пользователями финансовой отчетности являются:

- стороны, вкладывающие капитал (инвесторы и владельцы), а также их консультанты (потребность в информации для принятия решений по ценным бумагам, для определения своего дохода и т. д.);
- работники и их представители (уверенность в стабильности и прибыльности нанимателей, в способности обеспечения их заработной платой);
- займодавцы (банки и т. д.) (им нужна информация о займе и выплачиваемым по нему процентам);
- поставщики и прочие торговые кредиторы (потребность в информации о погашении в срок задолженности перед ними);
- клиенты (покупатели) (уверенность в стабильности компании, если речь идет о долгосрочных отношениях);
- правительства и их органы (заинтересованы в распределении и использовании природных ресурсов, определении налоговой политики и др.);
- общественность (заинтересована во вложении в местную экономику, опеке местных поставщиков и т. д.).

Основной целью финансовой отчетности является реальное и достоверное представление финансового положения компании, финансовых результатов ее деятельности, движения денежных средств компании. Для

достижения этой цели финансовые отчеты должны содержать информацию о следующих показателях компании:

- 1) активах;
- 2) обязательствах;
- 3) собственном капитале;
- 4) доходах и расходах, включая прочие прибыли и убытки;
- 5) движении денежных средств.

За подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО отвечает совет директоров и/или другой руководствующий орган компании.

Международные стандарты определяют полный комплект финансовой отчетности, который должен включать следующие документы:

- 1) бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении);
- 2) отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе);
- 3) отчет, показывающий (отчет об изменениях в капитале):
 - все изменения в капитале;
 - изменения в капитале, отличные от операций капитального характера с собственниками и распределений им;
- 4) отчет о движении денежных средств (отчет о денежных потоках);
- 5) пояснительные примечания к финансовой отчетности, прочие отчеты и разъяснительные материалы, в том числе учетная политика.

Учетная политика (accounting policies) – это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Финансовая отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, должна составляться на основе метода начисления. Представление и классификация статей в отчетах должны сохраняться от одного периода к следующему за исключением редких строго оговоренных случаев. Каждая существенная статья должна представляться отдельно, несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения.

Активы и обязательства не должны взаимозачитываться, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается конкретным стандартом. Статьи доходов и расходов должны взаимозачитываться только тогда, когда международный стандарт требует или разрешает это или когда прибыли и убытки, а также сопутствующие расходы, возникающие в результате аналогичных операций и событий, не являются существенными. Примером этого требования является представление в балансе активов с отдельным указанием их уценки, например, поправки по сомнительным долгам для дебиторской задолженности.

Для всех числовых данных в отчетах должна приводиться сравнительная информация предшествующего периода.

2.4 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 1)

При составлении первой отчетности по МСФО необходимо руководствоваться положениями МСФО 1 (IFRS 1) «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности». Данный документ регулирует правила формирования:

- вступительного баланса;
- учетной политики, соответствующей требованиям МСФО;
- первой финансовой отчетности по МСФО, включающей сравнительные данные хотя бы за один год;
- дополнительной информации, объясняющей влияние перехода на МСФО.

В целом МСФО 1 (IFRS 1) требует от компании при предоставлении первой финансовой отчетности по МСФО обеспечить соответствие каждому МСФО, вступившему в силу на отчетную дату. В частности, МСФО (IFRS 1) требует от компании выполнения следующих действий при подготовке вступительного бухгалтерского баланса по МСФО, который служит в качестве отправной точки для учета в соответствии с МСФО:

- 1) осуществить признание всех активов и обязательств, признание которых требуется МСФО;
- 2) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО не допускает такое признание;
- 3) изменить классификацию статей, которые были признаны в соответствии с ранее применяемыми национальными правилами в качестве одного вида актива, обязательства или составляющей капитала в соответствии с МСФО;
- 4) применять МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств.

МСФО требует раскрытия информации, которая поясняет, как переход с ранее применяемых национальных правил на МСФО повлиял на заявленное финансовое состояние компании, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

Потребности компаний, впервые применяющих МСФО, учитываются при принятии новых стандартов МСФО и внесении поправок в действующие. В случае, когда эти потребности отличаются от потребностей существующих пользователей, в МСФО (IFRS 1) вносятся дополнения и изменения. Соответственно, МСФО (IFRS 1) подвержен постоянным изменениям.

Компания должна подготовить вступительный баланс МСФО на дату перехода на МСФО. Этот документ служит отправной точкой для ведения учета в соответствии с МСФО. От компании не требуется представлять свой

вступительный бухгалтерский баланс по МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

2.5 Структура форм финансовой отчетности

В руководстве по применению МСФО 1 представлены в общем виде примеры баланса (таблица 2.1), двух отчетов о прибылях и убытках в зависимости от способа классификации доходов и расходов по характеру или по функции (таблицы 2.2, 2.3).

Специальный стандарт посвящен отчету о движении денежных средств (МСФО 7). Этот отчет предоставляет информацию для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, а также потребности компании в использовании денежных средств. Данные отчета о движении денежных средств позволяют сопоставлять основные показатели деятельности в различных компаниях, так как здесь устраняется влияние применения альтернативных методов учета для аналогичных операций и событий. Полезность этого отчета также заключается в том, что он дает информацию не только по основной деятельности, а и по инвестиционной и финансовой деятельности.

Таблица 2.1 – XYZ Группа – Баланс по состоянию на 31 декабря 2017 года
В тысячах единиц валюты

Показатель	2017	2016
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы	–	–
Основные средства	–	–
Деловая репутация	–	–
Другие нематериальные активы	–	–
Инвестиции в ассоциированные компании	–	–
Инвестиции, удерживаемые для продажи	–	–
Краткосрочные активы		
Запасы	–	–
Торговая дебиторская задолженность	–	–
Прочие краткосрочные активы	–	–
Денежные средства и их эквиваленты	–	–
Итого активы	–	–
КАПИТАЛ и ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал, приходящийся на акционеров материнской компании	–	–
Акционерный капитал	–	–
Прочие резервы	–	–
Нераспределенная прибыль	–	–

Доля меньшинства	–	–
Итого капитал	–	–
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные займы	–	–
Отложенное налоговое обязательство	–	–
Долгосрочные резервы	–	–
Итого досрочные обязательства	–	–
Краткосрочные обязательства		
Торговая и прочая кредиторская задолженность	–	–
Краткосрочные займы	–	–
Текущая часть долгосрочных займов	–	–
Текущий налог к оплате	–	–
Краткосрочные резервы	–	–
Итого краткосрочные обязательства	–	–
Итого обязательства	–	–
Итого капитал и обязательства	–	–

Таблица 2.2 – XYZ Группа – Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2017 года (иллюстрирующий классификацию расходов по функции)

В тысячах единиц валюты

Показатель	2017	2016
Выручка	–	–
Себестоимость продаж	(–)	(–)
Валовая прибыль	–	–
Прочие доходы	–	–
Затраты на продажу и распространение	(–)	(–)
Административные расходы	(–)	(–)
Прочие расходы	(–)	(–)
Затраты на финансирование	(–)	(–)
Доля в прибыли ассоциированных компаний*	–	–
Прибыль до налогообложения	–	–
Расходы по налогу на прибыль	(–)	(–)
Прибыль за период	–	–
В т. ч. приходящаяся на долю:		
материнской компании	–	–
меньшинства	–	–
*После вычета налога и интереса меньшинства в ассоциированной компании.		

Денежные средства (cash) включают наличные деньги и вклады до востребования. Денежные эквиваленты (cash equivalents) – это краткосрочные высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости.

Отчет о движении денежных средств должен предоставлять потоки денежных средств за отчетный период, классифицируя их по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность (operating activities) – основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой.

Финансовая деятельность (financing activities) – деятельность, которая приводит к изменениям в величине и структуре собственного капитала и заемных средств компании. Примерами потоков денежных средств в результате финансовой деятельности являются: денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов; денежные поступления от выпуска облигаций, векселей, закладных и других краткосрочных и долгосрочных кредитов; денежные погашения кредитных сумм; денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

Таблица 2.3 – XYZ Группа – Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2017 года (иллюстрирующий классификацию расходов по характеру)

В тысячах единиц валюты

Показатель	2017	2016
Выручка	–	–
Прочие доходы	–	–
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(–)	–
Работа, выполненная и капитализированная компанией	–	–
Использованное сырье и потребляемые материалы	(–)	(–)
Расходы на вознаграждения работникам	(–)	(–)
Износ основных средств и амортизация нематериальных активов	(–)	(–)
Обесценение основных средств	(–)	(–)
Прочие расходы	(–)	(–)
Затраты на финансирование	(–)	(–)
Доля прибыли в ассоциированных компаниях	–	–
Прибыль до налогообложения	–	–
Расходы по налогу на прибыль	(–)	(–)
Прибыль за период	–	–
приходящаяся на долю:		

материнской компании	–	–
меньшинства	–	–

Инвестиционная деятельность (investing activities) включает приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, которые не относятся к денежным эквивалентам. Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности следует раскрывать отдельно, так как такого рода расходы направлены на генерирование будущих доходов. Примерами таких операций являются: денежные платежи для приобретения основных средств, нематериальных активов; денежные поступления от продажи долгосрочных активов; денежные потоки от приобретения и продажи долевых и долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных компаниях (кроме тех, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств и тех, которые предназначены для коммерческих и торговых целей); авансовые денежные платежи и кредиты, предоставленные другим сторонам, а также поступления от их возмещения (кроме авансовых платежей и кредитов финансовых институтов).

В отчете о движении денежных средств денежные потоки от операционной деятельности могут быть представлены либо прямым, либо косвенным методом.

Прямой метод (direct method) раскрывает основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей. Такая информация может быть получена либо непосредственно из учетных записей компании, либо путем корректировки каждой статьи в отчете о прибылях и убытках за отчетный период.

Косвенный метод (indirect method) корректирует величину чистой прибыли или убытка на результаты операций неденежного характера, любых отсрочек или начислений прошлых периодов или будущих операционных денежных поступлений или выплат, а также статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

Международные стандарты финансовой отчетности поощряют использование прямого метода, потому что он содержит информацию, необходимую для оценки будущих потоков денежных средств и которую не дает использование косвенного метода. В стандарте МСФО 7 приводятся иллюстративные примеры данного отчета, подготовленные прямым и косвенным методом (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2017 года (составленный с использованием прямого метода)

Показатель	2016	2017
Денежные потоки от операционной деятельности		

Денежные поступления от покупателей		
Денежные средства, выплаченные поставщикам и работникам		
Денежные средства от операций		
Выплаченные проценты		
Уплаченный налог на прибыль		
<i>Чистый денежный поток от операционной деятельности</i>		
Денежные потоки от инвестиционной деятельности		
Приобретение дочерней компании X за вычетом денежных средств X		
Покупка основных средств		
Поступления от продажи оборудования		
Проценты полученные		
Дивиденды полученные		
<i>Чистый денежный поток от инвестиционной деятельности</i>		
Денежные потоки от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций		
Поступления от долгосрочных займов		
Выплаты по обязательствам финансовой аренды		
Выплаченные дивиденды*		
<i>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</i>		

Окончание таблицы 2.4

Показатель	2016	2017
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов		
Денежные средства и их эквиваленты:		
на начало периода		
на конец периода		
*Также может быть показан в операционной деятельности		

2.6 Подготовка внешней финансовой отчетности отдельных компаний

Отчет о финансовом положении

В 2007 году Советом по МСФО принят термин «Отчет о финансовом положении» вместо традиционного термина «Баланс». Данный отчет показывает бухгалтерскую чистую стоимость всей деятельности организации в определенный момент времени и состоит, с одной стороны, из ее активов, с другой – из обязательств внешним сторонам, которые разделены на кредиторскую задолженность и акционерный капитал. Балансовое уравнение имеет следующий вид:

$$\boxed{\text{Ресурсы (активы)}} = \boxed{\text{Кредиторская задолженность}} + \boxed{\text{Акционерный капитал}}$$

$$\boxed{\text{Активы}} - \boxed{\text{Кредиторская задолженность}} = \boxed{\text{Чистые активы}} = \boxed{\text{Акционерный капитал}}$$

либо

Выделяют два традиционных подхода к представлению отчета о финансовом положении. Согласно *континентально-европейской* презентации отчета первоначально указывается информация о долгосрочных активах компании. Тем самым акцентируется внимание на долгосрочном потенциале всей деятельности организации в целом. Второй подход, *северо-американский*, подразумевает первоначальное представление краткосрочных активов предприятия, т. е. активы ранжируются в порядке убывающей ликвидности (таблицы 2.5, 2.6).

Таблица 2.5 – Схема континентально-европейского подхода к построению отчета о финансовом положении

АКТИВЫ		КАПИТАЛ + КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	
Земля и оборудование	400	Капитал	1000
Запасы	500		
Счета к получению	200		
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	500
Всего	1500	Всего	1050

Таблица 2.6 – Схема северо-американского подхода к построению отчета о финансовом положении

АКТИВЫ		КАПИТАЛ + КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ	
Денежные средства	400	Кредиторская задолженность	500
Счета к получению	200		
Запасы	500		
Земля и оборудование	400	Капитал	1000
Всего	1500	Всего	1500

Отчет о совокупном доходе

В 2007 году в связи с изменениями, внесенными в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», Отчет о прибылях и убытках был заменен на Отчет о совокупном доходе. Отчет о совокупном доходе является одним из составляющих компонентов финансовой отчетности. Отчет может быть представлен по выбору одним из двух вариантов: либо одним документом о совокупном доходе, либо двумя отдельными, первый из которых касается раскрытия компонентов прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках), а второй – раскрытия компонентов прочего совокупного дохода.

Как минимум в Отчете о совокупном доходе должны быть показаны следующие статьи:

- выручка;
- расходы на финансирование;
- доля в прибылях и убытках ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по долевым методу;
- расходы по налогам;
- прибыль или убыток;
- суммарная доналоговая прибыль (убыток) от прекращенной деятельности и от оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп.

В финансовой отчетности предприятие должно раскрывать следующую информацию:

1) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупной прибыли, которая складывается:

- из прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности;
- из прибыли или убытка после налогов, признанных при доведении до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или выбывающих(ей) групп(ы), которые представляют собой прекращенную деятельность;

2) следующие составляющие итоговой суммы:

- выручка, расходы, прибыль или убыток до налогов от прекращенной деятельности;
- соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в МСФО;
- прибыль или убыток, признанные при доведении до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или вырабатывающих(ей) групп(ы), которые представляют собой прекращенную деятельность;
- соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется в МСФО (IAS) 12.

Отчет об изменениях в капитале

В отчете МСФО (IFRS) 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна представлять Отчет об изменениях в капитале, непосредственно включающий следующую информацию:

а) общую совокупную прибыль за период, отдельно отражающую итоговые суммы, которые относятся на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;

б) совокупный эффект изменений в учетной политике и корректировке ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики. Изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

в) для каждого компонента капитала – сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений, исходящих:

- из прибыли или убытка;

- каждой статьи прочей совокупной прибыли;
- операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным отражением взносов, сделанных собственниками, и распределений в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к потере контроля.

Предприятие должно представить либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях сумму дивидендов, признанную в качестве распределенной в пользу собственников, в течение периода и соответствующую величину дивидендов на акцию.

Отчет о движении денежных средств

Если этот вид отчета используется вместе с остальными формами финансовой отчетности, обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах предприятия, его финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также его способности воздействовать на величину и сроки потоков денежных средств с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Информация о движении денежных средств полезна при оценке способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и позволяет пользователям разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих потоков денежных средств различных предприятий. Она также облегчает сопоставимость отчетов об операционных показателях различных предприятий, поскольку устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» регулирует порядок подготовки отчета для отдельных компаний (прямым или косвенным методами), его содержание.

Предприятие должно составлять отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств – поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных

активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

Эквиваленты денежных средств предназначены для покрытия краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или иных целей. Для того, чтобы инвестиция могла классифицироваться как эквивалент денежных средств, она должна быть легко обратима в заранее известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, например, три месяца с даты приобретения или менее. Банковские кредиты обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств.

Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя:

а) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

б) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности, так как считается, что данный метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. На практике при составлении годовой отчетности предприятий зачастую используется косвенный метод представления движения денежных средств от операционной деятельности, при котором чистый операционный денежный поток определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом таких факторов:

– изменение в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

– неденежные статьи, такие как амортизация, оценочные резервы, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных предприятий и доля меньшинства;

– прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

2.7 Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний и совместных предприятий

Дочерние компании, инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия: сущность и особенности

В соответствии с МСФО (IAS) 28 «Учет в ассоциированных компаниях» и МСФО (IAS) 31 «Участие в совместных компаниях» приняты следующие определения.

Ассоциированное предприятие – предприятие, в том числе неакционерное, такое как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним, ни долей в совместной деятельности.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Контроль – право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Метод долевого участия – метод учета, при котором инвестиции при первоначальном признании оцениваются по себестоимости, а затем их стоимости корректируются с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включают долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Совместный контроль – обусловленное договором распределение контроля над экономической деятельностью; существует только тогда, когда стратегические финансовые и операционные решения требуют единогласного одобрения всеми сторонами, совместно контролирующими данную экономическую деятельность (т. е. участника совместного предпринимательства).

Отдельная финансовая отчетность – составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместного контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Дочернее предприятие – предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Инвестор в совместное предпринимательство – сторона в совместном предпринимательстве, не имеющая совместного контроля над этим совместным предпринимательством.

Совместное предпринимательство – договорное соглашение, по которому две стороны или более предпринимают хозяйственную

деятельность, подлежащую совместному контролю.

Пропорциональная консолидация – метод учета, посредством которого доля участников совместного предпринимательства в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности этого участника или показывается в его финансовой отчетности отдельными статьями.

Участник совместного предпринимательства – сторона в совместном предпринимательстве, имеющая совместный контроль над этим совместным предпринимательством.

Отдельная финансовая отчетность – это отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности с учетом инвестиций по методу долевого участия и финансовой отчетности с пропорциональной консолидацией долей участия в совместном предпринимательстве. Отдельная финансовая отчетность может являться или не являться приложением к указанной финансовой отчетности, сопровождать или не сопровождать указанную финансовую отчетность.

Подготовка консолидированных отчетов о финансовом положении и отчетов о совокупном доходе

Основной принцип, на котором базируется *составление консолидированного отчета о совокупном доходе* – это то, что инвестиционные компании должны брать в расчет свою долю прибыли в ассоциированных компаниях (даже если это дивиденды) путем добавления к своему консолидированному доходу доли в ассоциированной компании после налогообложения.

Необходимо отметить разницу между такой консолидацией и консолидацией результатов дочерних компаний. Если бы некая компания была дочерней по отношению к материнской, то последняя приписала бы себе весь объем продаж, себестоимость и другие показатели. При использовании метода долевого участия выручка ассоциированных компаний, затраты и другие показатели *не объединяются*. Только такие показатели, как прибыль до налогообложения и суммы налогов за год добавляются к соответствующим строкам в отчетности материнской компании и ее дочерних компаний.

В консолидированном отчете о финансовом положении инвестиции в ассоциированные компании должны быть показаны как затраты на инвестиции за вычетом доли после получения дохода и любых сумм, уплаченных в качестве дивидендов и списанных с инвестиций.

Учет по методу участия в капитале

В соответствии с методом долевого участия инвестиции в ассоциированное предприятие признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в

прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочей совокупности прибыли объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и разницей от пересчета отчетности в другой валюте.

При наличии потенциальных прав голоса доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций либо в изменениях в капитале объекта инвестиций определяется на основе текущих долей участия и не отражает возможной реализации или конвертации потенциальных прав голоса.

Пропорциональная консолидация в совместных предприятиях

Участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода долевого участия. При применении метода пропорциональной консолидации следует представлять информацию в отчетности одним из двух способов.

1 Участник совместного предпринимательства может построчно объединять свою долю в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия с аналогичными статьями своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю в запасах совместно контролируемого предприятия со своими запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия – со своими основными средствами.

2 В качестве альтернативы участник совместного предпринимательства может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, показывающие его часть активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия. Например, он может отдельно показать свою долю в оборотных активах совместно контролируемого предприятия в составе своих оборотных активов, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия – отдельной строкой в составе своих основных средств.

Оба способа представления информации приводят к тому, что в отчетности отражаются одинаковые величины прибыли или убытка и всех основных классов активов, обязательств, доходов и расходов. Оба способа являются приемлемыми.

2.8 Подготовка консолидированной отчетности

Объединение бизнеса: ключевые понятия

Объединение бизнеса – это сделка, в которой покупатель получает контроль над одним или несколькими предприятиями.

Контроль – это возможность предприятия определять финансовую и операционную политику другого предприятия с целью получения выгод от деятельности этого лица.

Основными этапами приобретения являются:

- 1) определение покупателя;
- 2) определение даты приобретения;
- 3) признание и измерение идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретенной компании;
- 4) признание и оценка гудвилла или дохода от выгодной покупки.

Первый этап: объединение бизнеса рассматривается с точки зрения покупателя. Покупателем является предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием. В большинстве случаев этот этап прост в осуществлении. В некоторых случаях необходимо принятие решения. Например, когда два действующих предприятия А и Б объединяются в новое предприятие В, кто является покупателем? Предприятие С не может им быть, так как не существует на момент приобретения.

Второй этап: датой приобретения является дата, когда покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием. Определение правильной даты приобретения является очень важным, поскольку от нее зависят следующие аспекты: справедливая стоимость приобретенных чистых активов, измерение неконтролируемой доли и др.

Третий этап: активы, обязательства и условные обязательства оцениваются по справедливой стоимости. Приобретающая сторона оценивает вознаграждение, складывающееся из справедливой стоимости переданных активов, предполагаемых обязательств (включая условные обязательства) и долевых инструментов на дату приобретения.

Формы вознаграждения включают в себя:

- денежные средства;
- неденежные активы;
- выпущенные долевые инструменты;
- принятые обязательства;
- стоимость выпуска долговых / долевых инструментов;
- условное возмещение.

Условные обязательства, которые могут быть надежно оценены, признаются покупателем. Справедливой стоимостью условного обязательства является сумма, которую третья сторона предположительно будет взимать по условным обязательствам.

Четвертый этап: гудвилл признается в качестве актива, первоначально оценивающегося по стоимости на дату приобретения. Он определяется следующим образом:

$$\text{Гудвилл} = \text{Переданное возмещение} - \frac{\text{Сумма идентифицируемых приобретенных активов на дату}}{\text{Принятые обязательства}}$$

Если сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств превышает переданное возмещение, то возникает доход от выгодной покупки. Существуют следующие причины его возникновения:

- ошибки в оценке справедливой стоимости;
- требования иных стандартов;
- великолепные навыки ведения переговоров.

Наличие дохода от выгодной покупки явление довольно редкое. В таком случае покупатель обязан сразу признать прибыль от выгодной покупки в отчете о прибылях и убытках.

Объединение бизнеса: консолидационный метод

Консолидация – процесс подготовки одного комплекта финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем одного из этих лиц. Она представляет собой сочетание финансовой отчетности отдельных предприятий, для того чтобы показать финансовое положение и результаты деятельности группы, как если бы оно было единым целым.

Группа – материнская компания и все ее дочерние предприятия.

Материнская компания – предприятие, которое имеет одно или несколько дочерних предприятий.

Дочернее предприятие – предприятие, которое контролируется другим предприятием.

Консолидированная финансовая отчетность готовится путем агрегирования (объединения) аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов и корректировки этих комбинированных показателей межгрупповых операций между подразделениями группы.

Контроль – это возможность предприятия определять финансовую и операционную политику другого предприятия с целью получения выгод от деятельности этого лица.

В понятие контроля входят два элемента:

- критерий возможности (способность управлять финансовой и операционной политикой другого предприятия);
- критерий выгоды (возможность получения выгоды).

Оба элемента должны присутствовать для наличия контроля.

Факторы первого элемента:

1) пассивный контроль по сравнению с активным контролем: предприятие, имеющее способность управления, может на самом деле не быть вовлеченным в управление контролируемым предприятием;

2) контроль не делится: два или более лиц не могут иметь контроль над одним предприятием;

3) процент владения акциями: контроль подразумевает владение более 50 % акций.

Выделяют односторонний и эффективный контроль. *Односторонний* контроль возникает в случае, если материнская компания владеет (прямо или косвенно) больше чем 50 % голосующих акций организации, если нет доказательств обратного, а также если есть возможность назначать и смещать более 50 % директоров и представлять большинство голосов на общем собрании акционеров. Эффективный контроль может возникнуть при наличии меньше чем 50 % голосующих акций при соблюдении одного из следующих факторов:

- наличие договоров (управление по соглашению с другими инвесторами);
- доля голосующих акций (например, если в заседании участвуют лишь 60 %, имеющих право голоса, то 31 % может контролировать заседание);
- разбросанность других акционеров (из-за месторасположения акционеров);
- дезорганизация или апатия других акционеров (большинство акционеров не понимают или не заботятся о повседневном управлении).

Проблемы, связанные с эффективным контролем:

- этот вид управления является временным (например, если в заседании участвует лишь 60 % участников, имеющих право голоса, то 31 % может контролировать заседание в 1-й год, но если во 2-й год – 70 % участников, то уже нет);

– дружественные отношения могут стать недружественными.

Второй элемент (получение выгод).

Получаемые выгоды могут принимать следующие формы:

- дивиденды;
- получение дефицитного сырья на приоритетной основе;
- получение доступа к сбытовой сети, патентам;
- экономия от масштаба.

Консолидация подразумевает под собой сложение финансовых отчетностей материнской и дочерних компаний с учетом следующих корректировок:

- 1) корректировка балансовой стоимости активов дочерней компании и обязательств по справедливой стоимости;
- 2) устранение балансовой стоимости инвестиции материнской компании в каждой дочерней до приобретения акций этой дочерней компании.

Данные корректировки проводятся исключительно в целях проведения консолидации. Они отражаются на консолидационных рабочих листах и не заносятся в книги материнской или дочерней компаний. В результате некоторые консолидационные корректировки повторяются каждый раз, когда составляется консолидированная отчетность.

Внутригрупповые операции при консолидации

Внутригрупповые операции – это операции, которые происходят между компаниями одной группы.

Они должны быть исключены при консолидации, поскольку с точки зрения группы они не происходят. Они являются перемещением ресурсов из одного предприятия данной группы на другое и не изменяют консолидированную сумму чистых активов группы. Примерами таких операций являются реализация товаров, выплата дивидендов, передача основных средств, предоставление кредитов и др.

МСФО 27 требует, чтобы внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы были устранены в полном объеме.

Внутригрупповые остатки по расчетам – это суммы дебиторской задолженности и обязательств на дату баланса, которые образовались вследствие внутригрупповых операций.

Нереализованная прибыль и убытки от внутригрупповых операций – это прибыли и убытки, которые возникают вследствие внутригрупповых операций и включаются в балансовую стоимость активов предприятия.

Суммы нереализованной прибыли и убытков отражаются в составе финансового результата предприятия только после перепродажи оборотных активов другим лицам или же по мере амортизации долгосрочных активов.

Остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, а также нереализованная прибыль от таких операций должны полностью исключаться. Нереализованные убытки от операций внутри группы также должны исключаться, кроме случая, когда затраты не могут быть возмещены.

3 ОБЪЕКТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1 Учет как информационная система

Бухгалтерский учет (accounting) – это информационная система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации о самостоятельно хозяйствующем субъекте для принятия экономических решений. Счетоводство (bookkeeping) является важнейшей частью бухгалтерского учета и представляет собой механический и непрерывный процесс ведения бухгалтерских записей. Accounting в западных странах является более широким понятием, чем собственно бухгалтерский учет. Это понятие включает и все остальные функции управления – планирование, анализ и контроль. Часто в него также включают всё, что связано с аудитом и аудиторской деятельностью.

Принятие решений включает в себя:

- а) постановку цели;
- б) рассмотрение возможных альтернатив;
- в) принятие конкретного решения;
- г) выполнение действия для достижения цели;
- д) использование обратной связи (например, информации от клиентов) для оценки результатов.

Бухгалтерский учет помогает планировать и оценивать результаты, предоставляя всем заинтересованным пользователям информацию, необходимую для принятия экономических решений.

Однако необходимо различать также финансовый и управленческий учет (Financial Accounting and Managerial/Management Accounting). Главное различие состоит в целях этих видов учета и основных пользователях бухгалтерской информации. Управленческий учет главным образом готовит информацию для внутренних пользователей – руководителей всех уровней предприятия, а финансовый учет обеспечивает подготовку, отчеты, анализ и обработку бухгалтерской информации для внешних пользователей.

Ведение финансового учета является обязательным на основе строгого следования общепринятым принципам учета и отчетности в той или иной стране, в то время как управленческий учет не требует государственного регулирования и регламентации, его внедрение зависит только от решения руководства предприятия. В этой связи всё, что наработано полезного в

разных странах в этой области, уже сейчас можно с успехом применять на наших предприятиях.

В большинстве развитых западных стран правила финансового учета отличаются от правил налогового учета (tax accounting). Налоговый учет не является отдельной самостоятельной системой учета, и его было бы правильнее называть налоговыми расчетами. Это связано, во-первых, с различием целей этих двух систем и, во-вторых, с исторически сложившимися отличиями государственного и законодательного регулирования. Бухгалтеру надо всегда помнить об этом, потому что конкретные методы оценки, расчетов, справедливые для финансового учета, не всегда могут быть применимы для расчета налогооблагаемых показателей и, следовательно, самих налогов.

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность экономически обособленного предприятия (business activity).

Объекты бухгалтерского учета включают активы, собственный капитал, обязательства, доходы, расходы (рисунок 3.1). Основным объектом измерения в бухгалтерском учете является хозяйственная операция. *Хозяйственные операции* (business transactions) – это любые экономические факты и события, которые оказывают влияние на финансовое положение предприятия.



Рисунок 3.1 – Объекты бухгалтерского учета

Одной из основных учетных задач является формирование информационной базы о состоянии организации и его изменении для принятия управленческих решений.

Финансовое положение предприятия определяется экономическими ресурсами в собственности предприятия и требованиями против этих ресурсов в определенный момент времени. Экономические ресурсы называются активами (Assets), требования кредиторов – обязательствами (Liabilities), и требования собственников – собственным капиталом (Owner's Equity). Общая сумма активов в стоимостном выражении должна быть равна сумме обязательств и собственного капитала – основное бухгалтерское или балансовое уравнение (Accounting Equation):

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}$$
$$\text{ASSETS} = \text{LIABILITIES} + \text{OWNER'S EQUITY}$$

3.2 Особенности отражения хозяйственных операций.

Учетный цикл

Каждая хозяйственная операция классифицируется путем регистрации ее на счетах бухгалтерского учета. Каждый вид активов, обязательств, капитала, расходов и доходов отражается на отдельном счете. Счет (account) является основной единицей хранения учетной информации. Наиболее простой моделью счета является так называемая Т-модель (напоминает по форме букву Т), представляющая собой двухстороннюю таблицу, левая часть которой называется «дебет (Debit)», правая – «кредит (Credit)».

Хозяйственные операции на счетах отражаются в соответствии с системой двойной записи (the double-entry system). Каждая операция регистрируется, по крайней мере, по дебету и кредиту одного счета. Сумма всех записей по дебету должна быть равна сумме всех записей по кредиту. В нашей практике мы обычно оперируем простыми проводками (когда по одной операции корреспондируют два счета). В западных системах учета широко используются сложные, составные проводки (compound entries), где в одной проводке дебетуемых счетов и кредитуемых счетов может быть много.

Сумма всех записей на одной стороне счета называется оборотом (footing). Обратите внимание, что в российской практике в понятие оборота по счету начальное сальдо не включается, а в западной – включается.

В большинстве развитых стран отсутствует единый план счетов, обязательный к применению на национальном уровне. Соответственно, нет и строгих требований к названиям и кодировке счетов. Каждое предприятие самостоятельно разрабатывает план (Chart of Accounts), количество и назначение счетов исходит из цели реального и достоверного отражения финансовых результатов, финансового положения компании и движения денежных средств.

В разных странах используются различные классификации счетов. На наш взгляд, наиболее логичная и законченная система счетов, отвечающая практическим целям, принята в США, где используются две классификации счетов.

Первая классификация предусматривает деление всех счетов согласно балансовому уравнению на три группы: счета активов (assets accounts), счета обязательств (liabilities accounts) и счета капитала (owner's equity accounts). Счета доходов и расходов представляют собой отдельные подгруппы счетов капитала.

Вторая классификация подразделяет все счета на две группы:

1 Временные, или номинальные, счета (Temporary / Nominal / Accounts), которые открываются только на один учетный период. В конце периода они должны быть закрыты (обнулены). Это все счета доходов, расходов, счет Изъятия (счет Объявленные Дивиденды в акционерных обществах) и счет Итоговая Прибыль.

2 Постоянные, реальные, или счета баланса (Permanent, Real or Balance Sheet accounts). Это счета, сальдо по которым переносится на следующие отчетные периоды и включаются в баланс.

Учетный цикл как последовательность действий бухгалтера по регистрации хозяйственных операций, обработке информации с целью подготовки финансовых отчетов, включает следующие этапы:

а) анализ хозяйственной операции на основе первичных документов (Analysis transactions from the source documents);

б) регистрация хозяйственной операции в журнале в хронологическом порядке (journalizing);

в) перенос записи из журнала на счета в главную книгу (posting);

г) составление пробного баланса (trial balance) с целью проверки сбалансированности дебетовых и кредитовых остатков;

д) корректирующие проводки (adjusting entries);

е) составление скорректированного пробного баланса (Adjusted Trial Balance);

ж) подготовка финансовой отчетности (Preparing of Financial Statements);

з) закрытие счетов (Closing entries), составление заключительного пробного баланса (Post-Closing Trial Balance) и подготовка к следующему отчетному периоду.

3.3 Учет результатов от реализации

В наиболее общем виде финансовый результат хозяйственной деятельности любого предприятия, прибыль (Income в США или Profit в большинстве других стран) определяется как разность между доходами (Revenues) и расходами (Expenses). Под доходами понимаются поступления или другие увеличения активов предприятия либо расчеты по его обязательствам от поставки или производства товаров, оказания услуг или других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления деятельности. В простейшем случае доходы равны стоимости проданных товаров или оказанных услуг в течение определенного периода времени. Доходы увеличивают собственный капитал компании. Для обозначения прибылей, также увеличивающих капитал, но полученных в результате операций, не входящих в число типичных и ежедневных, используется термин Gains, который можно трактовать как прочие или случайные прибыли.

Под расходами понимается уменьшение или другое расходование активов предприятия либо возникновение обязательств в результате

поставки или производства товаров, оказания услуг или других видов деятельности, которые составляют основные и постоянные направления деятельности данного предприятия. Другими словами, это все затраты, которые в данном периоде в ходе хозяйственной деятельности приводят к уменьшению собственного капитала, возникают в ходе обычной деятельности предприятия и служат для получения соответствующих доходов. Случайные убытки и потери (Losses) возникают в результате редких, нетипичных операций и событий, например, от продажи основных средств, ценных бумаг, от изменения курсов иностранных валют.

Согласно правилу соответствия доходы должны быть зарегистрированы только в те периоды, когда они заработаны, а расходы должны регистрироваться только в те периоды, когда они имели место для получения этих доходов.

Правило соответствия реализуется на практике с помощью учета по методу начислений (Accrual Accounting). Для воплощения метода начислений к операциям, которые охватывают более чем один учётный период, применяются корректирующие проводки (записи). Они необходимы, когда имеют место отсрочки/предоплаты (deferrals/prepayments) и начисления (accruals).

Метод отсрочки используется, когда полученные доходы и уже оплаченные расходы относятся более чем к одному отчетному периоду. При проведении корректирующих записей доходы и расходы, имевшие место в настоящий период времени, должны быть отнесены к этому периоду, а остаток отсрочивается на будущий период. Например, часть страховки, оплаченной авансом, должна быть отнесена на расходы текущего периода. Аналогично – оплаченная вперёд арендная плата, оплата периодической литературы.

Метод начисления необходим для того, чтобы зарегистрировать доходы и расходы, которые должны относиться к данному отчётному периоду, но которые еще не были ранее зарегистрированы в текущем учете. Например, начисление процентов по кредитам, процентов по ценным бумагам, начисление амортизационных отчислений для начисления доходов дебетуют один или несколько счетов активов и кредитуют один или несколько счетов доходов. Начисление расходов отражают по дебету одного или нескольких счетов расходов и по кредиту одного или нескольких счетов обязательств.

Чистая прибыль (Net income) определяется как чистое увеличение собственного капитала в результате хозяйственной деятельности. В простейшем случае она равна разнице между доходами и расходами. В случае, когда расходы превышают доходы, имеет место чистый убыток (Net loss).

Доходами от основной деятельности является выручка от реализации (Revenues from Sales, а также Sales, Sales revenues, в некоторых странах используется термин Turnover).

Все расходы можно представить в виде двух основных составляющих элементов:

1) себестоимость реализованной продукции (Cost of Goods Sold, Cost of Sale), которая представляет собой фактическую себестоимость приобретения и производства реализованных за период товаров;

2) операционные расходы или расходы периода (Operating Expenses, Period Expenses), в которые включаются все расходы, необходимые для нормального функционирования предприятия за исключением себестоимости реализованной продукции.

Разность между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции образует валовую прибыль от реализации (Gross Margin from Sales, Gross Margin, в большинстве европейских стран Gross Profit). Если из валовой прибыли от реализации вычесть операционные расходы, получим чистую прибыль (Net Income) (разумеется до налогообложения, внереализационных прибылей и убытков, а также прибылей и убытков от экстраординарных событий).

Выручка от реализации

В соответствии с методологией учета по методу начислений доходы от продаж признаются (считаются заработанными) в тот отчетный период, когда право собственности на товары перешло от продавца к покупателю. Следовательно, валовая выручка от реализации (Gross Sales) складывается из общей суммы продаж товаров как оплаченных, так и отпущенных в кредит в данном отчетном периоде. При использования кассового метода (cash basis) валовая выручка представляет собой деньги или другое возмещение, поступившие за проданный товар.

Для учета продажи товаров используется счет Продажи (Sales), на котором отражаются все продажи товаров независимо от того, оплачены они или проданы в кредит. Записи на этом счете ведутся только по кредиту, в конце учетного периода он закрывается (по дебету в корреспонденции со счетом Итоговая Прибыль (Income Summary)).

Торговые скидки / Скидки с прейскурантной цены (Trade Discounts)

Эти скидки представляют собой скидки с цены каталога или прейскуранта, прайс-листа, которые обычно дают производители товаров или оптовые продавцы при изменении цен на товары, например, во время сезонных распродаж, при продаже постоянным клиентам, для стимулирования покупки большего количества товаров и т. п. Цены в каталогах и прайс-листах и соответствующие скидки с них используются только для удобства установления договорной цены, они не отражаются в бухгалтерских записях. И продавец, и покупатель отражают такую сделку по фактической цене продажи/покупки (по чистой цене, которая равна базовой цене в каталоге или прайс-листе за минусом предоставленной скидки, на которую выставляется счет-фактура).

Возврат и уценка проданных товаров (Sales Returns and Allowances)

Каждый случай возврата и уценки товаров независимо от причины неудовлетворения покупателя регистрируется на специальном счете Возврат и Уценка Проданных Товаров (Sales Returns and Allowances) следующей записью в журнале операций:

«Этот счет является контр-доходным счетом (Contra – revenue account), контрарным счетом к счету Продажи. Он имеет нормальное дебетовое сальдо, в отчете о прибылях и убытках (в большинстве Европейских стран Profit and Loss Account) сальдо по этому счету вычитается из валовой прибыли от реализации. Если отражать возврат и уценку сразу по дебету счета Продажи, то руководство предприятия не будет иметь информацию об уровне неудовлетворения покупателей. Хорошая система учета помогает управляющим получать данные о причинах возврата и уценки проданных товаров».

Приведенная бухгалтерская запись производится в текущем учетном периоде, если возврат и уценка товаров произошли в течение периода, когда этот товар был продан, и если суммы возврата и уценки не являются существенными и данные операции происходят постоянно из года в год.

Но если компания завершает специальный заказ на продажу товаров на крупную сумму в конце учетного периода, а возврат и уценка этих товаров может происходить в следующем учетном периоде, то чтобы избежать искажения чистой прибыли в этом периоде, необходимо скорректировать выручку от реализации на сумму возврата и уценки и начислить поправку на покрытие возврата и уценки товаров (Allowance for Sales Returns and Allowances). Эту корректирующую запись необходимо сделать еще и для того, чтобы в балансе (Balance Sheet) показать реальную величину дебиторской задолженности, которая должна быть оценена и показана в финансовой отчетности по чистой стоимости реализации (Net realizable value), т. е. в сумме, которая реально может быть получена в результате ее погашения.

Скидки с продажи за досрочную оплату (Sales Discounts)

При продаже товаров в кредит всегда оговариваются условия торговой сделки, сумма платежа и сроки оплаты. Эти условия обычно напечатаны в счете-фактуре (Sales invoice) и составляют часть договора купли-продажи. Условия продажи могут значительно различаться в разных отраслях. В некоторых отраслях сроки оплаты не превышают 10 или 30 дней. В таких случаях на счете-фактуре указывается «н/10» (n/10) или «н/30» (n/30), что означает, что указанная в счете-фактуре сумма должна быть выплачена в течение 10 или 30 дней соответственно после даты выставления счета. Если счет должен быть оплачен в течение 10 дней после окончания месяца, на нем делается пометка «н/10пкм».

Скидки с продаж за досрочную оплату обычно предлагаются для стимулирования покупателя оплатить счет до окончания срока кредитования. Такая практика повышает финансовую устойчивость предприятия, увеличиваются денежные средства и уменьшается дебиторская

задолженность. И для покупателя это также выгодно, так как отказ от скидок означает для него заем денег под проценты.

При предоставлении таких скидок указываются условия в счете «2/10, н/30» или «2/10, н/60». Условия «2/10, н/30» (2/10, n/30) означают, что покупатель должен оплатить всю сумму не позднее 30 дней с момента выставления счета, а если счет будет оплачен в течение 10 дней с момента выставления счета, то покупатель получает 2 %-ную скидку.

Поскольку в момент продажи не всегда известно, будут использованы скидки или нет, они учитываются только после оплаты счетов на специальном счете скидки с продаж (Sales Discounts).

К концу учетного периода на счете скидки с продаж накопятся все скидки, имевшие место в течение периода. Этот счет, как и счет возврат и уценка проданных товаров, является контрарным счетом к счету продажи, он имеет нормальное дебетовое сальдо, и его сальдо вычитается из валовой выручки от реализации в отчете о прибылях и убытках.

Себестоимость реализованной продукции

Любое предприятие, закупая сырье и товары для последующего производства и продажи готовой продукции, обычно создает необходимые товарные запасы для осуществления нормального торгового процесса. Количество товаров, принадлежащих предприятию на правах собственности на определенный момент времени, называется товарными запасами (Merchandise inventory). Себестоимость товаров в наличии, годных для продажи в течение отчетного периода (Cost of goods available for sale), складывается из двух величин: товарных запасов на начало периода (Beginning inventory) и объема выпущенной готовой продукции в течение периода (Net purchases).

К затратам, составляющим себестоимость, относятся:

а) при приобретении:

- цена покупки за исключением торговых скидок и возвратных платежей;
- импортные пошлины и невозмещаемые налоги;
- транспортно-экспедиционные расходы;

б) при обработке:

- прямые производственные затраты;
- накладные производственные затраты;
- затраты на совместное производство;

в) прочие затраты:

- непроизводственные расходы, если они точно к ним относятся (например, складские расходы на выдержку виски);
- затраты по займам (редко).

Рассмотрим отдельные виды затрат, формирующих себестоимость.

Транспортные расходы (Freight In)

В некоторых отраслях принято, что поставщик (продавец) оплачивает транспортные издержки, увеличивая на них цену за товар, в других обычным является оплата транспортных расходов покупателем. Транспортные

расходы по доставке товара (Freight in; Transportation in; Carriage in) должны быть включены в стоимость приобретаемых товаров. Руководству компании необходимо иметь информацию о сумме транспортных расходов, потому что они учитываются на отдельном счете Расходы по Доставке (Freight In).

Существуют специальные условия договора поставки: кто (покупатель или продавец) оплачивает транспортные и все связанные с перевозкой расходы. Условия FOB-пункта отправления (FOB Shipping point) означают, что поставщик должен погрузить товар в пункте производства (отгрузки), а покупатель – оплатить транспортные расходы от этого пункта. Право собственности от поставщика к покупателю переходит именно в этом пункте. Условия FOB-пункта назначения (FOB destination) означают, что сам поставщик оплачивает транспортные расходы до пункта назначения, и всё время, пока товар не достигнет пункта назначения, является собственником товара. «Пункт отправления» и «Пункт назначения» часто определяются конкретным местом, например, FOB-Москва.

В случае, когда поставщик оплачивает транспортные расходы за счет покупателя, он включает их в счет-фактуру, но указывает соответствующую сумму отдельной строкой. В этом случае покупатель должен отразить стоимость товара и транспортные расходы на отдельных счетах.

Если эта закупка будет оплачена в течение дисконтного периода (до 4 июня включительно) скидка за досрочную оплату составит 30 долларов ($1,500 \times 2\%$), так как она распространяется только на сумму товара и на транспортные расходы не предоставляется.

Следует различать транспортные расходы по доставке купленных товаров (Freight in) и по продаже/вывозу товаров (Freight out, Carriage out, Delivery costs). Расходы по продаже не включаются в стоимость товара у продавца, а рассматриваются им как коммерческие расходы и показываются в отчете о прибылях и убытках как операционные расходы.

Методы учета закупок – Метод валовой цены (Gross Method) и метод чистой цены/цены нетто (Net Method, Net Price Method)

Система, регистрирующая первоначально все произведенные закупки по полной (валовой) цене/цене брутто (Gross purchase price), которая указывается в счете-фактуре, называется методом полной цены или методом-брутто (Gross Method). При этом счет Скидки с Закупок появляется только в момент оплаты закупки. Следовательно, руководство предприятия не может видеть, какие скидки с закупок были предоставлены поставщиком, но не были нами использованы, т. е. были упущены. Упущенные скидки (Discounts lapsed/lost) – это сумма скидок, предоставляемая за досрочное погашение задолженности по поставленным товарам и услугам, которые не были реализованы из-за превышения дисконтного льготного периода.

Для выявления упущенных скидок все закупленные товары, а также их возвраты и уценки приходятся по чистой цене/цене нетто (Net price). Это цена, указанная в счете-фактуре, за вычетом всех потенциальных скидок.

Такой метод отражения скидок по закупкам/продажам называется методом чистой цены, или методом-нетто (Net Method). Аргумент для такого трактования скидок с закупок как финансового дохода состоит в том, что они аналогичны полученным процентам за кредит.

Метод учета по чистой цене представляется более полезным подходом при регистрации закупок, так как: 1) он обеспечивает корректное отражение стоимости активов и соответствующих обстоятельств; 2) позволяет оценить неэффективность использования предоставленного поставщиком кредита на оплату приобретаемых товаров. Поэтому большинство менеджеров предпочитают этот метод методу учета по полным ценам. Однако на практике широко используется и метод по полным ценам, хотя и менее логичный, но более простой.

При использовании метода полных цен скидки с закупок должны быть учтены как вычеты из суммы закупок в отчете о прибылях и убытках. Такие скидки могут трактоваться как элемент финансового управления и показываться как прочие доходы и расходы. При использовании метода чистых цен упущенные скидки с закупок (Purchase Discounts Lost) рассматриваются как финансовые расходы и могут быть отражены в отчете о прибылях и убытках в разделе прочих расходов и убытков.

Для правильного понимания понятия себестоимости реализованной продукции (Cost of goods sold), особенно в части ее вычисления и проблем отражения в бухгалтерском учете, необходимо еще остановиться на стоимостной оценке запасов.

Запасы (Merchandise Inventory)

Товарно-материальные запасы торгового предприятия, как розничного, так и оптового, состоят из товаров, имеющихся в наличии и годных для продажи покупателям. Для производственных предприятий товарно-материальные запасы включают также сырье и материалы, необходимые для производства (Raw materials inventory), незавершенное производство (Work in process inventory, Work in progress inventory), а также готовую продукцию (Finished goods inventory).

Следует отметить, что чем выше стоимость конечных запасов, тем ниже себестоимость реализованной продукции и, следовательно, выше валовая прибыль от реализации, и при прочих равных условиях выше чистая прибыль в отчете о прибылях и убытках, а налог на прибыль будет относительно завышен. Завышение (overstatement) конечных запасов повлияет как на величину активов, так и на величину собственного капитала в балансе. Сумма активов будет преувеличена, сумма собственного капитала также будет необъективна за счет завышенной прибыли данного года. Занижение (understatement) стоимости конечных запасов приведет к противоположным результатам.

Так как товарно-материальные запасы на конец отчетного периода являются начальными запасами следующего периода, ошибка, допущенная

при их оценке в этом периоде, повлияет на показатели и будущего периода. И хотя в целом (рассматриваем двухлетний период) ошибки при расчете прибыли нивелируют друг друга, это может привести ко многим негативным последствиям. Во-первых, нарушается правило соответствия (*matching rule*) – один из основных принципов бухгалтерского учета, согласно которому все доходы и расходы должны быть отражены в том учетном периоде, когда они имели место. Иначе представляется невозможным сравнение деятельности предприятия за ряд отчетных периодов. Во-вторых, большое количество экономических решений как внутри предприятия, так и вне его принимается ежегодно на основе показателей оценки запасов, реализованной продукции и финансовых результатов. В зависимости от размера прибыли, указанной в финансовой отчетности, многие инвесторы и кредиторы принимают свои решения.

При организации учета товарно-материальных запасов используются два принципиально различных подхода:

- 1) система непрерывного учета (*Perpetual Inventory System*);
- 2) система периодического учета (*Periodic Inventory System*).

При использовании системы периодического учета не ведется непрерывный аналитический учет движения каждой единицы запасов. Для учета закупленных запасов ведутся счета Закупки, Возврат и Уценка Купленных Товаров, Скидки по Закупкам за Досрочную Оплату и Транспортные Расходы (по доставке). Периодически и в конце отчетного периода проводится инвентаризация (*Taking physical inventory*), т. е. физический подсчет запасов в натуре. Себестоимость реализованной продукции при этом подходе определяется расчетным путем на основе данных о начальных запасах, чистых закупках и конечных запасов, определенных по результатам инвентаризации.

Система периодического учета запасов используется скорее там, где товары имеют относительно небольшую стоимость за единицу и их большое количество, т. е. там, где дорого и трудоемко налаживать поштучный учет. Очевидна важность надлежащей организации при таком подходе системы материальной ответственности, четкой процедуры проведения инвентаризации и определения достоверной оценки запасов на отчетную дату.

В системе непрерывного учета, наоборот, ведется непрерывный аналитический учет движения каждой единицы запасов. Четыре счета, перечисленные выше, при этом подходе не используются. Движение товаров учитывается сразу на счете Товары (по дебету приход каждой единицы, по кредиту расход), и следовательно, себестоимость реализованной продукции всегда сразу известна. Эта система используется там, где товаров скорее относительно немного по количеству и стоимость их относительно большая, например, в торговле ювелирными изделиями, грузовиками, самолетами.

Для расчета прибыли необходимо также учесть все остальные расходы, связанные с деятельностью организации, а именно операционные расходы.

Операционные расходы (*Operating Expenses*) – это все расходы, необходимые для функционирования предприятия, но не вошедшие в себестоимость реализованной продукции. Они представляют третий главный элемент отчета о прибылях и убытках для торговой компании. Другой термин для этих расходов – затраты на период (*Period costs*). Они не являются прямо связанными с приобретением или производством товаров, и следовательно, не рассматриваются как часть товарно-материальных запасов (*inventory*).

Во многих отраслях эти расходы являются незначительными относительно стоимости товарных запасов, в других случаях, особенно где коммерческие расходы значительны, эти расходы связаны более с реализованной продукцией, чем с непроданными запасами. В большинстве случаев общие и административные расходы вообще не связаны или не прямо связаны с непосредственным процессом производства (торговли), и их распределение на конкретные товары носило бы произвольный характер. Общее руководство для отнесения теоретически операционных расходов на товарные запасы – это наличие прямой действительной связи с количеством произведенной (проданной) продукции. На самом деле практически такой связи нет. Вот почему эти расходы являются не инвентаризируемыми и рассматриваются как расходы периода.

Обычно в операционных расходах выделяют две основные группы расходов: коммерческие и общие и административные.

Коммерческие расходы (*Selling expenses*) – расходы, связанные с процессом реализации товаров, процессом продвижения товаров на рынке. Они включают все складские расходы (содержание складов, хранение товаров, амортизация складского оборудования, заработная плата складских работников и т. п.), расходы по подготовке товаров к продаже, расходы на рекламу, расходы по доставке товаров покупателям, если их несет продавец.

Общие и административные расходы (*General and Administrative expenses*) включают расходы, относящиеся к деятельности всей компании в целом. Это расходы на содержание офиса (заработная плата администрации, расходы на канцелярские и хозяйственные товары, амортизация оборудования в офисе и т. п.), на ведение бухгалтерского учета, на работу с персоналом, по кредитованию и получению кредитов и другие необходимые расходы для успешного функционирования компании.

3.4 Учет долгосрочных активов

Учет основных средств

В соответствии с МСФО 16 «Имущество, завод и оборудование» (*IAS «Property, plant and equipment»*) к объектам основных средств относятся материальные объекты, которые используются для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для

административных целей, а также предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Таким образом, основные средства представляют собой активы, которые:

- 1) имеют срок полезного использования более одного года;
- 2) используются в деятельности предприятия;
- 3) не подлежат перепродаже.

При изучении правил учета основных средств также руководствуются МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 17 «Аренда», МСФО 23 «Затраты по займам», МСФО 3 «Объединение компаний», МСФО 36 «Обесценение активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы».

МСФО 16 не применяется:

- к объектам, классифицированным в качестве предназначенных на продажу согласно МСФО «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и Прекращенная деятельность»;
- биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 41 «Сельское хозяйство»);
- правам на минеральные ископаемые, поиск и добычу минеральных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозможных ресурсов.

Объект основных средств признаётся в качестве актива, когда существует достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды и что себестоимость актива для компании может быть надежно оценена.

Первоначальная стоимость основных средств включает в себя следующие элементы:

- 1) покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок);
- 2) прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние (заработная плата работников, затраты на подготовку площадки, первичные затраты на доставку и разгрузку, на монтаж, сборку, стоимость тестирования оборудования, стоимость работ специалистов (архитекторов, инженеров и т. д.);
- 3) первоначальная оценка затрат на демонтаж, перемещение объекта и восстановление места его положения.

В случае если актив приобретался в условиях обмена, его стоимость определяется как справедливая, скорректированная на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов. Обмен активами часто имеет место там, где оборудование подлежит регулярной замене или модернизации (например, автомобили или компьютерная техника).

Балансовая стоимость объекта основных средств не включает расходов на его повседневную эксплуатацию. Такие затраты, как сервисное обслуживание, списываются на финансовый результат по мере их возникновения.

Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, ее стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта основных средств.

Компания может выбрать одну из двух моделей последующей оценки основных средств:

1) исходя из первоначальной стоимости (COST MODEL), учет ведется по первоначальной стоимости (за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения);

2) исходя из переоцененной стоимости (REVALUATION MODEL), учет ведется по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью (fair value) объекта основных средств на дату переоценки (за вычетом последующей накопленной амортизации и убытков от обесценения). Эта модель используется только в случае, если справедливая стоимость поддается надежной оценке.

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив мог бы быть обменян в сделке между добровольными независимыми сторонами, владеющими необходимой информацией.

Необходимо отметить, что если увеличение стоимости актива распределяется между кредитом счетов «Резерв переоценки активов» и «Отложенные налоговые обязательства», то уменьшение относится прямо на убыток текущего периода.

Увеличение либо уменьшение в стоимости актива отражается иначе, если до этого уже была переоценка. Сторнирование предыдущей оценки актива при текущем увеличении его стоимости осуществляется путем отнесения увеличения на прибыль (в пределах предыдущего признания расходов). Превышение данной суммы относится на резерв переоценки активов с указанием налогового эффекта (отложенного налогового обязательства).

При переоценке земля, здания, машины и оборудование оцениваются по справедливой стоимости исходя из рыночной стоимости, определяемой оценщиком.

Следует помнить, что в стоимость приобретения зданий, сооружений, оборудования включаются все необходимые затраты, связанные с покупкой, строительством, доставкой, монтажом, наладкой и пуском в эксплуатацию. Согласно правилу соответствия расходы по приобретению основных средств распределяют на весь срок эксплуатации основных средств, а не относят на расходы текущего периода. Этот процесс называется износом основных средств (depreciation).

Для расчета начисляемого износа необходимо знать: первоначальную стоимость (cost, original cost, historical cost, acquisition cost), ликвидационную стоимость (residual value, salvage value, scrap value), амортизируемую стоимость (depreciable cost), предполагаемый срок полезного использования (estimated useful life).

Существуют различные методы расчета начисленного износа основных средств: метод прямолинейного списания стоимости (straight-line method); производственный метод (production method); метод списания стоимости по сумме чисел лет (sum-of-the-years-digits method); метод уменьшающегося остатка (declining-balance method) и его разновидность – двойного уменьшающегося остатка (double-declining-balance method). Два последних метода являются методами начисления ускоренного износа (accelerated methods).

Согласно методу прямолинейного списания стоимость основных средств равномерно распределяется в течение срока их полезного использования. Норма износа является постоянной величиной. Величина начисленного износа определяется по следующей формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок полезного использования}}$$

Производственный метод основан на том, что износ является только результатом эксплуатации и период времени не играет никакой роли в процессе его начисления. Рассчитывается норма начисления износа на единицу объема производства по следующей формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый объем работ в единицах работы}}$$

Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы. Остаточная стоимость ежегодно уменьшается, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Согласно методу списания стоимости по сумме чисел лет разница между первоначальной и ликвидационной стоимостью умножается на определенный для каждого года коэффициент. Знаменатель этого коэффициента определяется суммой чисел лет срока полезного использования объектов основных средств, а в числителе – количество лет, остающихся до конца срока использования, включая текущий год.

Метод удвоенного уменьшающегося остатка использует постоянный коэффициент, который равен удвоенному коэффициенту при прямолинейном списании. Этот коэффициент умножается на величину остаточной стоимости. Предполагаемая ликвидационная стоимость учитывается только в последний год работы объекта. Такая практика характерна для США, в других странах ликвидационная стоимость может не приниматься в расчет при использовании этого метода, также на ее использование нет прямого указания в международных стандартах финансовой отчетности.

При приобретении основных средств в течение года необходимо учитывать дату приобретения: если основные средства были куплены в

первую половину месяца, то начисление износа начинается с этого месяца, если основные средства были приобретены во вторую половину месяца, то начисление износа начинается со следующего месяца. Вообще начисление износа в некоторых странах предполагает эту операцию только в конце года и только на те основные средства, которые числятся на эту дату, или используют так называемую полугодовую конвенцию.

При пересмотре ликвидационной стоимости и/или срока полезного использования необходимо рассчитать на момент пересмотра остаточную стоимость основных средств и дальнейшее начисление износа производить исходя из этой новой остаточной стоимости.

Основные средства выбывают тремя основными способами:

- 1) списываются из-за полной невозможности их дальнейшего использования (disposal of assets);
- 2) продаются (sale of assets);
- 3) обмениваются (exchange of assets).

При выбытии основных средств начисление износа продолжается вплоть до дня выбытия.

Прибыли и убытки, возникшие в результате выбытия основных средств, отражаются в Отчете о прибылях и убытках как прочие доходы и расходы.

Существуют особые правила определения прибыли и убытков при обмене основных средств, которые зависят от характера обмениваемых средств.

В случае непризнания прибылей или убытков, возникающих в результате обмена основных средств, на их величину корректируется учетная стоимость полученных средств.

Капитальными расходами, или капиталовложениями (capital expenditures), называют затраты на покупку или создание основных средств и других внеоборотных активов, а также на прирост основных средств (производственных мощностей). Капитальные расходы записываются по дебету счетов активов, так как принесут прибыль в последующие отчетные периоды.

Текущие расходы – это расходы на ремонт, наладку и иные расходы, необходимые для поддержания и нормального функционирования основных производственных средств и оборудования. Текущие расходы рассматриваются как затраты в тот период, в который они были произведены, так как считается, что они приносят прибыль только в один текущий отчетный период.

Текущий ремонт (Ordinary repairs) рассматривается как расходы, необходимые для поддержания средств в хорошем рабочем состоянии, является затратами в период, когда он был произведен.

Капитальный ремонт (Extraordinary repairs) рассматривается как расходы, увеличивающие ликвидационную стоимость объекта основных средств и/или срок его полезного использования. Расходы на капитальный ремонт в этом случае отражаются по дебету счета Накопленный Износ. Если

в результате капитального ремонта (модернизации объектов) улучшаются основные характеристики объекта, их производительность и эффективность, то такие затраты капитализируются на увеличение стоимости самого объекта.

В отчетности для каждой группы основных средств раскрывается следующая информация:

- способы оценки балансовой стоимости до вычета износа;
- используемые методы амортизации;
- сроки полезной службы для применения нормы амортизации;
- балансовая стоимость до вычета амортизации и износ на начало и конец периода;
- сверка балансовой стоимости по состоянию на начало и на конец периода, отражающая поступление и выбытие активов, приобретение путем объединения компаний и прочие изменения.

Также приветствуется раскрытие следующей информации:

- балансовая стоимость временно неиспользуемых основных средств;
- балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации полностью амортизированных, но еще используемых основных средств.

Учет нематериальных активов

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» (IAS 38 «Intangible assets») нематериальным называется идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

К нематериальным относятся активы:

- имеющие отношение к маркетингу (торговые марки, включая бренды, публикации, сертификационные отметки; интернет-домен имени; заголовки газет; торговое оформление (уникальные цвета, форма либо упаковочный дизайн));
- имеющие отношение к авторскому праву (кинофильмы, видеофильмы, книги, журналы, пьесы, опера, балет, фотографии, картины, музыкальные произведения);
- имеющие отношение к покупателям (списки покупателей, невыполненные заказы, контракты на поставку);
- базирующиеся на контракте (лицензии, роялти, рекламные контракты, контракты на услуги, франшиза, оперативные права, права пользования (водой, воздухом, минералами и др.), обслуживание по ипотеке) и др.;
- имеющие отношения к технологиям (патентные технологии, компьютерное программное обеспечение, незапатентованные технологии, базы данных, торговые секреты (такие как формулы, процессы и рецепты)).

Можно обозначить следующие критерии определения нематериального актива:

- 1) идентифицируемость (т. е. нематериальный актив должен быть отделен либо проистекать из договорного или иного юридического права);
- 2) контроль (т. е. право на получение будущих экономических выгод от этого ресурса и возможность запрета доступа других к этим выгодам);

3) будущие экономические выгоды (это чистый приток денежных средств, включая повышение доходов или экономию затрат);

4) стоимость актива должна быть надежно оценена.

Таким образом, нематериальные активы (intangible assets) – это активы, как правило, долгосрочной природы, не имеющие физической субстанции, но имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника. Примерами нематериальных активов могут служить патенты, авторские права, торговые марки, цена фирмы, франчайзинг, лицензии, фирменные знаки, формулы, ноу-хау. Нематериальные активы учитываются по стоимости приобретения.

Существует 2 этапа создания нематериального актива: этап исследований и этап разработки. На каждом из этих этапов затраты должны быть учтены. Затраты на этапе исследования должны быть списаны на затраты текущего периода, а затраты на этапе разработки должны быть капитализированы. Затраты, предварительно списанные на расходы текущего периода, не могут быть восстановлены и капитализированы. Затраты на разработку должны быть капитализированы при их соответствии всем следующим критериям:

- техническая осуществимость;
- намерение завершить и продать;
- возможность использовать или продать;
- существование рынка;
- наличие ресурсов для завершения проекта;
- возможность надежного измерения расходов.

Стоимость внутреннего созданного нематериального актива включает все затраты, непосредственно понесенные в связи с его созданием производством и доведением до состояния готовности к использованию по назначению, предусмотренному руководством.

Исключены из МСФО 38 следующие активы:

- внутренне созданные бренды;
- титульные данные;
- публикация названий;
- списки клиентов.

Причина заключается в том, что затраты на разработку этих активов не могут быть отделены от затрат на развитие бизнеса в целом. Данные нематериальные активы могут быть признаны по их справедливой стоимости в случае, если они приобретены в рамках объединения бизнеса.

Стоимость нематериальных активов подлежит амортизации (amortization или amortisation в европейских странах), т. е. должна быть списана на расходы в течение срока их полезного использования. В том случае, если срок использования не определен в договоре о приобретении, то максимальный срок амортизации нематериальных активов составляет, например, в США – 40 лет (для патентов – 17 лет). В европейских странах эти сроки обычно значительно короче. Предприятие само устанавливает

сроки полезного использования исходя из предположения извлечения выгоды и получения прибыли от этих объектов. В целях налогообложения стоимость нематериальных активов должна быть списана на расходы в течение 10 лет. При расчете амортизации нематериальных активов используется метод прямолинейного списания.

Для нематериальных активов может использоваться прямой метод списания, начисления амортизации, т. е. сразу по кредиту счета самого актива. Это особенно характерно для неотчуждаемых нематериальных активов, таких как деловая репутация, организационные расходы в период формирования компании. Обычный способ начисления амортизации, называемый косвенным методом, предполагает использование отдельного самостоятельного счета для накопления информации о начисленной амортизации.

Наиболее специфичными объектами нематериальных активов являются:

- организационные расходы;
- деловая репутация;
- учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.

Организационные расходы (Organization costs) представляют собой расходы по созданию корпорации. К ним относятся такие расходы, как гонорары адвокатам за составление учредительных документов, стоимость печати акционерных сертификатов, гонорары за услуги, предоставленные в процессе регистрации фирмы, и другие расходы, необходимые для учреждения и формирования корпорации. Организационные расходы должны окупиться за всё время существования фирмы, благодаря именно этим расходам фирма функционирует и получает доходы. Поэтому они должны быть зарегистрированы в учете как нематериальные активы с последующей систематической амортизацией (как правило, срок амортизации 5–10 лет).

Деловая репутация (goodwill) возникает и признается в учете только при покупке целого бизнеса. Деловая репутация представляет собой платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод. Рассчитывается как разница между ценой, заплаченной при покупке, и справедливой стоимостью идентифицируемых чистых активов компании на дату покупки. Амортизируется как и прочие нематериальные активы, срок амортизации в соответствии с МСФО – 5 лет, допускается увеличение срока амортизации на более продолжительный обоснованный период, но не более 20 лет.

В соответствии с международными стандартами (МСФО 22), если первоначальная стоимость покупки меньше справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных при покупке активов и обязательств, при принятии их на учет справедливая стоимость приобретенных неденежных активов пропорционально уменьшается до устранения имеющегося

превышения. В случае, когда после уменьшения справедливой стоимости неденежных активов еще остается превышение, оно трактуется как отрицательная деловая репутация (negative goodwill) и отражается как отсроченная прибыль.

Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) – Research and Development Costs (R&D) с 1 июля 1999 г. регулирует международный стандарт 38 «Нематериальные активы», который заменил МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки».

Затраты на НИОКР – расходы на осуществление двух видов деятельности: исследований и разработок.

Исследования (Researches) – это оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей. Фундаментальные исследования изначально не ориентированы на получение каких-либо конкретных результатов, прикладные – направлены на получение определенного практического результата.

Разработки (Developments) – это применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Поскольку учет затрат на исследования принципиально отличается от учета затрат на разработки, необходимо четко разделять эти виды деятельности. Но на практике такое разделение часто осуществить достаточно сложно, так как эти виды деятельности очень тесно связаны. В МСФО приведены примеры видов деятельности, которые должны быть отнесены к исследованиям и которые должны рассматриваться как разработки.

Примерами видов деятельности, обычно относимых к научным исследованиям, являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск направлений применения научных открытий и других знаний;
- поиск альтернативных продуктов или процессов;
- разработка возможных новых или улучшенных продуктов или процессов.

Примерами видов деятельности, обычно относимых к разработкам, являются:

- проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей;
- разработка инструментов, технологической оснастки, матриц и штампов с использованием новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных установок, по своим масштабам используемых не для коммерческого производства.

Примерами видов деятельности, которые могут быть тесно связаны с

исследованиями и разработками, но не относятся к такой деятельности, являются:

- инженерная поддержка на начальном этапе коммерческого производства;
- контроль качества в процессе коммерческого производства, включая повседневное тестирование продукции;
- устранение неисправностей, возникающих в процессе коммерческого производства;
- повседневные усилия, направленные на обновление, расширение или другое улучшение качества существующего продукта;
- приведение имеющихся характеристик продукта в соответствие с конкретными требованиями или нуждами покупателя, как часть постоянной коммерческой деятельности;
- сезонные или другие периодические изменения дизайна существующих продуктов;
- повседневное конструирование инструментов, технологической оснастки и штампов;
- деятельность, включающая проектирование и строительство, связанное с сооружением, перемещением, перестановкой или пуском производственных мощностей, оборудования, кроме сооружений и оборудования, используемого исключительно для осуществления конкретных проектов по исследованиям и разработкам.

Затраты на этапе исследования признаются как расходы в тот период времени, когда они были понесены (имели место), поскольку в соответствии с МСФО предполагается, что на этапе исследования не могут быть получены нематериальные активы, использование которых будет приносить доходы.

Нематериальные активы, полученные на этапе разработок, признаются как активы только в том случае, когда соблюдаются все следующие условия:

- 1) техническая завершенность нематериальных активов такова, что они пригодны для реализации или для использования;
- 2) существуют чертежи, документация, обеспечивающие завершение разработок активов для продажи или использования;
- 3) существует реальная возможность использовать или продавать данные нематериальные активы;
- 4) должно быть получено подтверждение, что использование данного актива может и будет приносить доходы, должны быть проведены расчеты экономической эффективности использования данного нематериального актива.

Кроме этого, предприятие должно иметь подтверждение, что существует рынок реализации данного актива;

5) существуют необходимые технические, финансовые и прочие ресурсы для завершения разработок, чтобы возможно было осуществлять использование или продажу данного нематериального актива;

6) существует возможность точно оценить величину затрат, осуществленных на этапе разработки данного нематериального актива.

Стоимость нематериального актива, полученного в результате внутренних разработок, включает все затраты, понесенные начиная с момента начала этапа разработки:

- затраты на материалы или услуги, непосредственно потребленные при разработке данного нематериального актива;
- заработная плата рабочих и прочего персонала, которую можно прямо отнести на затраты по разработке данного актива;
- прочие расходы, которые также прямо связаны с разработкой данного актива, как, например, затраты на регистрацию, юридическое оформление прав на данный актив, амортизация патента, лицензии, которые использовались при разработке данного актива;
- косвенные расходы, которые необходимы при разработке нематериального актива, но которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на данный актив, например износ основных средств, затраты на страховку и затраты на аренду. Эти расходы должны быть распределены на затраты на основе выбранной базы распределения точно так же, как общепроизводственные расходы при исчислении себестоимости производства продукции.

В стоимость нематериального актива не могут быть включены следующие виды затрат:

- коммерческие и общехозяйственные расходы за исключением затрат, непосредственно связанных с подготовкой к реализации данного нематериального актива;
- затраты на обучение персонала по использованию данного актива.

Если требования МСФО для регистрации затрат на этапе разработки как нематериального актива не соблюдаются, все понесенные затраты рассматриваются как расходы текущего периода.

В финансовой отчетности о нематериальных активах должна раскрываться следующая информация:

- является ли срок службы нематериального актива неопределенным или ограниченным (применяемые нормы амортизации);
- валовая балансовая сумма и накопленный износ;
- статья отчета о прибылях и убытках, где отражена амортизация;
- выверка балансовой стоимости.

Учет природных ресурсов

Природные ресурсы, например, строевой лес, месторождения нефти и газа, залежи угля, относятся к истощаемым активам. Их отличительной особенностью является то, что при добыче они превращаются в материальные запасы. Природные ресурсы отражаются в учете по стоимости приобретения, которая по мере разработки природных ресурсов уменьшается.

Истощение (depletion) – это пропорциональное списание стоимости природных ресурсов на добытые, разработанные материальные ценности.

Истощение природных ресурсов рассчитывается методом, аналогичным производственному методу для основных средств.

Добытые, но не проданные в данный год природные ресурсы, рассматриваются как товарно-материальные запасы, расходы на их истощение регистрируются в учете только в год их продажи.

При разработке природных ресурсов используются основные средства. Если срок полезного использования оборудования превышает предварительно рассчитанный срок разработки месторождения, то начисление износа по основным средствам производится на той же базе, на которой начисляется истощение природных ресурсов. При сроке полезной службы оборудования меньше предполагаемого срока разработки месторождения начисление износа оборудования производится исходя из срока его службы.

При разработке нефтяных и газовых месторождений в бухгалтерском учете используются два способа учета затрат на разведку месторождений. При использовании первого метода затраты на успешную разведку капитализируются и затем списываются в течение всего срока разработки месторождения. Если разведка была unsuccessful, то затраты на нее списываются на расходы текущего периода. При использовании второго метода затраты на разведку капитализируются независимо от результатов разведки. Затраты на unsuccessful разведку включаются в стоимость первого месторождения, давшего нефть или газ.

3.5 Учет текущих активов

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» (IAS 2 «Inventories») **запасы** – это активы, предназначенные для продажи в ходе деятельности, созданные в процессе производства для продажи или в форме сырья или материалов, которые предназначены для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг (кроме сельского, лесного хозяйства).

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи. Чистая цена продажи – это оценочная цена продажи в обычных условиях хозяйствования за вычетом возможных затрат на доработку и реализацию.

При отражении запасов в бухгалтерском учете существует основная проблема. Для правильного определения финансового результата и соблюдения правила соответствия, необходимо решить два вопроса:

- 1) какая часть актива была израсходована в текущем периоде и, следовательно, должна быть списана на расходы этого периода;
- 2) какая часть актива осталась неизрасходованной и, следовательно, должна отражаться в бухгалтерском балансе в разделе «Активы».

Ошибки в определении величины товарно-материальных запасов при использовании периодической системы учета влияют на финансовые показатели компании:

- а) если уровень запасов на конец года занижен, то и чистая прибыль также за год окажется заниженной;
- б) если уровень запасов на конец года завышен, то и показатель чистой прибыли за год будет завышен;
- в) если уровень запасов на начало года занижен, то чистая прибыль за год окажется завышенной;
- г) если уровень запасов на начало года завышен, то чистая прибыль за год будет занижена.

Если одинаковые товары закупаются в течение года по разным ценам, экономически нецелесообразно учитывать реальный поток физических товаров и, следовательно, их стоимостей. На практике физическое движение товарных запасов не совпадает с движением их стоимостей. Делая различные предположения о движении товарно-материальных запасов, бухгалтеры используют различные методы оценки стоимости запасов. Общепринятыми являются следующие методы:

- а) сплошной идентификации (Specific Identification Method);
- б) средней стоимости (Average Cost Method) и его варианты – средневзвешенной стоимости и скользящей средней стоимости (Weight-Average Cost Method, Moving Average Cost Method);
- в) ФИФО (FIFO, First-In First-Out);
- г) ЛИФО (LIFO, Last-In First-Out).

По методу *сплошной идентификации* стоимость товаров, полученных на основе разных контрактов, регистрируется отдельно. Движение стоимостей в этом случае отражает физический поток товаров. Однако следует отметить, что данный метод в большинстве случаев неэкономичен. Он скорее применяется там, где стоимость единицы товара достаточно значительная, а количество товаров небольшое, например, при продаже автомобилей, мебельных гарнитуров, ювелирных изделий и т. п.

В соответствии с методом средней стоимости, сначала вычисляется средняя стоимость единицы товара, имеющегося для продажи в течение отчетного периода, т. е. общая стоимость данного товара, имеющегося для продажи, делится на количество единиц этого товара. Затем средняя цена на единицу товара умножается на число единиц товара, имеющегося в наличии на конец периода согласно проведенной инвентаризации, и получается стоимость товарных запасов на конец периода.

По методу ФИФО стоимость проданных товаров определяется себестоимостью первых по времени закупок товара. Поэтому стоимость товарных запасов на конец периода определяется по ценам последних поступлений.

В периоды роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели чистой прибыли из всех четырех упомянутых методов.

По методу ЛИФО последняя поступившая партия товара считается первой проданной. Поэтому уровень запасов на конец периода исчисляется на основе цен поступлений начала этого периода. В периоды роста цен метод ЛИФО дает самый низкий показатель чистой прибыли из всех упомянутых четырех методов. Интересно отметить, что этот метод запрещен в некоторых странах в целях налогообложения. В международных стандартах финансовой отчетности метод ЛИФО ранее разрешался как альтернативный, теперь он исключен.

Кроме запасов текущие активы включают: денежные средства и денежные эквиваленты, краткосрочные финансовые вложения, дебиторскую задолженность, векселя полученные, которые в совокупности составляют группу «краткосрочные ликвидные активы» (Short-Term Liquid Assets).

Денежные средства (Cash) и их эквиваленты в соответствии с **МСФО 7 (IAS 7) «Отчет о денежных потоках»** состоят из наличных денег местной и иностранной валюты, чеков, денежных переводов и банковских депозитов. В отчете о наличии денежных средств компании может указываться также компенсационный остаток (Compensating Balance). Под этим термином подразумевается минимальный объем средств, который компания держит на счете в банке по требованию банка как, например, гарантию кредитного соглашения.

Эквиваленты денежных средств – это краткосрочные высоколиквидные вложения, которые легко обратимы в любую сумму, подвержены незначительному риску изменения стоимости, исключая инвестиции в акционерный капитал, если только они по существу не являются эквивалентами денежных средств (например, привилегированные акции, приобретенные незадолго до срока их погашения и с указанием конкретной даты выплаты).

Потоки денежных средств – это поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов.

Часто компании имеют избыток денежных средств на короткие периоды времени. Чтобы заставить эти деньги работать, многие компании делают **краткосрочные финансовые вложения**, например, в ценные бумаги. К краткосрочным финансовым вложениям (Short-Term Investments) относятся срочные счета в банке, депозитные сертификаты, вложения в государственные и другие ценные бумаги.

Когда от инвестиций получают доход в виде процентов или дивидендов, он регистрируется на счетах Доходы по Процентам и Доходы по Дивидендам соответственно.

В балансе краткосрочные инвестиции в ценные бумаги показываются по наименьшей оценке из первоначальной стоимости или рыночной стоимости на дату отчета. Такой способ соответствует принципу консерватизма (в настоящее время в США принят новый стандарт, согласно которому переоценка финансовых вложений в ценные бумаги производится и в случае превышения

рыночной стоимости над первоначальной на дату составления отчетности).

Счет к получению (дебиторская задолженность) (Accounts Receivable) относится к оборотным средствам и представляет собой суммы, причитающиеся компании от покупателей, которым был предоставлен кредит, претензии на денежные средства, товары, услуги и прочие неденежные активы других компаний. Дебиторская задолженность бывает текущей и долгосрочной.

Дебиторская задолженность признаётся только тогда, когда признаётся связанный с ней доход. Она оценивается по начальной стоимости за минусом корректировок на сомнительные долги, денежных скидок, возврата проданных товаров. В результате этого определяется чистая стоимость счетов к получению. Проценты обычно не принимаются во внимание из-за краткости срока между реализацией и погашением дебиторской задолженности.

Продажа в кредит при недостаточно строгой оценке платежеспособности клиентов может привести к возникновению сомнительной, а в случае банкротства покупателя – и безнадежной дебиторской задолженности.

Если сомнительная дебиторская задолженность вероятна и может быть оценена, необходимо отразить на счетах предполагаемую сомнительную дебиторскую задолженность.

Сомнительная задолженность (Uncollectible Accounts / Bad Debts) – это счета покупателей, которым был предоставлен кредит, но которые не оплатили его вовремя – представляет убытки от продажи в кредит.

Правило соответствия требует, чтобы убытки от сомнительных долгов отражались в том же отчетном периоде, что и соответствующие продажи. Однако на момент предоставления кредита компания не может знать, кто из покупателей оплатит счет, а кто нет. Поэтому в конце отчетного периода должна производиться оценка сомнительных долгов. Эти суммы отражаются по дебету счета Расходы по Сомнительным Долгам (Uncollectible Accounts Expense) и по кредиту счета Поправка по Сомнительным Долгам (Allowance for Uncollectible Accounts). Счет Поправка по Сомнительным Долгам является контр-счетом, уточняющим величину дебиторской задолженности в балансе.

Два метода расчета поправки по сомнительным долгам, принятые для целей финансового учета:

- 1) метод процента от чистой реализации (Percentage of Net Sales Method);
- 2) метод учета счетов по срокам оплаты (Accounts Receivable Aging Method).

Согласно методу процента от чистой реализации средний процент сомнительных долгов, основанный на практике предшествующих лет, умножается на сумму чистой выручки от реализации за отчетный период.

Согласно второму методу счета к получению ранжируются по срокам оплаты. Выделяются группы: срок оплаты не наступил; просрочка 1–30 дней; просрочка 31–60 дней; просрочка 61–90 дней; просрочка более 90 дней. Сумма дебиторской задолженности по каждой категории затем

умножается на определенный процент ожидаемых сомнительных долгов. Полученная сумма этих произведений представляет собой поправку по сомнительным долгам.

Следует отметить, что в первом методе рассчитанная сумма поправки целиком относится на расходы отчетного периода, а во втором полученная сумма поправки представляет собой остаток на счете Поправка по Сомнительным Долгам (Allowance for Uncollectible Accounts), следовательно, за период поправка начисляется в сумме разницы начального остатка и конечного остатка на этом счете. В методических материалах приведены примеры, демонстрирующие оба эти метода на конкретных цифрах.

Когда становится ясно, что определенный долг не будет получен, его следует списать, для чего делается проводка по дебету счета Поправка по Сомнительным Долгам и по кредиту Счета к Получению.

Простой вексель (Promissory Note) – это письменное обязательство уплатить определенную сумму по требованию кредитора или к оговоренному сроку. Лицо, подписывающее вексель и, таким образом, берущее на себя обязательство уплатить, называется *векселедателем* (Maker of the Note). Лицо, которому причитается указанная в векселе сумма, называется *векселедержателем* (Payee). Векселедержатель регистрирует в финансовых отчетах долго- и краткосрочные векселя к получению, а векселедатель долго- и краткосрочные векселя к оплате.

В простом векселе обязательно должен быть указан срок платежа (срок действия векселя), или вексель должен быть составлен таким образом, чтобы эту дату можно было определить из текста.

Заемщик за взятые займы деньги должен уплатить процент. Этот процент (или процентный доход) выплачивается займодателю. Номиналом векселя (суммой долга) считается указанная в векселе сумма. Ставка процента указывается на годовой основе. Простой вексель может быть процентным и беспроцентным.

Процентный доход (Interest) исчисляется в денежных единицах:

Процентный доход = номинал × процентная ставка × время (срок займа).

Сумма погашения (по процентному векселю) (Maturity Value) рассчитывается как сумма основного долга плюс процент.

При выдаче займов под простой вексель банки обычно заранее удерживают свой процент. Эта практика называется дисконтированием или учетом векселя (Discounting). Дисконт (Discount) – это процент, удерживаемый банком с суммы погашения:

Дисконт = сумма погашения × процентная ставка банка ×
× срок до дня погашения векселя.

В конце отчетного периода следует сделать корректирующую запись по векселям, относящимся к текущему и будущим периодам. Таким образом, процентный доход должен быть соответственно поделен между этими периодами.

3.6 Обесценение активов

Организации обязаны проводить тест на обесценение активов для того, чтобы удостовериться, что их стоимость не завышена. Обесценение возникает, если текущая стоимость актива (carrying amount) больше, чем сумма покрытия (recoverable amount). Однако не все активы требуют такой проверки. К исключениям относятся:

- запасы;
- отложенные налоговые активы;
- активы, предназначенные для продажи.

Для большинства активов нет необходимости проводить тест каждый год. Вместе с тем каждый год для каждого актива необходимо провести проверку на наличие индикаторов (внешних либо внутренних), указывающих на существование обесценения. Следующие активы должны быть протестированы ежегодно:

- нематериальные активы с бессрочным полезным использованием;
- нематериальные активы, еще не доступные для использования;
- гудвилл, приобретенный в бизнес-комбинациях (при объединении компаний).

Внешние индикаторы, определяющие обесценение активов:

- снижение рыночной стоимости за счет технологических достижений;
- неблагоприятные изменения в окружающей среде предприятия (на рынке). Например, конкурент может запатентовать новый продукт, что отразится на падении рыночной стоимости акций предприятия;
- повышение процентных ставок, которое влияет на текущую стоимость (с учетом дисконта) будущих денежных потоков;
- рыночная капитализация.

Внутренние источники информации включают в себя следующие индикаторы:

- устаревание или физическое повреждение;
- изменения в назначении использования активов.

Существует две суммы, против которых балансовая стоимость может быть проверена на предмет обесценения: справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (fair value less costs to sell – FVLCTS) и ценность использования (value in use – VIU). Не всегда необходимо сравнивать с обеими суммами для проверки обесценения. Если одна из этих двух сумм выше, чем балансовая (текущая) стоимость, актив не уценивается, т. е. сравнение идет с наибольшей из величин – справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценность использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется как

сумма, получаемая от продажи актива при совершении сделки, за минусом расходов на реализацию. То есть она включает в себя два компонента: справедливую стоимость и расходы на выбытие. Расходы на выбытие включают в себя юридические расходы, пошлины, расходы на удаление актива и т. д.

Ценность использования – это приведенная (путем дисконтирования) стоимость будущих денежных потоков, которые предполагается получить от актива или группы активов, генерирующей денежные потоки.

Убыток от обесценения признается, если текущая стоимость актива больше, чем сумма покрытия. В случае если актив учитывается по фактической стоимости (cost model), убыток от обесценения немедленно признается в отчете о прибылях и убытках. Если активы учитываются по переоцененной стоимости (revaluation model), убыток от обесценения рассматривается как наличие декремента. Любое последующее обесценивание и начисление амортизации осуществляется на базе новой восстановительной стоимости.

Существует ряд правил по отношению к обесценению групп активов, генерирующие денежные потоки (cash generating units). Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу меньше текущей стоимости актива, то необходимо также рассчитать ценность использования актива для определения наличия или отсутствия обесценения. В некоторых случаях это не представляется возможным, если актив может быть оценен только в связи с другими активами. Например, работа станка на заводе взаимосвязана с остальными активами на заводе. В таких случаях ценность использования должна быть определена в контексте группы, генерирующей денежные потоки. Она представляет собой наименьшую идентифицируемую группу активов (генерирующих потоки денежных средств от продолжающегося использования), которые не зависят от других активов или групп активов.

Гудвилл может быть протестирован на наличие обесценения только на уровне группы активов, генерирующих денежные потоки. В случае уценки группы активов, генерирующей денежные потоки, сначала проводится уценка гудвилла, а остающаяся сумма уценки распределяется между активами пропорционально их балансовым стоимостям. Если для кого-либо из активов группы, генерирующей денежные потоки, может быть достоверно определена его справедливая стоимость, то он не может быть уценен ниже ее (если уценка применима к нему) и не включается в список активов, к которым применяется операция пропорциональной уценки.

3.7 Учет обязательств

Обязательства (liabilities) возникают в результате совершения фирмой различных сделок и являются юридическим основанием для последующих

платежей за товары и предоставленные услуги. Обычно обязательства следует регистрировать сразу при их возникновении, а в конце периода необходимо вносить корректирующие записи о начисленных и отсроченных обязательствах.

Обязательства обычно оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга, или, в условиях рынка, стоимостью товаров или услуг, которые необходимо предоставить.

Краткосрочные обязательства (short-term or current liabilities) – это обязательства, которые должны быть выполнены в течение года или обычного операционного цикла компании, в зависимости от того, какой период дольше.

Долгосрочные обязательства (long-term liabilities) – это обязательства, которые должны быть выполнены в период более одного года или операционного цикла после даты отчета. К краткосрочным обязательствам часто относят часть долгосрочных обязательств, которая должна быть погашена в отчетном периоде.

Обязательства подразделяют на фактические, оценочные и условные.

Фактические обязательства (definitely determinable liabilities) возникают из договора, контракта или на основе законодательства, их сумма может быть строго и однозначно подсчитана. К ним относятся счета расчетов с поставщиками, краткосрочные векселя к оплате, дивиденды к выплате, акцизный сбор к выплате, подлежащие выплате в текущий период доли долгосрочных долгов, обязательства по зарплате, доход, полученный авансом.

Оценочные обязательства (estimated liabilities) – это обязательства, точная сумма которых не может быть определена до наступления определенной даты. Примерами оценочных обязательств могут служить задолженность по налогу на прибыль, по налогу на имущество, гарантийные обязательства, резерв на оплату отпусков.

Условные обязательства (contingent liabilities) – это несуществующие обязательства, они могут стать или не стать реальными обязательствами в будущем в зависимости от того, произойдут или не произойдут определенные события, вытекающие из прошлых операций. Условные обязательства возникают в случае отложенного судебного разбирательства, при налоговых спорах, при наличии дисконтированных векселей к получению, гарантировании долгов другой компании, нарушении государственных инструкций.

Условное обязательство отражается в финансовой отчетности, если соблюдаются два условия: 1) оно должно быть вероятным; 2) его величина может быть количественно надежно оценена. Если эти условия не соблюдаются, то информация об условных обязательствах должна отражаться в примечаниях к финансовым отчетам.

Существуют три основных типа обязательств по заработной плате: обязательства по выплате заработной платы; обязательства по удержанию

налогов и других платежей из заработной платы; обязательства по налогам на фонд заработной платы.

Погашение существующих обязательств может осуществляться одним из следующих способов:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал.

3.8 Финансовые инструменты

Учет и отчетность финансовых инструментов регулируют следующие стандарты: МСФО 32 (IAS 32) «Финансовые инструменты: представление», МСФО 39 (IAS 39) «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО 7 (IFRS 7) «Финансовые инструменты: раскрытие», МСФО 9 (IFRS 9) «Финансовые инструменты: классификация и оценка», заменяющий стандарт МСФО 39 с 2015 года в отношении финансовых активов.

Финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой.

В соответствии с МСФО 32 (IAS 32) «Финансовые инструменты: представление» финансовые инструменты делятся:

- на финансовые активы;
- финансовые обязательства;
- долевые инструменты.

Финансовый актив рассматривается со стороны держателя, финансовое обязательство – со стороны комитента.

Финансовый актив – это один из следующих активов:

- денежные средства;
- договорное право требования денежных средств;
- договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией на выгодных условиях;
- долевой инструмент другой компании;
- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору:

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;
- обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;
- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Долевой инструмент – это любой договор, подтверждающий право на

долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Финансовыми документами не являются: предоплаты, обязательства внедоговорные по своему характеру (например, налоговые), операционная аренда, а также договорные права и обязательства, связанные с нефинансовыми активами, расчет по которым производится не так, как по финансовым документам.

Финансовые инструменты включают:

- первичные документы (дебиторская и кредиторская задолженность, долевые ценные бумаги и денежные средства);
- производственные инструменты – деривативы (финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы).

Дериватив – это инструмент, стоимость которого является производной от базового объекта: цены акций, процентных ставок и т. д. Основные характеристики деривативов:

- 1) их цена изменяется в ответ на изменение базового объекта (например, процентная ставка, валютный курс);
- 2) не требуются совсем, либо требуются минимальные чистые инвестиции;
- 3) они будут исполнены в какой-либо момент в будущем.

Существует четыре категории финансовых инструментов:

- 1) финансовый актив или обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (fair value through profit or loss – FVTPL);
- 2) удерживаемые до погашения (held maturity – HTM);
- 3) кредиторская и дебиторская задолженность;
- 4) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (available for sale – AFS).

Кредиты и дебиторская задолженность представляют собой непроизводные финансовые активы, которые не котируются на активном рынке, за исключением:

- тех, которые предприятие намеревается продать незамедлительно или в самом ближайшем будущем и которые должны быть классифицированы как предназначенные для торговли;
- которые после первоначального признания определены в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- которые после первоначального признания определены в качестве имеющихся в наличии для продажи;
- по которым владелец не сможет покрыть всю существенную сумму своей первоначальной инвестиции по причинам, иным нежели снижение кредитоспособности, и которые следует классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи.

Раскрытие информации о финансовых инструментах регулируется МСФО 7 (IFRS 7). В балансе разбивка балансовых стоимостей осуществляется по следующим категориям:

- финансовые активы/обязательства, учитываемые по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на финансовый результат;
- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- ссуды и дебиторская задолженность;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- финансовые обязательства, учитываемые по амортизируемой стоимости.

Эта информация может раскрываться как непосредственно в балансе, так и в примечаниях.

3.9 Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37 «Резервы, условные активы» раскрывает основные положения по учету резервов, условных активов и обязательств, резервов на реструктуризацию и обременительных контрактов.

Резерв – это обязательство на определенную сумму или с неопределенным сроком погашения.

Обязательство – это текущее обязательство компании, возникшее в связи с прошлыми событиями, урегулирование которого приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Условное обязательство – это:

- возможное обязательство, возникающее в связи с прошлыми событиями, существование которого будет подтверждено после наступления или ненаступления одного или нескольких неопределенных событий, не являющихся полностью подконтрольными компании;
- текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано.

Условные активы – это возможные активы, возникающие из прошлых событий, существование которых будет подтверждено возникновением (наступлением) одного или нескольких неопределенных будущих событий, не зависящих от лица.

Обременительные контракты – это те контракты, по которым ожидаемые неизбежные затраты больше, чем экономические выгоды.

Резервы признаются, когда выполняются следующие условия:

- у компании имеется юридическое или фактическое (конструктивное) обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями;
- вероятно, что погашение обязательств приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономическую выгоду;
- сумма обязательств может быть надежно оценена.

Юридическое обязательство – это обязательство, вытекающее из договора, законодательства или судебного решения.

Фактическое (конструктивное) обязательство – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда она создает обоснованные ожидания у третьих сторон в отношении того, что компания примет на себя или выполнит определенные обязательства.

Оценка резерва может основываться на мнении руководства, подкрепленном опытом проведения аналогичных операций и экспертными заключениями. При этом резерв должен оцениваться без учета налогов.

В некоторых отраслях (добывающая промышленность, производство атомной энергии) необходимо нести дополнительные расходы в связи с прекращением производства и восстановлением промышленной зоны. Такие затраты называются затратами на вывод из эксплуатации или затратами на восстановление. Резерв в отношении этих затрат должен признаваться немедленно после наступления обязывающего события, например, в начале действия договора.

Обязывающее событие – это событие, приводящее к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у компании нет реалистичной альтернативы погашению этого обязательства.

Условные активы и обязательства не должны признаваться в финансовой отчетности, так как их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий, не являющихся полностью подконтрольными компании. Таким образом, на дату финансовой отчетности они не существуют. Информация по ним раскрывается в пояснении к финансовой отчетности.

Резервы на реструктуризацию могут быть созданы по следующим причинам: продажа или прекращение одного из направлений бизнеса, закрытие бизнеса в стране или регионе или перемещение хозяйственной деятельности, изменения в структуре управления, фундаментальная реорганизация предприятия. Резервы на реструктуризацию могут быть признаны в рамках приобретения другого бизнеса и как часть приобретения другого бизнеса.

Для признания данного вида резерва необходимо выполнение следующих условий:

- должно существовать текущее обязательство по реструктуризации;
- в связи с реструктуризацией должны возникнуть затраты;
- если реструктуризация предполагает продажу, то требуется наличие обязательного договора купли-продажи.

Текущее обязательство по реструктуризации, как правило, является конструктивным. Оно возникает тогда, когда у предприятия есть подробный план, определяющий как минимум затронутый бизнес (или его часть); места подверженные воздействию; затронутых сотрудников; расходы, которые будут предприняты; сроки реализации.

Если резерв на реструктуризацию возникает в связи с приобретением части иного бизнеса, то МСФО 3 устанавливает следующие дополнительные требования: до приобретения покупатель должен разработать основные положения плана; они должны быть объявлены до даты приобретения; подробный формальный план должен быть применен через 3 месяца после даты приобретения.

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация о резервах:

- балансовая стоимость на начало и конец периода с указанием движения по типам;
- краткая информация о характере обязательства и предположительных сроках, в которые будут понесены расходы;
- характер неопределенностей в отношении размера или сроков выбытия экономических выгод;
- сумма любых ожидаемых возмещений с информацией о признании актива.

В финансовой отчетности (в пояснениях) подлежит раскрытию следующая информация об условных обязательствах:

- краткое описание характера обязательства;
- неопределенности, которые, как ожидается, могут на него повлиять;
- оценка возможного финансового результата;
- возможность получения возмещения.

В финансовой отчетности (в пояснениях) подлежит раскрытию следующая информация об условных активах:

- краткое описание характера актива;
- оценка возможного финансового результата.

В редких случаях указанная финансовая информация может не указываться в отчетности, тогда в отчетности объясняются причины.

3.10 Вознаграждение работникам, в том числе после окончания трудовой деятельности

В соответствии с МСФО 19 «Вознаграждение работникам» (IFRS 19 «Employee benefits») **вознаграждение** – это все формы выплат работникам за оказанные в обмен услуги.

После выполнения сотрудником работы в течение отчетного периода компания должна принять сумму текущего вознаграждения, подлежащего выплате за эту работу, в качестве обязательства (начисления по затратам) за вычетом уже выплаченной суммы в качестве затрат (если эти расходы не относятся на увеличение стоимости актива, например, при строительстве дома).

МСФО 19 различает краткосрочные вознаграждения, выплаты по окончании трудовой деятельности, прочие долгосрочные вознаграждения работникам, выходные пособия.

К *краткосрочным вознаграждениям работникам* относятся заработная плата и взносы на социальное страхование, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, а также участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение 12 месяцев на конец периода. Учет краткосрочных вознаграждений работникам, как правило ведется просто, так как нет актуарных допущений, необходимых для оценки обязательства или расходов, а также не возникают актуарные прибыли или убытки. Если работник оказал услугу в течение отчетного периода, то предприятие должно признать недисконтированные суммы краткосрочных вознаграждений работникам, ожидаемых к выплате в обмен на эти услуги, как обязательства и как расходы.

К *выплатам по окончании трудовой деятельности* относятся пенсии, выплаты по страхованию жизни и медицинская помощь по окончании трудовой деятельности. Существует три вида пенсионных систем:

- государственная пенсия;
- пенсии, полученные от работодателя;
- индивидуальные планы сбережений.

Соглашения, в соответствии с которыми компания обеспечивает вознаграждение после окончания трудовой деятельности, называются *планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности*.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся:

- на пенсионные планы с установленными взносами (риск несет работник);
- пенсионные планы с установленными выплатами (инвестиционный и актуарный риски несет организация).

Пенсионные планы с установленными взносами – это пенсионные планы, при которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельный объект (фонд) и не имеет юридическое или конструктивное обязательство по уплате дополнительных взносов, если фонд не имеет достаточных средств, чтобы осуществить все выплаты работникам, касающиеся службы в текущем и предыдущем периодах (работник несет риск).

Планы с установленными выплатами – обеспечение согласованных выплат является обязательством компании, которая также несет актуарные (выгоды будут стоить больше, чем ожидалось) и инвестиционные риски.

Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются суммами, которые должны быть внесены в этот период.

Учет планов с установленными выплатами является сложным, поскольку возникают актуарные допущения, необходимые для оценки обязательств и расходов, а также существует возможность актуарных прибылей и убытков. Кроме того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе,

поскольку они могут быть урегулированы через многие годы после того, как работники оказали соответствующие услуги.

Бухгалтерский учет планов с установленными выплатами включает в себя следующие этапы:

1 Используя актуарные методы, сделать надежную оценку размера вознаграждений, которые заработаны сотрудниками в обмен на свои услуги в текущем и предыдущих периодах. То есть компания должна сделать актуарные допущения о демографических (текучесть кадров и смертность) и финансовых факторах (будущее увеличение заработной платы и расходов на медицинское обслуживание).

2 Дисконтировать эти вознаграждения.

3 Определить справедливую стоимость плана (фонда) активов.

4 Определить общую сумму актуарных прибылей и убытков и сумму тех актуарных прибылей и убытков, которые должны быть признаны.

5 Если план был введен или изменен, то определить полученную стоимость прошлых услуг.

6 Если план был сокращен или выполнен, нужно определить полученную прибыль или убыток.

3.11 Текущие и отложенные налоги

МСФО 12 «Налоги на прибыль» (IFRS 12 «Income taxes») применяется при учете всех налогов на прибыль. Налог на прибыль включает:

- отечественные налоги, базой для расчета которых является налогооблагаемая прибыль;
- иностранные налоги;
- налоги на репатриацию.

Налог на репатриации – это налог на выплату дивидендов и процентов на вложенный капитал локальными компаниями иностранным инвесторам.

Затраты по налогу (возмещение налога) – это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Текущие налоги – это сумма налогов на прибыль к оплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за определенный период.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении следующего:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых убытков;

– перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Временная разница – это разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Налоговая база – это сумма, по которой актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Временная разница может быть представлена:

- дебетовым остатком, что приведет к возникновению кредита по отложенным налогам или «налогооблагаемой временной разницы»;
- кредитовым остатком, что приведет к возникновению дебета по отложенным налогам или «возмещаемой временной разницы».

Налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с обычными принципами учета обязательств и активов. Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного непоплаченной величине. Если уже оплаченная величина в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве актива. Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога за предыдущий период, должна признаваться в качестве актива.

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из первоначального признания гудвилла, амортизация которого не подлежит отнесению на расходы.

Отложенный налоговый актив (требование) должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, на которую может быть отнесена вычитаемая временная разница, кроме случаев, если актив не возникает из операции, не связанной с объединением компании.

Налоговые активы и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств. Текущие и отложенные

налоговые активы и обязательства в большинстве случаев могут быть свернуты.

Отдельно в отчетности раскрывается информация, касающаяся отложенных налогов:

- текущие затраты по налогу;
- корректировка в отношении предыдущих периодов;
- отложенные затраты по налогу;
- затраты по налогу в связи с исправлением ошибок.

4 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4.1 Понятие и сущность международных стандартов аудита

Слово «стандарт» (от англ. *standard*) буквально переводится как образец. Применительно к аудиторской деятельности – это свод (набор) общепринятых требований. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, обеспечивающие при их соблюдении определенный уровень гарантии результатов проверки. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштабам аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители данной профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Профессиональные аудиторские организации с достаточно высоким уровнем развития аудита (Канады, Великобритании, Ирландии, США) лишь принимают к сведению положения международных стандартов аудита. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита, применяют МСА в качестве отечественных стандартов. Применять МСА в качестве национальных стандартов могут только те страны, которые являются членами МФБ. Аудиторы ряда стран, в том числе Австралии, Бразилии, Индии и Нидерландов, используют МСА для разработки национальных стандартов аудита. По этому пути пошли и в Республике Беларусь. Национальные стандарты разрабатываются с целью учета особенностей экономики страны, в которой они принимаются. Национальные правила аудиторской деятельности в Республике Беларусь приведены в приложении А.

Документы Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) определяют задания по аудиту, обзорной проверке, иному подтверждению достоверности информации и сопутствующим услугам, которые проводятся в соответствии с международными стандартами. Они не отменяют национальные нормативные правовые акты, регулирующие аудит финансовой отчетности за прошлые периоды или задания по подтверждению достоверности другой информации в той или иной стране, которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае, когда

национальные нормативные правовые акты отличаются от стандартов IAASB по какому-либо конкретному вопросу или противоречат им, задание, выполненное в соответствии с национальными нормативными правовыми актами, не будет автоматически соответствовать стандартам IAASB. Профессиональный бухгалтер имеет право делать заявление о соответствии стандартам IAASB только в том случае, когда выполненное им задание полностью соответствует всем стандартам, имеющим отношение к такому заданию.

4.2 Классификация стандартов аудита

В настоящее время принято 37 международных стандартов по аудиторским заданиям и 13 положений по международной практике аудита. Международные стандарты аудита объединены в группы (таблица 4.1).

Таблица 4.1 – Структура опубликованных стандартов аудита

Код	Группа
	Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг
	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров
	Глоссарий терминов
	Международные стандарты контроля качества (МСКК)
200–299	<i>Общие принципы и обязанности</i>
200	Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита
210	Согласование условий аудиторского задания
220	Контроль качества аудита финансовой отчетности
230	Аудиторская документация
240	Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности
250	Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности
260	Информационное взаимодействие с представителями собственника
265	Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации
300–499	<i>Оценка рисков и противодействие выявленным рискам</i>
300	Планирование аудита финансовой отчетности
315	Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации
320	Существенность в планировании и проведении аудита
330	Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам

402	Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации
-----	--

Продолжение таблицы 4.1

Код	Группа
450	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
500–599	<i>Аудиторские доказательства</i>
500	Аудиторские доказательства
501	Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей
505	Подтверждение из внешних источников
510	Первичное аудиторское задание: начальное сальдо
520	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка
540	Аудит расчетных оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации
550	Связанные стороны
560	Последующие события
570	Допущение о непрерывности деятельности организации
580	Письменные представления
600–699	<i>Использование услуг других лиц</i>
600	Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторских подразделений)
610	Использование внутренних аудиторов
620	Использование привлеченных экспертов
700–799	<i>Аудиторские выводы и заключение</i>
700	Формирование и представление заключения по финансовой отчетности
705	Виды модифицированного аудиторского заключения
706	Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения
710	Сравнительные данные, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность
720	Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность
800–899	<i>Особые аспекты</i>
800	Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения
805	Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета
810	Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности
1000–1999	<i>Международные положения по аудиторской практике</i>
1000	Процедуры межбанковского подтверждения
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков
1005	Особенности аудита малых предприятий

1006	Аудит финансовой отчетности банков
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности

Окончание таблицы 4.1

Код	Группа
1012	Аудит производных финансовых инструментов
1013	Электронная торговля – влияние на аудит финансовой отчетности
1014	Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности
2000–2699	<i>Международные стандарты обзорных проверок</i>
2400	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности
2410	Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором
3000–3699	<i>Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность в достоверности информации</i>
3000	Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации
3400	Исследование ожидаемой финансовой отчетности
4400–4699	<i>Международные стандарты по сопутствующим услугам</i>
4400	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой отчетности
4410	Задания по компиляции финансовой информации

Стандарты аудита классифицируются по различным признакам.

По отношению к аудиторскому процессу международные стандарты аудита классифицируют:

- на определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц;
- регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски;
- регулирующие получение информации о проверяемых объектах, а также аудиторских доказательств (свидетельств);
- регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита;
- устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита;
- регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг;
- регулирующие контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, выполняющих другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги;

- стандарты обзорных проверок;
- по заданиям, обеспечивающим уверенность.

По масштабу применения стандарты подразделяются на международные и национальные. Они определяют организацию аудиторской деятельности, являются основным элементом системы ее нормативного регулирования.

По уровню регулирования стандарты аудиторской деятельности подразделяются:

- на национальные правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности по объединению аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя (внутренние ПАД). Они разрабатываются аудиторскими организациями или аудитором – индивидуальным предпринимателем с указанием сроков, порядка их разработки и введения в практику.

4.3 Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита

Взаимосвязи МСФО и МСА проявляются в следующих направлениях:

- единство терминологии, применяемой в международных стандартах финансовой отчетности и международных стандартах аудита;
- использование аудиторами МСФО в целом в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Одним из преимуществ, которое обеспечивается МФБ, является общая терминология, используемая в МСФО и МСА. Благодаря этому удается избежать разногласий относительно представления о целях и объектах аудита между аудиторами и представителями аудируемых лиц, отвечающими за подготовку финансовой отчетности.

Если аудируемое лицо составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие МСФО. В МСА встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные КМСФО, что представлено в таблице 4.2.

Таблица 4.2 – Взаимосвязь МСА и МСФО

Номер и наименование МСА	Содержание ссылки на документы, разработанные КМСФО
--------------------------	---

МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»	В качестве основ финансовой отчетности, которым должна соответствовать проверяемая информация, первыми названы международные стандарты финансовой отчетности
---	--

Окончание таблицы 4.2

Номер и наименование МСА	Содержание ссылки на документы, разработанные КМСФО
МСА 320 «Существенность в аудите»	Суждение о вопросах, существенных для пользователей финансовой отчетности, определено в соответствии с «Принципами подготовки и представления финансовой отчетности», принятыми Советом по МСФО в апреле 2001 г.
МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с НИМИ раскрываемой информации»	В приложении «Оценка по справедливой стоимости и ее раскрытие в разрезе разных принципов финансовой отчетности» дается прямая ссылка на МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСА «Последующие события»	Приводится ссылка на МСФО 10 «События после отчетной даты» в отношении раскрытия информации благоприятных и неблагоприятных событий, которые происходят между датой финансовой отчетности и датой утверждения финансовой отчетности к публикации
МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия»	Использование допущения непрерывности деятельности предусмотрено МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (там же дано определение понятия «существенная неопределенность») и международным стандартом финансового учета и отчетности в государственном секторе (1Р8А3) 1 «Представление финансовой отчетности»
МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности»	Прямое указание на то, что термин «Международные стандарты финансовой отчетности» означает Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по международным стандартам финансовой отчетности; «Международные стандарты финансового учета и отчетности в государственном секторе», изданные Комитетом по международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе

и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц

Проведение аудита связано с необходимостью повышения степени уверенности пользователей финансовой отчетности в ее достоверности.

В МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» приведены общие цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности:

– получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки, что позволяет аудитору составить заключение о соответствии или несоответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности. Разумное подтверждение достоверности информации для целей аудита финансовой отчетности означает высокий (но не абсолютный) уровень подтверждения достоверности информации;

– составить заключение по финансовой отчетности на основе результатов аудита и представить такое заключение в соответствии с требованиями МСА.

В МСА определено, что при выполнении аудита финансовой отчетности должны применяться:

1) **профессиональный скептицизм** – подход, подразумевающий скептический склад ума, готовность к выявлению условий, которые могут свидетельствовать о возможных искажениях в результате ошибки или мошенничества, а также критический анализ аудиторских доказательств. Аудитор должен планировать и проводить аудит на основе профессионального скептицизма, признавая возможное наличие обстоятельств, ведущих к существенным искажениям в финансовой отчетности. Профессиональный скептицизм включает готовность выявлять среди прочего:

- аудиторские доказательства, противоречащие другим полученным аудиторским доказательствам;
- сведения, которые ставят под сомнение достоверность документов и ответов на запросы, используемых в качестве аудиторских доказательств;
- условия, которые могут указывать на возможность мошенничества;
- обстоятельства, указывающие на необходимость проведения других аудиторских процедур в дополнение к требуемым МСА;

2) **профессиональное суждение** – использование соответствующей подготовки, знаний и опыта (в контексте, предусмотренном аудиторскими, бухгалтерскими и этическими стандартами) при принятии обоснованных решений о порядке действий, уместных в условиях выполняемого аудиторского задания. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение, в особенности при принятии решений по следующим вопросам:

4.4 Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы

- существенность и аудиторский риск;
- характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для соблюдения требований МСА и сбора аудиторских доказательств;
- оценка того, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства и необходимы ли дополнительные действия, чтобы реализовать цели, которые предусмотрены МСА, и, следовательно, общие цели аудитора;
- оценка суждений руководства, связанных с применением в организации принципов финансовой отчетности;
- формирование выводов на базе полученных аудиторских доказательств, например об обоснованности расчетов, использованных руководством при подготовке финансовой отчетности.

В качестве основания для аудиторского заключения аудитор обязан получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки. Разумное подтверждение означает высокий уровень подтверждения достоверности информации. Он достигается, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, позволяющие снизить аудиторский риск (т. е. риск составления ненадлежащего аудиторского заключения при наличии существенных искажений в финансовой отчетности) до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск зависит от рисков существенного искажения информации и необнаружения ошибок. Оценка рисков проводится на базе аудиторских процедур по получению информации, необходимой для реализации этой цели, и доказательств на всем протяжении аудита.

При проведении аудита аудиторская организация должна соблюдать следующие принципы профессиональной этики:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Для достижения цели независимого аудита международными стандартами предусмотрено выполнение следующих аудиторских процедур:

- 1) проверка – изучение материалов и документов, внутренних и внешних, на бумажном, электронном и других носителях информации, или физическая проверка активов;
- 2) наблюдение – надзор за процессами и процедурами, выполняемыми другими лицами, например наблюдение аудитором за проведением инвентаризации работниками организации или за выполнением контрольных мероприятий;

3) запрос – просьба о предоставлении информации (как финансовой, так и нефинансовой), адресованная осведомленным лицам в организации или за ее пределами. Оценка ответов на запросы является неотъемлемой частью этого процесса;

4) внешнее подтверждение – аудиторские доказательства, полученные аудитором в форме прямого письменного ответа третьего лица (подтверждающей стороны) на бумажном, электронном или другом носителе;

5) пересчет – проверка арифметической точности расчетов в документах или учетных записях. Пересчет может быть выполнен вручную или в электронной форме;

6) повторное выполнение – самостоятельное выполнение аудитором процедур и контрольных мероприятий, первоначально выполненных в рамках системы внутреннего контроля организации;

7) аналитические процедуры – оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными.

МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания» определяет сферу ответственности аудитора при согласовании условий выполнения аудиторского задания с руководством и, если необходимо, с представителями собственника организации, в том числе формирование мнения о наличии определенных предпосылок для проведения аудита, ответственность за которые возлагается на руководство и, если необходимо, с представителями собственника. При этом он устанавливает, что целью аудитора является принятие решения или выполнение аудиторского задания только после того, как было согласовано основание для его выполнения посредством:

- определения наличия предпосылок для аудита;
- подтверждения того, что между аудитором и руководством организации есть общее понимание условий выполнения аудиторского задания.

Согласованные условия выполнения аудиторского задания фиксируются в письме о проведении аудита или в другом приемлемом письменном соглашении и включает следующую структуру письменного соглашения о проведении аудита:

- цель и объем аудита финансовой отчетности;
- обязательства аудитора;
- обязательства руководства;
- определение принципов финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности;
- описание ожидаемых формы и содержания заключений, которые должны быть подготовлены аудитором, и заявление о возможности возникновения обстоятельств, при которых какое-либо заключение может

отличаться от ожидаемых формы и содержания.

Обязательным условием заключения соглашения с руководством является его подтверждение, признание и понимание того факта, что в рамках согласованных и зафиксированных условий выполнения аудиторского задания именно на нём лежат определенные обязательства, а аудитор обязан получить согласие руководства с тем, что оно признает и понимает свою ответственность за систему внутреннего контроля.

Согласие на оказание аудиторских услуг заключается в письменной форме. Оно включает следующие существенные условия:

- предмет договора;
- сроки оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон;
- стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;
- ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя – за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;
- порядок разрешения споров;
- порядок соблюдения конфиденциальности;
- иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля, качества аудита финансовой отчетности, а также, если применимо, обязанности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания.

Система контроля качества включает правила и процедуры, регулирующие следующие элементы:

- ответственность руководства за качество работы в организации;
- применяемые этические нормы;
- установление и поддержание взаимоотношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- людские ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Руководитель аудиторской проверки отвечает за руководство, контроль и выполнение аудиторского задания с учетом профессиональных стандартов действующих законодательных и нормативных требований и составление аудиторского заключения, соответствующего обстоятельствам данного задания.

Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, обязано провести объективную оценку значимых суждений аудиторской команды и выводов, сделанных при составлении аудиторского заключения. Что же касается аудита финансовой отчетности котируемых (публичных) организаций, то лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, после проведения обзорной проверки качества выполнения задания должно также рассмотреть следующие вопросы:

- оценку аудиторской командой независимости фирмы по отношению к аудиторскому заданию;
- проведены ли надлежащие консультации по вопросам, по которым сложились различные мнения, по иным сложным или спорным вопросам, а также анализ выводов, сделанных по итогам таких консультаций;
- отражает ли выбранная для анализа аудиторская документация объем работ, выполненных для вынесения значимых суждений, и подкрепляет ли она сделанные выводы.

В отношении проверяемого аудиторского задания указанное лицо документально подтверждает:

- что процедуры, предусмотренные принятыми в организации правилами обзорной проверки качества выполнения задания, выполнены;
- обзорная проверка качества выполнения задания завершена до даты аудиторского заключения включительно;
- лицу, осуществляющему обзорную проверку, не известно о каких-либо нерешенных проблемах, которые давали бы основания полагать, что аудиторской командой сделаны ненадлежащие значимые суждения и выводы.

Объем обзорной проверки контроля качества выполнения задания зависит от таких вопросов, как уровень сложности аудиторского задания, является ли проверяемая организация котируемой (публичной), имеется ли риск того, что в сложившихся обстоятельствах аудиторское заключение будет ненадлежащим.

Обзорная проверка контроля качества выполнения задания должна проводиться на регулярной основе на соответствующих этапах выполнения задания. Такой подход позволяет решать значимые вопросы в ходе аудита до даты аудиторского заключения включительно, т. е. до проставления даты аудиторского заключения.

Документ МСА 220 устанавливает дополнительные требования к обзорной проверке контроля качества выполнения задания при аудите малых предприятий, организаций государственного сектора и котируемых (публичных) организаций.

МСА 230 «Аудиторская документация» определяет задачи аудитора в области подготовки аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности.

Аудиторская документация – материалы, отражающие выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные аудитором выводы (иногда также используются термины «рабочие документы» и «рабочая документация»). Целями создания аудиторской документации являются:

- доказательства имеющихся у аудитора оснований для составления заключения о достижении общих целей аудитора;
- доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и действующими законодательными и нормативными требованиями;
- содействие аудиторской команде в планировании и проведении аудита;
- содействие руководителям аудиторской команды в управлении и контроле за работой по аудиту, а также в исполнении своих обязанностей по контролю качества в соответствии с МСА 220;
- создание условий для ведения отчетности по работе аудиторской команды;
- учет имеющих постоянную значимость вопросов для проведения будущих аудиторских проверок;
- создание условий для проведения внешних проверок в соответствии с действующими законодательными, нормативными или другими актами.

Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от следующих факторов:

- размера и сложности структуры организации;
- характера аудиторских процедур, которые необходимо провести;
- выявленных рисков существенного искажения;
- значимости полученных аудиторских доказательств;
- характера и объема выявленных возражений;
- необходимости документального оформления выводов или оснований для выводов, которые прямо не вытекают из документации по проделанной работе или полученных аудиторских доказательств;
- использованных методов и инструментов аудита.

Аудиторская документация ведется на бумажных, электронных или других носителях информации.

Аудиторская документация может включать:

- аудиторские планы;
- аналитические отчеты;
- пояснительные материалы по спорным вопросам;
- краткое изложение значимых вопросов;
- письменные подтверждения и заверения;
- контрольные списки;
- переписку (в том числе по электронной почте) по значимым вопросам.

В приложении к МСА 230 приводятся разделы других МСА, содержащие специальные требования к аудиторской документации, которые применяются к аудиторским проверкам финансовой отчетности:

- МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания»;
- МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»;
- МСА 250 «Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»;
- МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника»;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;
- МСА 315 «Выявление и оценка риска существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации»;
- МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»;
- МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам»;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации»;
- МСА 550 «Связанные стороны»;
- МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)»;
- МСА 610 «Использование внутренних аудиторов».

МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности, в том числе порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» по отношению к рискам существенного искажения в результате мошенничества.

Искажения в финансовой отчетности могут возникать в результате мошенничества или ошибки. В глоссарии терминов под ошибкой понимается непреднамеренное искажение финансовой отчетности, включая пропуск суммы или отсутствие раскрытия информации.

Чтобы отличить мошенничество от ошибки, необходимо выяснить, является ли исходное действие, приводящее к искажению финансовой отчетности, намеренным или ненамеренным. В МСА 240 приведены термины, имеющие следующее значение:

- мошенничество – умышленное действие одного или нескольких лиц из числа руководства, представителей собственника, работников или третьих лиц, связанное с обманом с целью получения несправедливого преимущества;
- факторы риска мошенничества события или условия, которые свидетельствуют о наличии стимула или давления, вынуждающего совершить

мошенничество, или предоставляют возможность совершения мошенничества.

Аудитор разрабатывает и выполняет следующие аудиторские процедуры, связанные с оценкой рисков возможного мошенничества:

- проверяет правомерность бухгалтерских проводок и других корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности;

- запрашивает сведения у лиц, участвующих в составлении финансовой отчетности, о ненадлежащих или нетипичных действиях, связанных с обработкой бухгалтерских проводок и других корректировок;

- отбирает бухгалтерские проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода;

- определяет необходимость проверки бухгалтерских проводок и других корректировок в течение всего отчетного периода;

- выполняет обзорную проверку расчетных оценок с целью выявления необъективности и оценивает, являются ли обстоятельства, приведшие к возникновению необъективности (при ее наличии), риском существенного искажения в результате мошенничества;

- оценивает, свидетельствуют ли суждения и решения, принятые руководством при проведении расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность (даже если каждое из них по отдельности обоснованно), о возможной необъективности со стороны руководства организации, что может представлять собой риск существенного искажения в результате мошенничества. Если да – аудитор проводит переоценку всех расчетных оценок;

- выполняет ретроспективную обзорную проверку суждений и допущений руководства, связанных с существенными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности за предшествующий год;

- в отношении существенных сделок, которые выходят за пределы обычной хозяйственной деятельности организации или выглядят нетипично в других отношениях с учетом представления аудитора об организации, ее коммерческом окружении и другой информации, полученной в ходе аудита, аудитор оценивает, предполагает ли коммерческий смысл (или его отсутствие) сделки тот факт, что она заключена с целью фальсификации финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов.

В соответствии с МСА 240, если вследствие искажения, возникшего в результате установленного или предполагаемого мошенничества, аудитор сталкивается с исключительной ситуацией, которая ставит под сомнение его способность продолжать выполнение задания, аудитор должен:

- определить профессиональные и юридические обязанности, применимые в сложившейся ситуации, в том числе обязан ли он уведомить лицо (лица), назначившее аудит, или в некоторых случаях регулирующие органы;

- рассмотреть, будет ли целесообразно отказаться от выполнения

задания, если такой отказ возможен в соответствии с действующими законодательными и нормативными актами.

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» определяет задачи аудитора в области учета законодательных и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности. Цель данного МСА – оказать содействие аудитору в выявлении существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения требований законодательных и нормативных актов.

В документе МСА 250 используется термин, имеющий следующее значение: несоблюдение требований законодательных и нормативных актов – намеренное или ненамеренное бездействие или действие организации, противоречащее действующим законодательным и нормативным актам. Такие действия включают сделки, заключенные организацией или от ее имени представителями собственника, руководством или сотрудниками. Несоблюдение требований законодательных и нормативных актов не включает личные неправомерные действия (не связанные с хозяйственной деятельностью организации) представителей собственника, руководства и сотрудников организации.

В ходе изучения деятельности и коммерческого окружения организации аудитор должен определить:

- нормативно-правовую среду, в которой действует организация, отрасль или сектор;

- каким образом организация обеспечивает выполнение нормативно-правовых требований.

Для достижения поставленных целей аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения требований других законодательных и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

- запросить у руководства и, если это необходимо, у представителей собственника сведения о соблюдении таких законодательных и нормативных актов;

- изучить переписку с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами.

МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника» определяет задачи аудитора в области информационного взаимодействия с представителями собственника при аудите финансовой отчетности. При этом МСА 260, как и глоссарий терминов, вводит термины, имеющие следующие значения:

- *представитель собственника* – физическое либо юридическое лицо или лица (например, организация, выполняющая функции доверительного управляющего), которые отвечают за определение стратегических направлений деятельности и выполнение обязанностей, связанных с

отчетностью организации, включая надзор за процессом составления финансовой отчетности. В некоторых организациях в ряде юрисдикций в состав представителей собственника могут входить руководящие работники, например, члены исполнительного комитета правления частного или государственного предприятия или собственник-руководитель;

– руководство – лицо (лица), осуществляющее оперативное управление деятельностью организации. В некоторых организациях в определенных юрисдикциях в состав руководства входят все или некоторые представители собственника, например члены исполнительного комитета правления или собственник-руководитель.

В ходе аудита в отношении информационного взаимодействия решаются следующие задачи:

– предоставление представителям собственника ясной информации об обязанностях аудитора при аудите финансовой отчетности и краткого описания запланированного объема и сроков аудита;

– получение от представителей собственника относящейся к аудиту информации;

– своевременное предоставление представителям собственника полученных в ходе аудита данных, которые являются существенными и относятся к их обязательствам по надзору за составлением финансовой отчетности;

– содействие эффективному двустороннему информационному взаимодействию между аудитором и представителями собственника.

Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и представителями собственника недостаточно и ситуация не может быть разрешена, аудитор имеет право предпринять следующие действия:

– составить модифицированное аудиторское заключение на основании ограничения объема аудита;

– обратиться за юридической консультацией о последствиях различных возможных действий;

– обратиться к третьим лицам (например, регулирующему органу) или вышестоящему органу управления за пределами организации, например к собственникам (общему собранию акционеров) или профильному министру, или парламенту, если речь идет об организации государственного сектора;

– отказаться от выполнения задания, если это разрешено законодательными и нормативными актами.

МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации» определяет обязанности аудитора по надлежащему доведению до представителей собственника и руководства организации информации о недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности. При этом МСА 265 вводит термин «значимый

недостаток в системе внутреннего контроля», имеющий следующее значение: недостаток или ряд недостатков системы внутреннего контроля, которые согласно профессиональному суждению аудитора достаточно важны, чтобы о них были проинформированы представители собственника.

Согласно МСА 265 цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом довести до представителей собственника и руководства организации информацию о выявленных в ходе аудита недостатках в системе внутреннего контроля, которые, по профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них были проинформированы указанные лица.

В отношении аудитора МСА 265 предъявляет ряд требований. Аудитор должен определить, выявлены ли на основании проведенной аудиторской проверки один или несколько недостатков в системе внутреннего контроля. Если недостатки выявлены, то аудитор должен определить, являются ли они по отдельности или в совокупности значимыми.

В случае, если один или несколько недостатков в системе внутреннего контроля являются значимыми, аудитор должен своевременно в письменной форме уведомить представителей собственника о них, а также своевременно уведомить руководителей соответствующего уровня:

– о значимых недостатках внутреннего контроля, о которых аудитор сообщил или намерен сообщить представителям собственника, за исключением случаев, когда в сложившейся ситуации доведение информации напрямую до руководства организации может быть сочтено ненадлежащим;

– других недостатках внутреннего контроля, выявленных во время аудита, информация о которых не была предоставлена руководству другими лицами и которые согласно профессиональному суждению аудитора достаточно важны, чтобы о них было проинформировано руководство организации.

Степень детализации уведомления о значимых недостатках определяется аудитором на основе профессионального суждения в сложившейся ситуации.

4.5 Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности и применяется к проведению регулярного аудита. Планирование аудита включает определение общей стратегии выполнения аудиторского задания и разработку плана проверки. Надлежащее планирование имеет ряд преимуществ для проведения аудита финансовой отчетности и позволяет

аудитору составить такой план аудиторской проверки, который обеспечит ее эффективность.

План аудита включает описание:

- характера, сроков и объемов планируемых процедур оценки рисков в соответствии с требованиями МСА 315;
- характера, сроков и объемов планируемых дополнительных процедур на уровне утверждений в соответствии с требованиями МСА 330;
- другие планируемые аудиторские процедуры, которые необходимы для соблюдения требований МСА.

Вначале разрабатывается общая стратегия аудита, позволяющая аудитору при условии завершения аудиторских процедур оценки рисков принять следующее решение по таким вопросам:

- ресурсы, необходимые для проведения работ в определенных областях аудита, например использование обладающих надлежащей квалификацией членов аудиторской команды в зонах повышенного риска или привлечение экспертов к решению сложных вопросов;
- количество ресурсов, которое следует выделить для работы в определенных областях аудита, например количество членов аудиторской команды, которым поручено проверить учет запасов в существенных территориальных подразделениях, объем обзорных проверок работы других аудиторов в случае аудита группы компаний или количество часов, которые необходимо выделить для проверки зон повышенного риска;
- в какой момент следует использовать указанные ресурсы, например на этапе промежуточного аудита или до даты окончания ключевых периодов;
- каким образом осуществляется управление такими ресурсами и контроль за ними; например, когда следует провести инструктаж членов команды и заслушать их отчеты, как следует организовать проведение обзорных проверок руководителем аудиторской проверки и непосредственным руководителем, следует ли завершить обзорные проверки качества выполнения задания.

План аудита предполагает более детальное описание проверки, чем общая стратегия, поскольку содержит данные о характере, сроках и объеме аудиторских процедур, которые должны быть выполнены членами аудиторской группы. Планирование таких процедур осуществляется в течение всего аудита по мере разработки плана выполнения аудиторского задания.

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности через изучение деятельности и коммерческого окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля. В МСА 315 используются следующие термины:

1) коммерческий риск – риск, возникающий в результате существенных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут неблагоприятно повлиять на способность организации обеспечить достиже-

ние своих целей и реализацию своей стратегии, или связанный с постановкой неадекватных целей и разработкой неадекватной стратегии;

2) процедуры оценки рисков – аудиторские процедуры, направленные на получение представления об организации и среде ее деятельности, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценку рисков существенного искажения, будь то вследствие мошенничества или ошибки, на уровне финансовой отчетности и утверждений;

3) значительный риск – установленный и оцененный риск существенного искажения, который, по мнению аудитора, требует специального анализа;

4) контрольная среда – руководящие и управленческие функции, а также установки, осведомленность и действия лиц, ответственных за руководство и управление внутренним контролем в организации, обеспечивающие его действенность для предприятия. Контрольная среда является частью внутреннего контроля.

Данная среда влияет на эффективность конкретных систем контроля и имеет следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данной организацией;
- организационную структуру организации. Изучение данного блока вопросов позволяет проанализировать положения о структурных подразделениях и различного рода комиссиях, должностные инструкции работников в увязке с организационной структурой, штатным расписанием, номенклатурой дел, графиком документооборота и другими локальными нормативными актами проверяемой организации. Оптимальная организационная структура препятствует нарушениям требований контроля и обеспечивает разделение несовместимых функций сотрудников, т. е. непосредственный доступ к имуществу, разрешение на осуществление операций с имуществом, непосредственное осуществление хозяйственных операций, отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
- распределение ответственности и полномочий. Очень важной является правильная расстановка менеджеров. Основная функция менеджеров – управление, включающее процесс планирования, организации, мотивации и контроля. В зависимости от величины и количества объектов управления различают уровни управления, а следовательно, и менеджеров таких уровней.

Процесс оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности включает следующие процедуры:

- выявление коммерческих рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
 - оценку значимости рисков;
 - оценку вероятности их возникновения;
 - принятие решений о мерах по борьбе с такими рисками;
- 5) контрольные мероприятия – правила и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение указаний руководства. Они являются частью

внутреннего контроля. Контрольные мероприятия имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. К ним относятся:

- предоставление полномочий (авторизация);
- обзорная проверка результатов;
- обработка информации;
- физический контроль;
- разделение обязанностей и др.;

б) мониторинг средств контроля – процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля за определенный период. Он включает своевременную оценку структуры и функционирования средств контроля, а также принятие необходимых корректирующих мер в случае изменения условий. Мониторинг средств контроля является одним из элементов системы внутреннего контроля. Осуществляемый руководством мониторинг может включать использование данных, полученных из сообщений третьих лиц, например претензий клиентов и заключений регулирующих органов, которые могут указывать на проблемы или аспекты деятельности, требующие улучшения.

По результатам выполненных аудиторских процедур делается оценка достаточности системы внутреннего контроля и рисков существенного искажения.

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет обязанности аудитора в области применения принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

Риск существенного искажения – риск того, что финансовая отчетность содержит существенные искажения до проведения аудита. Он состоит из двух элементов, которые на уровне утверждений определяются следующим образом:

- неотъемлемый риск – подверженность любого утверждения о категории сделки, сальдо счета или раскрытии информации искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, до учета любых соответствующих средств контроля;
- риск системы контроля – риск того, что искажение, которое может возникнуть в утверждении о категории сделки, сальдо счета или раскрытии информации может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено средствами внутреннего контроля организации.

Искажением является разница между величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, отраженных в статье финансового отчета, и величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые должны быть отражены в такой статье в соответствии с действующими принципами финансовой отчетности.

Для целей МСА используются следующие термины:

– существенность показателей – величина (величины), устанавливаемая аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях существенность показателей также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий операций, сальдо счетов или раскрытия информации;

– порог существенности означает величину (величины), устанавливаемую аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях порог существенности также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий операций, сальдо счетов или раскрытия информации.

Определение аудитором существенности производится на основе профессионального суждения и зависит от того, как аудитор понимает потребности в финансовой информации пользователей финансовой отчетности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точки зрения искажений.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» определяет обязанности аудитора в области разработки и проведения мероприятий по устранению рисков существенного искажения, выявленных и оцененных аудитором в ходе аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации». В связи с этим целью аудита является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении выявленных рисков существенного искажения посредством разработки и проведения соответствующих мероприятий по противодействию этим рискам.

Для достижения этой цели разрабатываются и проводятся общие мероприятия по устранению выявленных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а затем – дополнительные аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяются на основании

выявленных рисков существенного искажения на уровне утверждений и направлены на их устранение.

Общими мероприятиями по устранению выявленных рисков являются:

- подчеркивание необходимости в сохранении профессионального скептицизма членами аудиторской команды;
- привлечение более опытного персонала, работников со специальными навыками или экспертов;
- учет дополнительных элементов непредсказуемости при выборе последующих аудиторских процедур;
- более тщательный контроль;
- внесение общих изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, например выполнение процедур проверки по существу в конце периода вместо промежуточной даты или изменение характера аудиторских процедур с целью получения более убедительных аудиторских доказательств.

МСА 402 «Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации» определяет обязанности аудитора по получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств в тех случаях, когда аудируемое лицо пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций, в том числе он устанавливает порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» при формировании представления о его деятельности, достаточного для выявления и оценки рисков существенного искажения, а также при разработке и выполнении последующих аудиторских процедур по устранению этих рисков.

Обслуживающая организация – сторонняя организация (или подразделение сторонней организации), предоставляющая услуги организациям-пользователям, которые входят в состав информационных систем организаций, связанных с финансовой отчетностью.

Субобслуживающая организация – обслуживающая организация, которая привлекается другой обслуживающей организацией для выполнения определенных услуг, предоставляемых организациям-пользователям, входящим в состав информационных систем организаций, связанных с финансовой отчетностью.

МСА 402 устанавливает действия аудитора, клиент которого на договорной основе пользуется услугами сторонней организации, например, для обработки операций и ведения соответствующих учетных документов или учета операций и обработки соответствующих данных.

В определенных обстоятельствах организация-пользователь может передать одной или нескольким обслуживающим организациям одну или несколько значимых бизнес-функций или служб, например налоговое

планирование, контроль за соблюдением законодательства, финансовый и бухгалтерский учет или финансовый контроль.

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» определяет задачи аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудиторское задание и неустраненных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность.

В МСА 450 определяются понятия «искажение», «фактические искажения», «связанные с суждением искажения», «прогнозируемые искажения», «несущественные искажения», «очевидно незначительные искажения», «уровень незначительности», а также обязанности аудитора по своевременному доведению информации об искажениях до сведения руководства соответствующего уровня и оценке влияния неустраненных искажений.

4.6 Международные стандарты аудита, регулирующие получение информации о проверяемых объектах и аудиторских доказательствах

МСА 500 «Аудиторские доказательства» поясняет, из чего состоят аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности и описывает обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, на основании которых он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, что позволит сделать обоснованные выводы для составления аудиторского заключения.

В процессе проведения аудита аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В МСА приводятся термины, имеющие следующее определение:

1) аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором для выводов, на которых основывается аудиторское заключение. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая содержится в данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовых отчетов, так и прочую информацию;

2) надлежащий характер аудиторских доказательств – мера качества аудиторских доказательств, т. е. их актуальность и надежность в обосновании выводов, на которых основывается аудиторское заключение;

3) достаточность аудиторских доказательств – мера количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения и качества аудиторских доказательств.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит

от вынесенной аудитором оценки рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств может потребоваться) и качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше требуемое количество). Однако увеличение количества аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Формируемые аудитором аудиторские доказательства должны соответствовать требованиям уместности и достоверности (надежности).

Уместность отражает логическую связь с целью аудиторской процедуры и, если применимо, рассматриваемого утверждения. Уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может определяться направлением тестирования.

Достоверность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств определяется ее источником и характером, а также обстоятельствами ее получения, включая средства контроля за ее подготовкой и, если применимо, обновлением.

При оценке достоверности аудиторских доказательств в зависимости от конкретной ситуации исходят из следующего:

- достоверность аудиторских доказательств возрастает, если они получены из независимых внешних источников;

- достоверность аудиторских доказательств из внутренних источников возрастает, если применяемые организацией средства контроля, в том числе связанные с подготовкой и обновлением информации, эффективны;

- аудиторские доказательства, полученные аудитором напрямую (например, путем наблюдения за практическим применением средства контроля), более достоверны, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или путем умозаключений;

- аудиторские доказательства, оформленные документально, на бумажном, электронном или ином носителе, более достоверны, чем аудиторские доказательства, полученные устно;

- аудиторские доказательства, отраженные в оригинальных документах, более достоверны, чем аудиторские доказательства, представленные в форме ксерокопий, факсимильных копий или документов, отснятых на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, достоверность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и обновлением.

МСА 501 «Аудиторские доказательства; особенности оценки отдельных статей» рассматривает особенности оценки аудитором отдельных факторов при получении достаточных надлежащих аудиторских

доказательств с точки зрения определенных аспектов анализа запасов, судебных процессов и исков, затрагивающих организацию, и информации о подразделениях при проведении аудита финансовой отчетности.

Целью аудитора является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении, к примеру, наличия и состояния запасов. В случае, если запасы являются существенной статьей финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства их наличия, состояния и оценки путем:

- присутствия при проведении инвентаризации (если это практически возможно) с целью оценки инструкций руководства и процедур учета и контроля результатов инвентаризации в организации; наблюдения за выполнением установленных руководством процедур подсчета остатков; проверки запасов;

- проведения тестовых подсчетов;

- выполнения аудиторских процедур проверки итоговой инвентаризационной документации организации, чтобы определить, насколько точно она отражает результаты фактического инвентаризационного подсчета.

МСА 505 «Подтверждение из внешних источников» рассматривает применение процедур подтверждения из внешних источников в целях получения аудиторских доказательств.

Получение подтверждения из внешних источников – аудиторские доказательства, полученные в форме прямого письменного ответа аудитором от третьего лица (подтверждающей стороны) на бумажном, электронном или другом носителе. С этой целью аудитор подготавливает:

- запрос положительного подтверждения – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно аудитором и в котором указывает, согласна или не согласна она с информацией, изложенной в запросе, или предоставляет запрошенную информацию;

- запрос отрицательного подтверждения – запрос, на который подтверждающая сторона отвечает непосредственно аудитором только в том случае, если она не согласна с информацией, изложенной в запросе.

Аудитор согласовывает с руководством аудируемого лица возможность отправки запроса третьим лицам.

МСА 510 «Первичное аудиторское задание: начальное сальдо» определяет обязанности аудитора по проверке начального сальдо при выполнении первичного аудиторского задания. В дополнение к суммам, отражаемым в финансовой отчетности, начальные сальдо также содержат требующие раскрытия вопросы, которые имелись на начало периода, такие как непредвиденные расходы и обязательства.

При выполнении первичного аудиторского задания целью аудитора в разрезе начальных сальдо является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств следующих факторов:

- отсутствия в начальном сальдо каких-либо искажений, оказывающих

существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период;

– соблюдения строгой последовательности при применении отраженной в начальных сальдо учетной политики при составлении финансовой отчетности текущего периода;

– обеспечения надлежащего учета, правильного представления и раскрытия внесенных в учетную политику изменений в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

Далее аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия или отсутствия в начальных сальдо каких-либо искажений, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период.

МСА 520 «Аналитические процедуры» определяет методологические подходы к оценке финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. При необходимости аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных колебаний или соотношений, которые противоречат другой соответствующей информации или существенно расходятся с ожидаемыми значениями.

Цель МСА 520 – установление стандартов и предоставление руководства в отношении аналитических процедур, проводимых в ходе аудита.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита:

– при планировании аудита, определении его специфики, сроков и определении объемов аудиторских процедур;

– при проведении процедур проверки по существу (вместо тестов);

– в качестве завершающей обзорной проверки при конечной стадии аудита.

Применение аналитических процедур позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение.

МСА 530 «Аудиторская выборка» применяется, если аудитор принял решение использовать аудиторскую выборку при выполнении аудиторских процедур. Он регулирует применение аудитором статистической и нестатистической выборки при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, выполнение тестов средств контроля и детальных тестов, а также оценку результатов, полученных из элементов аудиторской выборки.

Цель аудитора при использовании аудиторской выборки – формирование достаточных оснований для выводов о генеральной совокупности, из которой отобраны элементы выборки.

Аудиторская выборка – это применение аудиторских процедур менее чем к 100 % значимых для аудита элементов совокупности таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит аудитору достаточные основания для формирования выводов обо всей совокупности.

Генеральная совокупность – весь набор данных, из которых делается выборка и на основании которых аудитор намерен сделать выводы. Она подразделяется на страты, каждая из которых проверяется отдельно.

Стратификация – процесс разделения генеральной совокупности на подсовокупности, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки, имеющих сходные характеристики (часто – денежную величину).

Аудитор должен отбирать элементы для выборки таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку. Элемент выборки – отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность. Элементами выборки могут быть материальные элементы или денежные единицы. При построении статистической выборки ее элементы отбираются таким образом, чтобы для каждого элемента существовала известная вероятность попадания в выборку.

В ходе аудита могут использоваться различные методы построения выборки:

– случайный отбор элементов выборки;

– систематический отбор;

– монетарная выборка;

– беспорядочный отбор;

– блочный отбор.

При выборке возможно возникновение ошибок, которые являются следствием выборки.

Риск выборки – риск того, что аудиторское заключение на основе выборки может отличаться от сделанного на основе такого же аудита всей генеральной совокупности.

МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации», определяет обязанности аудитора по аудиту расчетных оценок, включая оценки по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации в финансовой отчетности.

Расчетная оценка (оценочное значение) – определение приближенного значения денежной величины при отсутствии точных способов ее измерения. Данный термин используется для обозначения величин, оцениваемых по справедливой стоимости в случае неопределенности оценки, а также для обозначения других величин, которые требуют оценки.

Организации государственного сектора могут владеть значительными активами специфического характера, по которым нет общедоступных и надежных источников информации для целей оценки справедливой стоимости и (или) другой основы для определения текущей стоимости. Зачастую специфические активы не генерируют денежные потоки и не имеют активных рынков. Поэтому оценка по справедливой стоимости, как правило, основана на сложных оценочных измерениях, а в редких случаях вообще не может быть выполнена.

МСА 550 «Связанные стороны» определяет обязанности аудитора, касающиеся отношений и операций со связанными сторонами в ходе аудита финансовой отчетности.

Связанная сторона – сторона, которая является:

1) связанной согласно определению, приведенному в применяемых принципах финансовой отчетности;

2) если применяемые принципы финансовой отчетности устанавливают минимальные требования или не устанавливают никаких требований к связанной стороне:

– физическим лицом или организацией, которые контролируют или значительным образом влияют (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) на отчитывающуюся организацию;

– организацией, которая контролируется или находится под значительным влиянием (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) отчитывающейся организации;

– организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией;

– организацией общего собственника, владеющего контрольным пакетом акций;

– организацией собственников, состоящих в близком родстве; общего ключевого руководства.

Применительно к выявленным крупным операциям со связанными сторонами, выходящим за рамки обычного делового оборота организации, аудитор должен:

– проверить первичные договоры и соглашения (если таковые имеются), оценить их;

– получить аудиторские доказательства надлежащего санкционирования и утверждения операций.

МСА 560 «Последующие события» в ходе аудита финансовой отчетности определяет обязанности аудитора, относящиеся к последующим событиям.

Последующие события – события, происходящие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения, а также факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения.

Дата финансовой отчетности – дата окончания последнего периода, включенного в финансовую отчетность.

Дата утверждения финансовой отчетности – дата, на которую все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, подготовлены, а наделенные необходимыми полномочиями лица заявили, что берут на себя ответственность за такую финансовую отчетность.

Дата аудиторского заключения – день, которым аудитор датировал заключение по финансовой отчетности.

Дата опубликования финансовой отчетности – дата, в которую аудиторское заключение и аудированная финансовая отчетность становятся доступны третьим лицам.

Аудитор не несет обязательств по выполнению любых аудиторских процедур, связанных с финансовой отчетностью, после даты аудиторского заключения. Однако если после даты аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности аудитору становятся известны факты, которые могли привести к внесению изменений в аудиторское заключение (если бы были известны на дату аудиторского заключения), аудитор должен:

– обсудить этот вопрос с руководством и, если применимо, с представителями собственника;

– определить, следует внести корректировки в финансовую отчетность или нет;

– запросить, какие корректировки руководство аудируемого лица планирует внести в финансовую отчетность.

МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности организации» определяет обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к допущению о непрерывности деятельности организации, применяемому руководством при подготовке финансовой отчетности.

При выявлении аудитором событий или условий, которые могут поставить под серьезное сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывную деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия или отсутствия существенной неопределенности посредством выполнения дополнительных аудиторских процедур:

– если руководством еще не выполнена оценка способности организации продолжать непрерывную деятельность – требовать от руководства выполнения такой оценки;

– оценить запланированные руководством действия, связанные с допущением о непрерывности деятельности организации: улучшит ли ситуация результат таких действий и осуществимы ли планы руководства в данных обстоятельствах;

– если организацией подготовлен прогноз денежных потоков и анализ такого прогноза представляет собой важный фактор при рассмотрении результата будущих событий или условий в рамках оценки запланированных действий руководства;

– запросить письменные представления руководства и (или) представителей собственника о планах действий и осуществимости таких планов.

МСА 580 «Письменные представления» определяет обязанности аудитора по получению письменных представлений от руководства и, если необходимо, от представителей собственника в ходе аудита финансовой отчетности.

Письменное представление – письменное заявление руководства аудируемого лица, предоставляемое аудитору в подтверждение

определенных вопросов или других аудиторских доказательств. Письменные представления в этом значении не включают финансовую отчетность, содержащиеся в ней утверждения или подтверждающие книги и данные учета.

Аудитор должен запросить у руководства письменное представление о том, что:

- руководство предоставило аудитору всю значимую информацию и необходимый доступ в соответствии с условиями аудиторского задания;

- все операции учтены и отражены в финансовой отчетности.

Если руководство аудируемого лица не предоставляет одно или несколько запрошенных письменных представлений, то аудитор должен:

- обсудить этот вопрос с руководством;

- пересмотреть оценку честности руководства и определить возможное влияние такой переоценки на достоверность представлений (устных или письменных) и аудиторских доказательств в целом;

- принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние такого непредставления на аудиторское заключение.

Аудитор должен отказаться от аудиторского заключения по финансовой отчетности в соответствии, если:

- аудитор определяет наличие сомнений в непредвзятости руководства, достаточных, чтобы сделать вывод о недостоверности письменных представлений;

- руководство не предоставляет требуемые письменные представления.

4.7 Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита

МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы» применяется к аудиторским проверкам групп компаний. В нем рассматриваются особые аспекты аудита группы, особенно касающиеся работы аудиторов подразделений, в том числе требования к обязанностям аудитора, установлению и поддержанию взаимоотношений при разработке общей стратегии и плана аудита, существенности, процессу консолидации, документации аудитора и др. Подразделение – группы или отделы организации, по которым руководство групп или отделов готовит финансовую информацию для включения в финансовую отчетность компании.

Аудиторская команда группы – партнеры, в том числе руководитель аудиторской проверки группы, и работники, которые определяют общую стратегию аудита группы, взаимодействуют с аудиторами подразделений, выполняют работу по консолидации полученных данных и оценивают

выводы, сделанные на основании аудиторских доказательств, в качестве основы для формирования заключения по финансовой отчетности группы.

Аудитор подразделения – лицо, которое по поручению аудиторской команды, проводящей аудит группы, выполняет работу по проверке финансовой информации, связанной с подразделением, для целей аудита группы.

Целью аудитора является определение целесообразности его участия в качестве аудитора в проверке финансовой отчетности. Если он действует в качестве аудитора финансовой отчетности группы, то должен довести до сведения аудиторов подразделений четкую информацию о сроках и объеме их работы по проверке финансовой информации подразделений и обработке полученных данных, а также получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся финансовой информации подразделений и процесса консолидации, для выражения мнения о соответствии финансовой отчетности группы во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности.

Аудиторская команда группы должна включить в аудиторскую документацию следующую информацию:

- анализ подразделений в целях определения значимых подразделений и видов работ по проверке финансовой информации подразделений;

- о характере, сроках и объемах участия аудиторской команды группы в работе аудиторов подразделений по проверке значимых подразделений, включая, если применимо, обзорную проверку аудиторской командой группы соответствующих разделов аудиторской документации и заключений аудиторов подразделений;

- о переписке между аудиторской командой группы и аудиторами подразделений по уточнению требований, предъявляемых аудиторской командой группы.

МСА 610 рассматривает обязанности внешнего аудитора, связанные с работой внутренних аудиторов, в тех случаях, когда внешний аудитор определяет, что служба внутреннего аудита может сыграть значимую роль при проведении аудиторской проверки.

Внутренний аудит – деятельность по оценке работы, проводимая самим аудируемым лицом или предоставляемая ему в качестве услуги. В функции внутреннего аудита входят изучение, оценка и мониторинг достаточности и эффективности системы внутреннего контроля;

Внутренние аудиторы – лица, осуществляющие внутренний аудит. Внутренние аудиторы могут входить в состав департамента внутреннего аудита или аналогичного подразделения.

Если у аудируемого лица имеется служба внутреннего аудита, которая, по мнению внешнего аудитора, может сыграть значимую роль при проведении аудита, то внешний аудитор может:

– решить, следует ли использовать внутренних аудиторов для определенных видов работы и в каком объеме;

– определить в случае использования внутренних аудиторов для некоторых видов работ, достаточен ли объем их работы для целей аудита.

МСА 620 «Использование привлеченных экспертов» рассматривает обязанности аудитора, связанные с работой специалиста (физического или юридического лица) в любой области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, если такая работа помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Эксперт аудитора – физическое или юридическое лицо, обладающее специальными знаниями в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа в этой области используется аудитором как вспомогательное средство получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В качестве эксперта может выступать внутренний (партнер или работник, в том числе временный, аудиторской фирмы или сети фирм) или внешний эксперт.

Аудитор должен согласовать с экспертом (если необходимо – в письменной форме) следующее:

- характер, объем работы и задачи данного эксперта;
- функции и обязанности аудитора и данного эксперта соответственно;
- характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и данным экспертом, включая формы любых отчетов, которые должен представить данный эксперт;
- необходимость соблюдения экспертом требования конфиденциальности.

Аудитор несет единоличную ответственность за представленное аудиторское заключение, и его ответственность не снижается с привлечением эксперта. Тем не менее, если аудитор использует работу привлеченного эксперта и приходит к выводу, что такая работа достаточна для его целей, аудитор может принять результаты такой работы и выводы данного эксперта в его области специализации в качестве надлежащих аудиторских доказательств.

В отчете аудитора, содержащем немодифицированное заключение, не должно быть ссылки на работу эксперта, если этого не требуется законодательными или нормативными актами. Если такая ссылка требуется – в отчете аудитора должно быть указано, что данная ссылка не ограничивает ответственность аудитора за аудиторское заключение.

Если аудитор в своем отчете ссылается на работу эксперта, поскольку это необходимо для понимания модифицированного аудиторского заключения, он должен указать, что данная ссылка не ограничивает его ответственность за аудиторское заключение.

4.8 Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита

МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в области формирования заключения по финансовой отчетности, а также в нем указываются форма и содержание аудиторского заключения, составленного по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности.

Международный стандарт 700 применяется к полному комплексу финансовой отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, закрепленными в МСФО.

Аудитор должен составить заключение о том, соответствует ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности. Чтобы подготовить такое заключение, аудитор должен определить, получено ли разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки.

В МСА 700 устанавливается, что аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме и иметь структуру, указанную в таблице 4.3.

Таблица 4.3 – Структура аудиторского заключения

Раздел	Содержание раздела
Название	Должно быть указано, что аудиторское заключение составлено независимым аудитором
Получатель	Аудиторское заключение должно быть адресовано с учетом обстоятельств задания
Вступительный	Указывается организация, чья финансовая отчетность была подвергнута аудиту, и то, что финансовая отчетность прошла аудиторскую проверку; приводится название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности
Обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности	Описываются обязанности тех лиц, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности организации. Должно быть указано, что руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности и организацию такой системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, будь то вследствие мошенничества или ошибки

Окончание таблицы 4.3

Раздел	Содержание раздела
Обязанности аудитора	Должно быть указано, что обязанность аудитора состоит в подготовке заключения по финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки; аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита. Заявление о том, что, по мнению аудитора, полученные аудиторские доказательства достаточны и надлежащие для обоснования аудиторского заключения
Аудиторское заключение	При составлении немодифицированного заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами справедливого представления, аудиторское заключение, если иное не установлено законодательными и нормативными актами, должно содержать одну из следующих формулировок: финансовая отчетность справедливо отражает во всех существенных аспектах или дает достоверное и справедливое представление в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности
Другие виды отчетности	Если кроме предусмотренной МСА обязанности представить заключение по финансовой отчетности организации, аудитор должен выразить мнение по другим видам отчетности. Такое мнение должно быть изложено в разделе «Заключение о выполнении других законодательных и нормативных требований»
Подпись аудитора	Должна быть подпись аудитора
Дата аудиторского заключения	Должно быть датировано не ранее даты получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования аудиторского заключения по финансовой отчетности, включая доказательства того, что все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая сопроводительные примечания, подготовлены, а наделенные необходимыми полномочиями лица заявили, что берут на себя ответственность за такую финансовую отчетность
Адрес аудитора	Должен быть указан адрес аудитора в той юрисдикции, в которой он ведет свою деятельность

МСА 705 «Виды модифицированного аудиторского заключения» определяют обязанности аудитора по составлению надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании заключения в соответствии с МСА 700 аудитор приходит к выводу о необходимости вынесения модифицированного заключения по финансовой отчетности.

В МСА 705 выделяют три вида модифицированного заключения:

- аудиторское заключение с оговорками,

- отрицательное аудиторское заключение;
- отказ аудитора от заключения.

Аудитор должен составить аудиторское заключение с оговорками в следующих случаях:

- получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, носят существенный, но нераспространенный характер;

- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского заключения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность может носить существенный, но нераспространенный характер.

Аудитор должен составить отрицательное аудиторское заключение, если, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, носят одновременно существенный и распространенный характер.

Аудитор должен отказаться от заключения, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования аудиторского заключения и приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность может носить одновременно существенный и распространенный характер.

Если аудитор отказывается от аудиторского задания, то до такого отказа он обязан проинформировать представителей собственника обо всех вопросах, касающихся выявленных в ходе аудита искажений, которые могли бы привести к вынесению модифицированного заключения.

МСА 706 «Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения» рассматривает дополнительную информацию, которая, по мнению аудитора, должна быть включена в аудиторское заключение с тем, чтобы обратить внимание пользователей на вопросы:

- представленные или раскрытые в финансовой отчетности, которые настолько важны, что имеют фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями;

- кроме надлежащим образом представленных и раскрытых в финансовой отчетности, которые необходимы для понимания пользователями процедуры аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.

Пояснительный раздел – раздел в аудиторском заключении, касающийся надлежащим образом представленного или раскрытого в финансовой отчетности вопроса, который, по мнению аудитора, настолько важен, что имеет фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями.

«Прочие вопросы» – раздел аудиторского заключения, касающийся вопросов (кроме надлежащим образом представленных и раскрытых в

финансовой отчетности), которые, по мнению аудитора, необходимы для понимания пользователями процедуры аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.

Если аудитор намерен включить в аудиторское заключение пояснительный раздел или раздел «Прочие вопросы», он должен проинформировать представителей собственника о своем намерении и предполагаемых формулировках такого раздела.

МСА 710 «Сравнительные данные, сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» определяет обязанности аудитора по проверке сравнительных данных в ходе аудита финансовой отчетности.

Сравнительные данные – суммы и другие сведения, раскрытые в финансовой отчетности за один или несколько предшествующих периодов в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

Сравнительные показатели – сравнительные данные, в которых суммы и прочие раскрываемые сведения за предшествующий период включены в качестве неотъемлемой части в финансовую отчетность за текущий период и которые должны рассматриваться только в связи с соответствующими суммами и прочими раскрываемыми сведениями за текущий период (показатели текущего периода). Степень детализации сравнительных показателей и других раскрываемых сведений определяется прежде всего их значимостью для показателей текущего периода.

Сравнительная финансовая отчетность – сравнительные данные, которые содержат суммы и другие раскрытые сведения за предыдущий период для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период. Но если такие суммы и сведения уже проверены аудитором, то они включаются в аудиторское заключение. Степень раскрытия информации в такой сравнительной финансовой отчетности сопоставима с информацией, представленной в финансовой отчетности за текущий период.

Характер сравнительных данных, представленных в финансовой отчетности организации, зависит от требований применяемых принципов финансовой отчетности. Существуют две разные концепции составления заключения по сравнительным данным: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность. Применяемая концепция часто устанавливается законодательными или нормативными актами, но может быть определена и в условиях аудиторского задания.

Существенные различия между этими концепциями при составлении аудиторского заключения состоят в следующем:

- концепция сравнительных показателей предполагает, что аудиторское заключение по финансовой отчетности относится только к текущему периоду;
- при применении концепции сравнительной финансовой отчетности аудиторское заключение охватывает каждый период, по которому представлена финансовая отчетность.

МСА 720 «Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» раскрывает подход к принятию надлежащих мер в случае, если в документе, содержащем аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней, присутствует прочая информация, которая может подорвать доверие к такой финансовой отчетности и соответствующему аудиторскому заключению.

Прочая информация – финансовая и нефинансовая информация (кроме финансовой отчетности и аудиторского заключения по ней), которая в силу закона, нормативного акта или обычая включена в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий (если таковые имеются) между ней и сведениями, представленными в аудированной финансовой отчетности.

4.9 Международные стандарты аудита, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг

МСА 800 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения» направлен на обеспечение надлежащего рассмотрения особых аспектов, значимых для формирования и представления заключения по финансовой отчетности.

Принципы специального назначения – принципы финансовой отчетности, предназначенные для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей.

К принципам специального назначения относятся:

- принципы налогового учета для комплекта финансовой отчетности, представляемого вместе с налоговой декларацией организации;
- метод учета денежных поступлений и выплат для подготовки сведений о потоках денежных средств, которые организация обязана предоставить кредиторам;
- требования к финансовой отчетности, установленные регулирующим органом с целью соблюдения требований такого регулирующего органа;
- договорные положения о финансовой отчетности, например в облигационном соглашении, кредитном договоре или в договоре о предоставлении субсидии на реализацию проекта.

Аудиторское заключение по финансовой отчетности специального назначения должно содержать пояснительный раздел, в котором аудитор обращает внимание пользователей на тот факт, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами специального назначения и, следовательно, может быть непригодна для какой-либо другой цели.

МСА 805 «Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета» применяется в

ходе аудита отдельных финансовых отчетов или конкретных элементов, счетов или статей финансового отчета.

Отдельный финансовый отчет или конкретный элемент финансового отчета рассматривается в совокупности с сопроводительными примечаниями. Сопроводительные примечания, как правило, содержат описание основных положений учетной политики и прочие пояснительные материалы, касающиеся финансового отчета или его элемента.

Если аудитор приходит к выводу о необходимости вынести отрицательное аудиторское заключение или отказаться от заключения по полному комплекту финансовой отчетности организации в целом, но в рамках отдельного аудита конкретного элемента, входящего в состав такой финансовой отчетности, аудитор тем не менее считает целесообразным составить немодифицированное заключение, он имеет на это право только в следующих случаях:

- если это не запрещено законодательным или нормативным актом;
- такое аудиторское заключение не может быть опубликовано вместе с отрицательным аудиторским заключением или отказом аудитора от заключения;
- конкретный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.

Аудитор не может вынести немодифицированное заключение по отдельному финансовому отчету полного комплекта финансовой отчетности, если он составил отрицательное аудиторское заключение или отказался от заключения по такому полному комплекту финансовой отчетности в целом.

МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора, относящиеся к заданию по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности, полученной на основании финансовой отчетности, которая была проверена тем же аудитором в соответствии с МСА.

Обобщенная финансовая отчетность – финансовая информация за прошлые периоды, которая составлена на основании финансовой отчетности, но содержит меньше сведений по сравнению с финансовой отчетностью, обеспечивая при этом структурированное представление (соответствующее представлению, которое дает финансовая отчетность) о хозяйственных ресурсах и обязательствах организации на конкретный момент или изменениях в них за определенный период.

Согласно МСА 810 аудитор должен:

- определить, следует ли принимать задание по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности;
- в случае принятия задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности сформировать заключение по обобщенной финансовой отчетности на основе оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств, и составить ясное письменное

заключение с указанием оснований для его вынесения.

Кроме перечисленных международных стандартов аудита в практике осуществления контрольной деятельности применяются и иные международные стандарты, объединенные в следующие группы:

- по аудиторской практике;
- обзорным проверкам;
- заданиям, обеспечивающим уверенность в достоверности информации;
- сопутствующим услугам.

4.10 Статус национальных стандартов аудита.

Национальные правила аудиторской деятельности

Согласно ст. 18 Закона Республики Беларусь № 56-3 от 12.07.2013 г. «Об аудиторской деятельности», правила аудиторской деятельности включают:

- национальные правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;
- внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя.

Национальные правила аудиторской деятельности (НПАД), утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, – нормативные правовые акты Республики Беларусь, устанавливающие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулирующие иные вопросы, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности (приложение А).

Аудиторским объединением, аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем принимаются соответственно внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения, аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, устанавливающие требования к порядку оказания аудиторских услуг, контролю качества работы аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, аудитора.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, являющихся членами этого аудиторского объединения.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности и внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторского объединения, членами которого являются аудиторская организация, аудитор – индивидуальный предприниматель.

5 КОРПОРАТИВНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ СРЕДА В МЕНЕДЖМЕНТЕ

5.1 Система внутренней стандартизации

Под внутренними стандартами понимается совокупность внутренних нормативных документов, разработанных в организации и регулирующих ее учет и отчетность с целью формирования качественной информации о ее деятельности для различных пользователей. Ключевым аргументом доказательства необходимости внутренней стандартизации учета и отчетности является возможность улучшения качества информационного обеспечения управления и повышения конкурентоспособности организации. Учетно-аналитическая система в этом случае обеспечивает получение объективных сведений, характеризующих экономический характер деятельности организации. Внутренние стандарты имеют большое значение для эффективного функционирования системы учета в организации, поскольку:

- обеспечивают полную унификацию учетных систем внутри предприятия, единообразный подход к организации, методическому и техническому обеспечению учетного процесса;
- позволяют конкретизировать общие принципы применительно к объектам учета, операционным и географическим сегментам;
- создавая технологическую основу для выполнения учетных работ, повышают производительность труда, взаимозаменяемость бухгалтеров, обеспечивают многократное сокращение ошибок, создают внутренний психологический комфорт путем установления четких, однозначных правил;
- являются действенным инструментом контроля, индикатором, эталоном качества учетных процедур, механизмом рациональной организации учета и отчетности;
- высокое качество внутренних нормативных документов, охватывающих все аспекты бухгалтерского учета и отчетности, последовательное и полное выполнение их предписаний обеспечат необходимую прозрачность финансовой отчетности для всех потенциальных пользователей.

В 80-х годах XX века Международная организация по стандартизации (ISO) впервые выпустила ряд стандартов, в которых сформулированы требования к предприятию, которое выходит на рынок. ISO исходила из того, что

невозможно провести 100%-ный контроль всей продукции каждого предприятия.

Однако возможно сформулировать некоторые требования к предприятию, чтобы быть уверенным, что это предприятие в состоянии длительное время стабильно выпускать продукцию с заданными свойствами. Именно эти требования являются содержанием серии стандартов ISO 9000.

Наличие на предприятии системы менеджмента качества предполагает, что предприятие:

- определяет требования потребителя и выполняет их;
- применяет в производстве только годную продукцию, прошедшую входной контроль;
- обеспечено квалифицированными кадрами;
- не останавливается на достигнутом и постоянно улучшает свою деятельность;
- управляет документацией с целью использования только актуальных документов;
- управляет несоответствиями с целью недопущения их в дальнейшем производство;
- проводит корректирующие мероприятия по их устранению;
- проводит внутренние аудиты для получения объективных свидетельств функционирования системы менеджмента качества.

Внедрение серии стандартов ISO 9000 является добровольным делом предприятия, аналогично тому, как учеба и получение диплома об образовании – добровольное дело каждого человека. Ни конкретного человека, ни конкретное предприятие на рынке никто не ждет, рынок обойдется без любого из них.

Основная задача ISO 9001 – это упрощение процедуры управления и одновременное повышение эффективности бизнеса. Реализация этой задачи осуществляется за счет повышения качества услуг и минимизации издержек компании. Безусловно, выполнять работу правильно с первого раза эффективнее, чем в дальнейшем исправлять ошибки и заниматься «разбраковкой».

Разработка и внедрение системы менеджмента качества происходит в несколько этапов. На первом этапе разработки на предприятии определяются все процессы, влияющие на качество продукции, разрабатывается соответствующая документация по их оптимизации, контролю и улучшению; параллельно проводятся обучающие семинары для руководства и всех групп персонала.

Далее принципы системы менеджмента отрабатываются в каждом структурном подразделении предприятия. Когда этот этап внедрения полностью завершен, сотрудники предприятия, прошедшие ранее курс обучения по внутреннему аудиту, под руководством экспертов проводят

тренировочные аудиты. В результате этого сотрудники на практике узнают, как должна работать система менеджмента, как согласуются внутренние процессы на предприятии, определяются зоны ответственности, исключаются дублирующие процессы; как и по каким критериям нужно поддерживать и корректировать работу системы менеджмента.

По результатам проведенного внутреннего аудита вносятся необходимые коррективы в документацию СМК и приводят ее в соответствие с требованиями СТБ ISO 9001–2009. После завершения всех этих действий предприятие готово к сертификации системы менеджмента и способно успешно пройти независимый сертификационный аудит вне зависимости от выбора системы и органа по сертификации.

В Республике Беларусь действуют следующие документы, разработанные на основе ISO 9000.

1 СТБ ИСО 9000–2006. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь.

Этот стандарт описывает основные положения систем менеджмента качества, являющихся объектом стандартов семейства ИСО 9000, и определяет соответствующие термины.

Стандарт может использоваться:

а) организациями, стремящимися добиться преимущества посредством внедрения системы менеджмента качества;

б) организациями, стремящимися получить уверенность в том, что их заданные требования к продукции будут выполнены поставщиками;

в) пользователями продукции;

г) теми, кто заинтересован в едином понимании терминологии, применяемой в менеджменте качества (например, поставщики, потребители, регламентирующие органы);

д) теми сторонами, внутренними или внешними по отношению к организации, которые оценивают систему менеджмента качества или проверяют ее на соответствие требованиям ИСО 9001 (например, аудиторы, регламентирующие органы, органы по сертификации/регистрации);

е) теми сторонами, внутренними или внешними по отношению к организации, которые консультируют или проводят обучение по системам менеджмента качества, соответствующим данной организации;

ж) разработчиками соответствующих стандартов.

Системы менеджмента качества могут содействовать организациям в повышении удовлетворенности потребителей.

Системный подход к менеджменту качества побуждает организации анализировать требования потребителей, определять процессы, способствующие получению продукции, приемлемой для потребителей, а также поддерживать эти процессы в управляемом состоянии.

Система менеджмента качества может быть основой постоянного

улучшения с целью увеличения вероятности повышения удовлетворенности как потребителей, так и других заинтересованных сторон. Она дает уверенность самой организации и потребителям в ее способности поставлять продукцию, полностью соответствующую требованиям.

Подход к разработке и внедрению системы менеджмента качества состоит из нескольких ступеней, включающих:

а) установление потребностей и ожиданий потребителей и других заинтересованных сторон;

б) разработку политики и целей организации в области качества;

в) установление процессов и ответственности, необходимых для достижения целей в области качества;

г) установление и определение необходимых ресурсов и обеспечение ими для достижения целей в области качества;

д) разработку методов для измерения результативности и эффективности каждого процесса;

е) применение результатов этих измерений для определения результативности и эффективности каждого процесса;

ж) определение средств, необходимых для предупреждения несоответствий и устранения их причин;

з) разработку и применение процесса для постоянного улучшения системы менеджмента качества.

Такой подход также применяется для поддержания в рабочем состоянии и улучшения имеющейся системы менеджмента качества.

Организация, принимающая указанный выше подход, создает уверенность в возможностях своих процессов и качестве своей продукции, а также обеспечивает основу для постоянного улучшения. Это может привести к возрастанию удовлетворенности потребителей и других заинтересованных сторон и успеху организации.

Документация дает возможность передать смысл и последовательность действий. Ее применение способствует:

а) достижению соответствия требованиям потребителя и улучшению качества;

б) обеспечению соответствующей подготовки кадров;

в) повторяемости и прослеживаемости;

г) обеспечению объективных свидетельств;

д) оцениванию эффективности и постоянной пригодности системы менеджмента качества.

Разработка документации не должна быть самоцелью, а должна добавлять ценность.

В системах менеджмента качества применяются следующие виды документов:

а) документы, предоставляющие согласованную информацию о системе менеджмента качества организации, предназначенную как для внутреннего,

так и внешнего пользования (например, руководства по качеству);

б) документы, описывающие, как система менеджмента качества применяется к конкретной продукции, проекту или контракту (например, планы качества);

в) документы, устанавливающие требования (например, спецификации);

г) документы, содержащие рекомендации или предложения (например, методики);

д) документы, содержащие информацию о том, как последовательно выполнять действия и процессы (например, документированные процедуры, рабочие инструкции и чертежи);

е) документы, содержащие объективные свидетельства выполненных действий или достигнутых результатов (к таким документам относятся записи).

Каждая организация определяет объем необходимой документации и ее носителей. Это зависит от таких факторов, как вид и размер организации, сложность и взаимодействие процессов, сложность продукции, требования потребителей, соответствующие обязательные требования, способности персонала, а также от уровня, до которого необходимо подтверждать выполнение требований к системе менеджмента качества.

Система менеджмента качества является той частью системы менеджмента организации, которая направлена на достижение результатов в соответствии с целями в области качества, чтобы удовлетворять потребности, ожидания и требования заинтересованных сторон. Цели в области качества дополняют другие цели организации, связанные с развитием, финансированием, рентабельностью, окружающей средой, охраной труда и безопасностью. Различные части системы менеджмента организации могут быть интегрированы вместе с системой менеджмента качества в единую систему менеджмента, использующую общие элементы. Это может облегчить планирование, выделение ресурсов, определение дополнительных целей и оценку общей эффективности организации. Система менеджмента организации может быть оценена на соответствие собственным требованиям организации. Она может быть также проверена на соответствие требованиям стандартов, таких как ИСО 9001 и ИСО 14001. Эти аудиты (проверки) могут проводиться отдельно или совместно.

2 СТБ ISO 9001–2009. Системы менеджмента качества. Требования.

Данный стандарт устанавливает требования к системе менеджмента качества в тех случаях, когда организация:

- нуждается в демонстрации своей способности постоянно поставлять продукцию, отвечающую требованиям потребителя и соответствующим законодательным и другим обязательным требованиям;

- стремится повышать удовлетворенность потребителя посредством результативного применения системы, включая процессы ее постоянного улучшения, и обеспечения соответствия требованиям потребителя и

соответствующим законодательным нормам.

Требования настоящего стандарта являются общими и предназначены для применения всеми организациями независимо от вида, размера и производимой продукции.

Организация должна разработать, документально оформить, внедрить и поддерживать в рабочем состоянии систему менеджмента качества, постоянно повышать ее результативность в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Организация должна:

- определять процессы, необходимые для системы менеджмента качества, и их применение во всей организации;

- определять последовательность и взаимодействие этих процессов;

- определять критерии и методы, необходимые для обеспечения результативности как при осуществлении этих процессов, так и при управлении ими;

- обеспечивать наличие информации и ресурсов, необходимых для поддержки этих процессов и их мониторинга;

- осуществлять мониторинг, измерение, если применимо, и анализ этих процессов;

- принимать меры, необходимые для достижения запланированных результатов и постоянного улучшения этих процессов.

Документация системы менеджмента качества должна включать:

- документально оформленные заявления о политике в области качества и целях в области качества;

- руководство по качеству;

- документированные процедуры и записи, требуемые настоящим стандартом;

- документы, включая записи, определенные организацией как необходимые для обеспечения результативного планирования, осуществления процессов и управления ими.

Организация должна определить требования к производственной среде, необходимые для достижения соответствия продукции требованиям, и управлять этой средой.

3 СТБ ISO 9004–2010. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества.

Данный стандарт содержит руководство для организаций по достижению устойчивого успеха путем применения подхода на основе менеджмента качества. Стандарт применим к любой организации независимо от ее размера, типа и вида деятельности.

Настоящий стандарт не предназначен для целей сертификации, заключения контрактов или выполнения обязательных требований.

Организация должна разработать систему менеджмента качества организации, чтобы обеспечить:

- эффективное использование ресурсов;
- принятие решений, основанных на фактах;
- ориентацию на удовлетворенность потребителя, а также на потребности и ожидания других соответствующих заинтересованных сторон.

Организация может достичь устойчивого успеха за счет последовательного сбалансированного удовлетворения потребности и ожидания своих заинтересованных сторон в течение длительного времени.

Среда организации постоянно меняется поэтому, для достижения устойчивого успеха высшее руководство должно:

- иметь перспективное долгосрочное планирование;
- постоянно осуществлять мониторинг и регулярно анализировать среду организации;
- идентифицировать все соответствующие заинтересованные стороны, оценивать потенциальное влияние каждой из них на деятельность организации, а также определять, как сбалансированно удовлетворить их потребности и ожидания;
- поддерживать постоянную связь с заинтересованными сторонами и информировать их о деятельности и планах организации;
- установить взаимовыгодные отношения с поставщиками, партнерами и другими заинтересованными сторонами;
- применять разнообразные подходы, включая переговоры и посредничество, чтобы сбалансировать зачастую противоречивые потребности и ожидания заинтересованных сторон;
- идентифицировать связанные с деятельностью организации краткосрочные и долгосрочные риски и разработать общую для организации стратегию их снижения;
- предвидеть будущие потребности в ресурсах (включая требуемую компетентность своего персонала);
- разработать процессы, необходимые для реализации стратегии организации, обеспечить их способность быстро реагировать на изменяющиеся обстоятельства;
- регулярно оценивать выполнение текущих планов и процедур и предпринимать соответствующие корректирующие и предупреждающие действия;
- обеспечить персоналу организации возможности для обучения как для его собственной пользы, так и для поддержания жизнеспособности организации;
- разработать и поддерживать в рабочем состоянии процессы для инноваций и постоянного улучшения.

5.2 Международные и национальные стандарты управления проектами

Современная организация способна существовать и успешно конкурировать на рынке лишь при условии постоянного развития и адаптации под изменяющиеся условия ведения бизнеса. А это означает, что руководство компании, планируя и достигая определенные цели, постоянно сталкивается с соответствующими управленческими проблемами: как спланировать работы во времени и успеть к определенному сроку, какие потребуются ресурсы, сколько ресурсов и когда именно, сколько это будет стоить, когда мы должны платить и когда нам.

Проект – способ, организационная форма достижения целей. Проекты инициируются внутри компаний, но могут предполагать участие нескольких заинтересованных организаций. Для выполнения работ проекта привлекаются исполнители, оборудование и материальные ресурсы.

Система управления, ориентированная на управление неизменными технологическими процессами, не обеспечивает менеджера необходимой информацией, когда требуется планирование и управление проектами.

В основе методов планирования и управления проектами лежит предположение, что всю деятельность можно разбить на небольшие поддающиеся контролю задачи. Система управления проектами содержит набор функциональных средств, которые помогают менеджеру спланировать работы, получив временные, ресурсные и стоимостные оценки для комплекса работ, а затем, в процессе выполнения, отслеживать ход работ и корректировать план. Рассматриваемые как группа связанных методов, они являются основой для информационных систем, которые моделируют комплекс работ и потребности в ресурсах. Эти методы используют оценки требуемых объемов работ и позволяют менеджеру регулировать выполнение работ по времени, стоимости, составу работ, качеству и организационной структуре исполнения.

Система управления проектами представляет собой организационно-технологический комплекс методических, технических, программных и информационных средств, направленный на поддержку и повышение эффективности процессов планирования и управления проектом, в основе которого лежит программное обеспечение календарного планирования.

Тщательно составленная информационная модель предоставляет руководству и членам команды возможность принимать приемлемые и обоснованные решения на протяжении всего проектного цикла. Соответствующая организация управления может обеспечить построение процедур анализа качества выполнения работ, которая фокусирует внимание руководства на достижении поставленных целей.

Информационная модель проекта, разработанная на начальной стадии планирования, подвергается в дальнейшем переработке в процессе его реализации. Таким образом, базовые методики календарного планирования используются на протяжении всего жизненного цикла проекта.

Основные преимущества использования информационной системы для управления проектами включают:

- централизованное хранение информации по графику работ, ресурсам и стоимостям;
- возможности быстрого анализа влияния изменений в графике, ресурсном обеспечении и финансировании на план проекта;
- возможность распределенной поддержки и обновления данных в сетевом режиме;
- возможности автоматизированной генерации отчетов и графических диаграмм, разработки документации по проекту.

В мировой практике понятие Project Management трактуется неоднозначно в зависимости от выбранной модели, подхода к структуре знаний (Body of Knowledge), типа и вида проектов, других факторов. Соответственно неоднозначны и используемые при переводе на русский язык понятия «Менеджмент проектов» и «Управление проектами».

Если под менеджментом проектов обычно понимается рыночная управленческая культура и профессиональная деятельность в системах, имеющих социальный характер, то управление проектами – это, прежде всего, взгляд на проект с точки зрения реализации определенных процессов.

Понятие «проект» в разных моделях и стандартах трактуется с разных позиций (таблица 5.1). Например, в процессной модели (ISO 9000, 10006) проект рассматривается как процесс, а в рамках организационно-деятельностной модели (ICB IPMA – International Competence Baseline IPMA) определяется через «предприятие», «усилие» и «деятельность».

Переход на современные средства управления проектами на предприятии не может быть осуществлен без создания или модернизации имеющегося стандарта управления проектами.

Стандарт (Standard) – образец, эталон, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними других подобных объектов. Стандарт как нормативно-технический документ устанавливает комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утверждается компетентным органом. Стандарт может быть разработан как на материальные предметы (продукцию, эталоны, образцы веществ), так и на нормы, правила, требования различного характера.

Стандарт управления проектами предприятия – совокупность документов, объясняющих или предписывающих, как, в какой последовательности, в какие сроки, с использованием каких шаблонов нужно выполнять те или иные действия в процессе управления проектами.

Системы управления проектами – это системы, позволяющие обеспечить информационную поддержку жизненного цикла проектов, эффективное

планирование и управление ходом работ, соответствие заранее определенным стандартам и требованиям.

В качестве объектов для международных и национальных стандартов по управлению проектами и менеджменту проектов выбираются, как правило, элементы управления проектами и менеджмента проектов, описываемые в виде глоссариев, процессов и методов.

Профессиональные квалификационные стандарты (требования) к деятельности менеджеров проектов и/или специалистов по управлению проектами используются по отношению к тем областям управления проектами и менеджмента проектов, описание которых в виде объектов для стандартизации нецелесообразно или невозможно.

Таблица 5.1 – **Определения термина «проект» в зарубежной литературе по управлению проектами**

Содержание определения	Источник
<p>1 Предприятие, которое характеризуется принципиальной уникальностью условий его деятельности, таких как задачи, время, затраты, качество и прочими условиями, которые различаются по другим параметрам и проектной специфической организацией.</p> <p>2 Предпринимательское усилие, организующее человеческие, материальные и финансовые ресурсы в неизвестный путь в рамках уникального предмета работы, заданной спецификации, с ограничениями на затраты и время, а следование стандартному жизненному циклу проекта происходит так, чтобы осуществить успешные изменения, определенные посредством количественных и качественных целей и задач.</p> <p>3 Единственная в своем роде заданная скоординированная деятельность, с определенным началом и завершением, осуществляемая индивидуумом или организацией для решения специфических задач с определенным расписанием, затратами и параметрами выполнения</p>	ICB – IPMA Competence Baseline. Version 2.0. – IPMA Editorial Committee. – Bremen: Eigenverlag, 1999
Уникальный процесс, состоящий из набора взаимосвязанных и контролируемых работ с датами начала и окончания и предпринятый, чтобы достичь цели (objective) соответствия конкретным требованиям, включая ограничения по времени, затратам и ресурсам	ISO/TR 10006: 1997 (E). Quality Management – Guidelines to quality in project management
Временное усилие, предпринятое для создания уникального продукта или услуги	A Guide to the Project Management Body of Knowledge – PMI Standards Committee. 2000 Edition, 2000

Как следствие в рамках морфологической модели современного Project Management достаточно точно определяются области применимости разного вида стандартов по управлению проектами и менеджменту проектов.

Всеохватывающих систем международных стандартов по управлению проектами и менеджменту проектов пока нет. Различными международными стандартами регулируются отдельные вопросы деятельности по проектам. Например, основными международными стандартами по менеджменту качества в проектах являются ISO 9000:2000, 10006, 10007 и другие (таблица 5.2), которые приняты в ряде стран в виде национальных стандартов.

Таблица 5.2 – Перечень международных стандартов в области управления проектами и менеджмента проектов

Аббревиатура стандарта	Название стандарта
ISO 10006:1997	Quality management – Guidelines to quality in project management
ISO 10007:1995	Quality Management – Guidelines for configuration management
ISO 9000:2000	Quality Management Systems – Fundamental and Vocabulary
ISO 9004:2000	Quality Management Systems – Guidelines for performance improvements
ISO 15188:2001	Project management guidelines for terminology standardization
ISO 15288:2000	Life Cycle Management – System Life Cycle Processes
ISO/AWI 22799	Building construction – Process management – Guidelines for project management systems
ISO/IEC TR 16326:1999	Software engineering – Guide for the application of ISO/IEC 12207 to project management

В области управления системами используется ряд международных стандартов, поддерживаемых соответствующими международными организациями. Эти стандарты определяют нормы и правила по управлению процессами в проектах технических систем, процессами жизненного цикла системы, процессами проектирования и т. п. Например, ISO/IEC 12207, Information Technology – Software life cycle processes (1995); ISO/IEC TR 15271, Information Technology – Guide for ISO/IEC 12207 (1998); ISO/IEC 15288 CD2, Life Cycle Management – System Life Cycle Processes (2000) и другие.

В мире насчитывается более 25 стандартов управления проектами. Перечислим самые распространенные из них:

PMBOK – свод знаний по управлению проектами от PMI. Применяется в большинстве стран мира. Наибольшее распространение получил в США,

России, ЮАР, Финляндии, Швеции, Дании, Норвегии, Литве. Стандарт основан на общепризнанных практиках и знаниях, которые могут применяться по отношению к большинству проектов. С-PMBOK – китайский стандарт, разработанный на основе PMBOK.

PRINCE2 изначально был разработан как стандарт для ведения государственных IT-проектов Великобритании, но вскоре стал использоваться как универсальный метод управления проектами. Также популярен в Бельгии, Хорватии и Польше.

P2M – японский стандарт, который сфокусирован на управлении программами (связанными друг с другом проектами). Его цель – поддержка сложных инновационных идей и их интеграция с областями деятельности предприятия. Также популярен в Южной Корее.

NASA Project Management – внутренний стандарт NASA для управления космическими проектами.

Hermes – швейцарский стандарт, в основном применим в сфере информационных технологий. Используется в Люксембурге и федеральных органах власти Швейцарии. При его разработке многое было взято из V-Modell.

Среди международных стандартов следует отметить стандарты профессиональных организаций в области управления проектами (PMI, IPMI и т. п.), а также стандарты качества ISO.

В первой группе выделяются стандарты PMI. Являясь по статусу стандартами национальными, они широко признаются во всем мире и являются международными «де-факто». В первую очередь это относится к наиболее известному документу, излагающему методологические основы управления проектами PMBOK. Помимо этого к ней также относятся профессиональные требования (квалификационные стандарты) к деятельности специалистов по УП и руководителей проектов. Этот подход выражен, прежде всего, в международном квалификационном стандарте IPMA. International Competence Baseline IPMA (ICB), описывающем требования к компетентности в виде взаимосвязанных взаимодействий контекстуальных, поведенческих и технических элементов знаний в области УП. Аналогичный подход предлагает стандарт A Framework for Performance Based Competency Standards for Global Level 1 and 2 Project Managers, разработанный группой Global Alliance for Project Performance Standards (GAPPS).

Базовый стандарт международной профессиональной организации IPMA: International Competence Baseline IPMA – ICB – IPMA Competence Baseline. Version 3.0. IPMA Editorial Committee. – IPMA: June 2006. «Глаз» компетентности отражает взаимодействие контекстуальных (11), поведенческих (15) и технических (20) элементов знаний.

Национальный стандарт Российской Ассоциации Управления проектами (СОВНЕТ): НТК СОВНЕТ – Основы профессиональных знаний и

Национальные Требования к Компетентности специалистов по управлению проектами.

Ко второй группе международных стандартов относится рамочный стандарт ИСО/ТО 1006:1997 (Е). Менеджмент качества. Руководства качеством при управлении проектами, придавший ряду наиболее важных положений PMBOK статус стандарта де-юре. Помимо него к данной группе относят ISO 15288, ISO/AWI 22799 (Конструирование зданий – Управление процессами – Руководство по системам управления проектами) и др.

Кроме международных нормативных документов и стандартов в ряде стран разработаны и используются национальные системы стандартов и требований. Они носят частный характер и имеют отношение к отдельным вопросам управления проектами и менеджмента проектов. В таблице 5.3 приведены действующие стандарты двух стран: Великобритании – BS, США – ANSI и IEEE. Свои системы стандартов имеют Германия и другие страны.

Таблица 5.3 – Перечень национальных стандартов в области управления проектами и менеджмента проектов

Аббревиатура стандарта	Название стандарта
BS – национальные стандарты Великобритании	
BS 6079-1 : 2000	Project management. Guide to project management
BS 6079-2: 2000	Project management. Vocabulary
BS 6079-3: 2000	Project management. Guide to the management of business related project risk
ANSI и IEEE – национальные стандарты США	
ANSI/ISO/ASQ Q10006-1997	Quality Management – Guidelines to Quality in Project Management
ANSI Z94.4-1998	Cost Engineering and Project Management
ANSI/PMI 99-001-2000	A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide)
IEEE 1058-1998	IEEE Standard for Software Project Management Plans
IEEE 1490-1998	IEEE Guide Adoption of PMI Standard, A Guide to the Project Management Body of Knowledge
BSR/IEEE 1058a-1998	Supplement to Standard for Software Project Management Plans
BSR/IEEE P1058a-199x	Standard for Software Project Management Plans – Content Map for IEEE 12207.1

5.3 Формирование корпоративной информационной среды для эффективного менеджмента систем качества

Методы обеспечения качества выпускаемой продукции базируются на процессном подходе при построении и внедрении Корпоративной системы управления проектами. Технология описания бизнес-процессов обеспечивает прозрачность всех операций деятельности, позволяет анализировать возможные последствия сбоев на том или ином этапе

выполнения работ, вовремя найти и исправить ошибку. Еще одним достоинством является управление операционными издержками – основное условие выживания на рынке, находящееся в числе основных.

Одним из первых шагов создания Корпоративной системы управления проектами является определение требований к ней и ограничений.

1 Корпоративная система управления проектами может управлять разными типами и количествами объектов управления. Минимальной «сферой управления» Корпоративной системы управления проектами являются:

- управление отдельным проектом;
- мониторинг состояния портфеля проектов компании, т. е. предоставление руководству регулярной отчетности о состоянии каждого проекта.

Для многих компаний этого функционала вполне достаточно. Именно с него и рекомендуется начинать, если компания ранее не использовала корпоративные системы управления проектами.

2 По мере «расширения сферы управления» корпоративная система управления проектами может выполнять или не выполнять следующие функции управления портфелем проектов:

- оптимизация загрузки ресурсов;
- распределение ресурсов организации между проектами;
- анализ оперативных данных с целью выявления проблемных проектов, прогнозирования рискованных ситуаций и иных интересующих характеристик;
- анализ сбалансированности портфеля по определенному набору критериев;

– выработка решений в отношении отдельных проектов с учетом состояния портфеля и/или иных ограничений (запуск, откладывание, приостановка, снятие или выделение дополнительных ресурсов и т. д.).

Пример двух последних функций показывает, как может смещаться граница между Корпоративной системой управления проектами и системой стратегического управления.

3 Следующий тип требований – степень интеграции с другими управленческими и техническими подсистемами (интерфейсы). Так, Корпоративная система управления проектами:

- может быть самостоятельной подсистемой управления;
- может требоваться интеграция с отдельными подсистемами (например, с системой документооборота, учетной системой, системой мотивации, системой менеджмента качества, системой стратегического управления в части управления портфелем проектов и т. д.);
- может требоваться полная интеграция Корпоративной системы управления проектами в существующую автоматизированную систему

управления предприятием (или создание Корпоративной системы управления проектами уже в рамках такой системы);

– могут возникать экзотические требования на манер того, чтобы в информационную систему Корпоративной системы управления проектами транслировалась информация с веб-камер, установленных на объектах, в цехах, помещениях и т. д.

Установление этих требований помогает выбрать соответствующее программное обеспечение.

Методология управления проектами – это подход к формированию набора методов, который структурирует систему управления проектами и отражается в руководствах.

Методология определяет, как будет организовано управление проектами и обеспечивает системную целостность Корпоративной системы управления проектами.

Разделим два понятия: «базовая методология» управления проектами и «методология управления проектами для конкретной организации».

Базовая методология – это одна из разработанных и опубликованных рамочных, или типовых, методологий, которая требует дальнейшего приспособления под нужды конкретной организации.

Методология управления проектами для конкретной организации – это приспособление рамочной методологии к нуждам и требованиям конкретной организации.

Существуют различные «базовые» методологии управления проектами (PMI, IPMA, ISO 1006, Agile, P2M, PRINCE2, MSF, RUP). Некоторые из них можно обозначить как «общие», т. е. не ориентированные на определенный тип проектов. Две последних – MSF и RUP – ориентированы на построение ИТ-систем и разработку программного обеспечения.

Самое широкое распространение получила процессная модель, которая используется в документе, излагающем методологические основы управления проектами PMBOK Американского института управления проектами – PMI. A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide) редакции 2004 года признан национальным стандартом США ANSI/PMI 99-001–2004. В настоящее время действует редакция PMBOK 2008 года.

Управление качеством в проектной деятельности регламентирует стандарт ISO 10006. «Системы менеджмента качества. Руководство по менеджменту качества проектов». Реализованные в ISO 10006 рамочные требования к организации управления всем проектом нуждаются в последующей адаптации стандарта к условиям разработки и реализации конкретного проекта. Несмотря на то, что в стандарте указано, что он «не является руководством по управлению проектом», стандарт ISO 10006 нередко обозначают как самостоятельную методологию управления проектами с позиций качества, поскольку в нем, хотя и кратко,

перечисляются и формулируются требования ко всем группам процессов управления проектом.

Если в организации создана система менеджмента качества, то ISO 10006 – наиболее логичный выбор базовой методологии. ISO 10006 практически стандарт основан на PMI PMBoK, но делает акцент на постоянном улучшении процессов управления проектом.

Если сравнивать PMI PMBoK и ICB IPMA, то в целом они довольно похожи, а различаются только подходом к привязке задач управления проектом к общему циклу управления.

Методология управления проектами для конкретной организации, в частности, определяет:

- «базовый» подход к управлению проектом;
- классификацию проектов организации и различия в подходах к проведению проектов разных типов;
- логику структуризации управленческих действий по областям знаний или функциям;
- логику привязки управленческих действий к этапам проекта (времени);
- набор ролей и границы их полномочий;
- способы (методы) решения частных задач в Корпоративной системе управления проектами и их сопряжение друг с другом;
- принципиальные решения по сопряжению Корпоративной системы управления проектами с другими подсистемами управления (передача информации о состоянии проектов, получение информации извне и ее использование);
- «дополнительные» подходы (методологии), которые используются при решении задач, не регламентируемых базовыми методологиями, например: общая логика управления портфелем проектов (алгоритмы отбора, расстановки приоритетов, совместного планирования и управления); управляемые параметры портфеля и их пороговые значения, при которых пересматриваются принятые решения; методы выработки решений разного вида и т. д.

Само понятие «методология» предполагает, что все эти решения определены и сочетаются друг с другом. Методология обеспечивает системную целостность Корпоративной системы управления проектами.

Таким образом, получается, что у каждой организации вырабатывается своя методология, которая в сочетании с требованиями «наложит отпечаток» и сделает уникальной каждую Корпоративную систему управления проектами (рисунок 5.1).

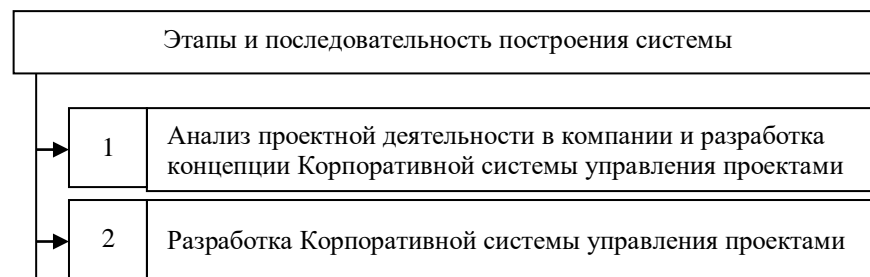


Рисунок 5.1 – Этапы построения
Корпоративной системы управления проектами

Этап 1 – Анализ проектной деятельности в компании и разработка концепции Корпоративной системы управления проектами имеет следующий порядок действий:

- 1.1) организация работ по проекту;
- 1.2) анализ проектной деятельности;
- 1.3) разработка концепции Корпоративной системы управления проектами.

Результатом проведения работ по 1-му этапу является:

- приказ о создании рабочей группы проекта;
- план-график и регламент проведения работ по проекту;
- цели и задачи Корпоративной системы управления проектами;
- требования к Корпоративной системе управления проектами, организационные и технические интерфейсы;
- базовая методология Корпоративной системы управления проектами компании;
- требования к управлению различными типами проектов;
- реестр проектов;
- отчеты с результатами анализа.

Этот этап является обязательным и имеет большое значение для достижения результатов проекта. От тщательности его выполнения зависит успех построения Корпоративной системы управления проектами. Если диагностика будет проведена не в полном объеме, при выполнении последующих работ могут возникнуть серьезные проблемы, решение которых потребует дополнительных затрат времени, ресурсов, может снизить качество работ.

Этап 2 – Разработка Корпоративной системы управления проектами имеет следующий порядок действий:

2.1) разработка бизнес-процессов Корпоративной системы управления проектами;

2.2) организационной структуры и распределения ответственности в Корпоративной системе управления проектами;

2.3) документооборота (информационного обмена) и форм документов Корпоративной системы управления проектами;

2.4) механизмов взаимодействия Корпоративной системы управления проектами с другими системами управления предприятием.

Результатами 2-го этапа являются:

- схемы бизнес-процессов Корпоративной системы управления проектами;
- схемы оргструктуры проектных групп и проектного офиса;
- схема распределения ответственности в Корпоративной системе управления проектами;
- формы документов по управлению проектами;
- регламент документооборота (информационного обмена);
- схемы взаимодействия Корпоративной системы управления проектами с системой стратегического управления и системой сбалансированных показателей.

На этом этапе по результатам исследования организации и особенностей ее деятельности разрабатываются бизнес-процессы, организационная структура, определяются состав проектного офиса, роли и ответственность сотрудников, порядок документооборота и формы документов. Большое внимание уделяется построению порядка взаимодействия системы управления проектами с другими подсистемами предприятия.

Этап 3 – Проведение пилотного проекта происходит в следующем порядке:

3.1) проведение семинара по организации и управлению проектом;

3.2) организация взаимодействия Корпоративной системы управления проектами с существующими системами в компании;

3.3) организация инициирования проекта;

3.4) формирование проектной группы;

3.5) организация разработки детальных планов по проекту;

3.6) исполнения работ по проекту;

3.7) контроль исполнения работ по проекту;

3.8) завершение работ по проекту.

Результаты 3-го этапа:

- успешно проведенный пилотный проект;
- обученные сотрудники;
- распределение ролей.

Проведение пилотного проекта предполагает апробацию спроектированной Корпоративной системы управления проектами на одном проекте. Этот этап является желательным для исполнения. По его окончании выявляются возможные недочеты, конфликты и проблемы при работе с новой Корпоративной системой управления проектами. Далее происходит их анализ,

выясняются причины появления и происходит устранение причин и негативных последствий.

Этап 4 – Автоматизация Корпоративной системы управления проектами (внедрение ИТ-составляющей) включает:

4.1) анализ потребностей и выбор ИТ-составляющей (программного обеспечения), наиболее полно отражающей бизнес-процессы в компании;

4.2) разработка архитектуры Корпоративной системы управления проектами;

4.3) настройка модулей программного обеспечения в соответствии с разработанной архитектурой Корпоративной системы управления проектами;

4.4) настройка других систем, обеспечение целостного функционирования Корпоративной системы управления проектами и ее интеграция в другие подсистемы предприятия;

4.5) проведение практического семинара по обучению сотрудников компании работе с программным обеспечением.

Результатом 4-го этапа является автоматизированная Корпоративная система управления проектами. Этот этап нужен в тех случаях, когда она предусмотрена или необходима, например, на крупных или средних предприятиях с большим количеством различных проектов. На микро- или малых предприятиях можно обойтись без автоматизации.

Этап 5 – Полномасштабное внедрение Корпоративной системы управления проектами включает:

5.1) расширение Корпоративной системы управления проектами на все проекты компании;

5.2) продолжение обучения сотрудников компании;

5.3) разработка концепции развития Корпоративной системы управления проектами;

5.4) сопровождение опытной эксплуатации Корпоративной системы управления проектами.

Результатом этого этапа является успешно функционирующая Корпоративная система управления проектами. Это заключительный этап построения Корпоративной системы управления проектами. Он предполагает завершение работ над проектом и начало самостоятельной работы персонала заказчика по реализации проектной деятельности.

Основные результаты внедрения Корпоративной системы управления проектами можно разделить на несколько составляющих:

1) для предприятия в целом:

– обеспечение выполнения проектов по составу и объему работ, ресурсам, срокам, бюджету, качеству;

– повышение эффективности взаимодействия между подразделениями и сотрудниками;

– минимизация конфликтов: ресурсных, ролевых, административных;

– обеспечение единого формата управления – процессов, отчетности и подходов;

– оценка вклада каждого сотрудника в проект;

– сохранение и передача накопленного опыта при реализации последующих проектов;

– возможность управления портфелем проектов;

2) для высшего руководства:

– прозрачность бизнеса, ясное понимание, в каком состоянии находятся проекты и возможность узнать это в любой момент и с любой степенью детализации;

– упреждающее выявление проблем;

– интегральные оценки по всему портфелю проектов организации;

– возможность принимать на основе этой информации именно стратегические решения, а не тренировать интуицию и оттачивать навыки «тушения пожаров».

Необходимо отметить, что в конечном итоге все современные технологии управления сводятся к иерархическому анализу процессов деятельности организаций и формированию оптимальной модели функционирования на основе проведенного анализа. Большинство всех известных подходов (CALS, ERP, MRP, CRM и др.) сводится именно к этому.

Такой подход был последовательно сформулирован и реализован для **CASE-технологий** (методология проектирования информационной системы, а также набор инструментальных средств, позволяющих в наглядной форме моделировать предметную область, анализировать эту модель на всех этапах разработки и сопровождения информационной системы и разрабатывать приложения в соответствии с потребностями пользователей).

Обычно к CASE-средствам относят любое программное средство, автоматизирующее ту или иную совокупность процессов жизненного цикла программного обеспечения и обладающее следующими основными характерными особенностями:

– мощные графические средства для описания и документирования информационной системы, обеспечивающие удобный интерфейс с разработчиком и развивающие его творческие возможности;

– интеграция отдельных компонент CASE-средств, обеспечивающая управляемость процессом разработки информационной системы;

– использование специальным образом организованного хранилища проектных метаданных (репозитория).

Повышение эффективности управления информацией о процессах, а также преодоление коммуникационных барьеров между исполнителями бизнес-процессов, основано на использовании единой корпоративной информационной среды. Эта среда характеризуется тем, что вся информация

о функционировании предприятия, созданная всеми корпоративными исполнителями на любом этапе жизненного цикла, представлена в виде распределенной базы данных с клиент-серверной архитектурой. Рассмотрим подробнее, каким образом это реализовано для CASE и CALS-технологий.

Внедрению на предприятии информационных систем должно предшествовать серьезное функционально-информационное обследование предприятия с целью определения оптимальности процессов распределения ресурсов между функциями и т. д.

Результатом проведения этих работ является функциональная модель предприятия «как должно быть», описывающая более совершенную технологию выполнения процессов, а также база данных о процессах, материальных и информационных потоках, ресурсах, доступная для анализа.

Чтобы быстро реагировать на изменение окружающей среды, руководителям предприятий, прежде всего, необходимо понять текущую ситуацию на предприятии, а затем определить характер предполагаемых изменений. CASE-технологии предназначены для решения таких задач. Перед руководителями предприятий постоянно стоит задача оптимизации деятельности. Это может быть пересмотр штатной структуры, внедрение новой технологии или информационной системы и т. д.

Чтобы планировать изменения и улучшения, необходимо понимать, как в настоящий момент работает предприятие. Это сложная задача. Для ее решения необходима модель бизнес-процессов организации, которая поможет найти слабые места в производственном процессе. Она же послужит основой при оценке стоимости продукции (или обслуживания клиентов) и стратегии развития. Такую модель можно получить, пользуясь методами структурного анализа, например, такими как IDEF, DFD и IDEF3.

Обычно при реорганизации предприятия сначала строится функциональная модель существующей организации работы – «AS-IS». Эта модель позволяет выяснить, «что мы делаем сегодня», перед тем как перейти на то, «что мы будем делать завтра». Анализ функциональной модели позволяет понять, где находятся наиболее слабые места и насколько глубоким изменениям подвергнется существующая структура организации производства.

Детализация процессов позволяет выявить недостатки организации даже там, где функциональность кажется очевидной. Признаком малоэффективной деятельности могут быть бесполезные, неуправляемые и дублирующиеся работы, неэффективный документооборот, отсутствие обратных связей по управлению. Найденные в модели «AS-IS» недостатки можно исправить при создании «TO-BE» – модели новой организации бизнес-процесса. Подобная модель нужна для анализа альтернативных путей выполнения операций.

Важнейшим этапом в CASE-технологии является оценка полученных моделей. Можно построить несколько моделей «TO-BE» и по заданному

критерию выбирать оптимальную. Выбор лучшего критерия зависит от прагматического контекста задачи.

CALS-технологии – подход к проектированию и производству высокотехнологичной и наукоёмкой продукции, заключающийся в использовании компьютерной техники и информационных технологий на всех стадиях жизненного цикла изделия.

За счет непрерывной информационной поддержки обеспечиваются единообразные способы управления процессами и взаимодействия всех участников этого цикла: заказчиков продукции, поставщиков/производителей продукции, эксплуатационного и ремонтного персонала. Информационная поддержка реализуется в соответствии с требованиями системы международных стандартов, регламентирующих правила указанного взаимодействия преимущественно посредством электронного обмена данными.

Применение CALS-технологий объединяет: применение современных информационных технологий; реинжиниринг бизнес-процессов; применение методов «параллельной» разработки; стандартизацию в области совместного использования данных и электронного обмена данными. В основе лежат основные идеи CASE-технологий.

Важным является создание единой корпоративной информационной среды. Эта среда характеризуется тем, что информация об изделии, разработанная всеми корпоративными исполнителями на любом этапе жизненного цикла продукции, представлена в виде распределенной базы данных с клиент-серверной архитектурой. Для формирования информации используются международные и отраслевые стандарты. Такой подход является основой менеджмента систем качества.

В технологии CALS выделяется технология интеграции данных об изделии PDM (product data management), которая представляет собой средства управления всеми данными об изделии и процессах, создающих и использующих эти данные в течение всего жизненного цикла продукции. Управление процессами необходимо для поддержки различных процедур, используемых в течение жизненного цикла продукции (например, процедуры модернизации продукции). Для реализации технологии PDM существуют специализированные программные средства, называемые PDM-системами (т. е. системами управления данными об изделии).

Перечислим основные задачи, решаемые с использованием технологии PDM:

- объединение прикладных программных средств для проектирования и изготовления продукции и управления производством;
- контроль и управление в автоматизированном режиме производством продукции;
- сбор данных для системы управления качеством в соответствии со стандартами серии ISO 9000;
- организация электронных архивов технической документации.

PDM-система должна интегрировать всю связанную с продукцией информацию, включая его состав и структуру, геометрические данные, чертежи, планы проектирования и производства, нормативные документы, программы для станков с ЧПУ, результаты анализа, данные о партиях продукции и т. д. Выступая в качестве средства интеграции, соединяющего множество различных компьютерных систем, PDM-система управляет данными в рамках всего жизненного цикла производства продукции.

Применение CALS-технологий вместе с тем тесно связано с решением проблемы обеспечения качества выпускаемой продукции, регламентируемой международными и отечественными стандартами серии ISO9000 (ISO9000, ISO9001, ISO9004). В нашей стране статус государственных получили три стандарта серии ISO9000, по которым ведется сертификация предприятий: ISO9001, ISO9000, ISO9004. Стандарты ISO9000 и ISO9004 являются справочными, в то время как стандарты ISO9001 определяют модели обеспечения качества.

Стоит отметить, что ни один из стандартов серии ISO9000 не описывает конкретных способов реализации модели достижения качества продукции, а лишь приводит минимальные требования, которые необходимо выполнить предприятию, чтобы доказать свои возможности в обеспечении качества выпускаемой продукции. Внедрение систем, построенных по принципу CALS-технологий, обеспечивает внедрение методологии стандартов серии ISO9000.

Стандарты являются основным элементом CALS. Стандарты CALS описывают: правила электронного представления данных об изделиях, среде и процессах, правила обмена этими данными.

Условно нормативные документы в области CALS можно разделить на три основные группы:

- описывающие общие принципы электронного обмена данными, определяющие организационно-технические аспекты электронного взаимодействия;
- регламентирующие технологии обеспечения безопасности данных;
- определяющие форматы и модели данных, технологии представления данных, способы доступа и использования данных.

Методы обеспечения качества выпускаемой продукции базируются на процессном подходе. В конечном итоге все современные технологии управления сводятся к иерархическому анализу процессов деятельности организаций и формированию оптимальной модели функционирования на основе проведенного анализа. Большинство всех известных подходов (CALS, ERP, MRP, CRM и др.) сводится именно к этому.

Повышение эффективности управления информацией о процессах, а также преодоление коммуникационных барьеров между исполнителями бизнес-процессов основано на использовании единой корпоративной информационной среды. Эта среда характеризуется тем, что вся информация

представлена в виде распределенной базы данных с клиент-серверной архитектурой.

5.4 Международные стандарты планирования производственных процессов (ERP/MRP системы)

Классические ERP-системы (EnterpriseResourcePlanning – система планирования ресурсов организации), в отличие от так называемого коробочного программного обеспечения, относятся к категории «тяжелых» заказных программных продуктов, их выбор, приобретение и внедрение, как правило, требуют тщательного планирования в рамках длительного проекта с участием партнерской компании – поставщика или консультанта. Поскольку корпоративные информационные системы строятся по модульному принципу, заказчик часто (по крайней мере, на ранней стадии таких проектов) приобретает не полный спектр модулей, а ограниченный их комплект. В ходе внедрения проектная команда, как правило, в течение нескольких месяцев осуществляет настройку поставляемых модулей.

В числе самых известных программных продуктов, реализующих концепцию ERP, следует назвать в первую очередь системы mySAP ERP, MySAPAll-in-One и SAP BusinessOne компании SAP AG и Oracle E-BusinessSuite, JD Edwards и PeopleSoftEnterprise компании Oracle.

В числе других решений можно отметить системы infor: COM, MAX+, SSA ERP LN (Baan) и SyteLine от фирмы Infor.

Существуют также менее универсальные решения, делающие ставку на расширение функциональности с конкретной отраслевой спецификой. Пример – система IFS Applications компании IFS с расширенной функциональностью для производства и ремонтов.

Ряд российских программных систем также реализует в той или иной мере функциональность вышеперечисленных ERP. Так, систему 1С:управление производственным предприятием 8.0 некоторые считают полнофункциональной ERP-системой. Удачными примерами российских ERP систем являются также Фрегат – Корпорация, АВА Системы.

Концепция MaterialResourcePlanning (MRP – планирование потребностей в материалах и ресурсах) с конца 60-х XX века обеспечивала планирование потребностей предприятий в материалах. Преимущество – минимизация издержек, связанных со складскими запасами сырья, комплектующих, полуфабрикатов и прочего, а также с аналогичными запасами, находящимися на различных участках непосредственно в производстве.

В основе MRP лежит понятие BillOfMaterial (BOM), то есть спецификация изделия, которая показывает зависимость внутреннего для предприятия спроса на сырье, комплектующие, полуфабрикаты и т. д. от плана выпуска (бюджета реализации) готовой продукции. При этом важную

роль играет фактор времени, поскольку несвоевременная доставка материалов может привести к срыву планов выпуска готовой продукции.

Для учета временной зависимости производственных процессов, MRP информационной системе необходимо «знать» технологию выпуска продукции (технологическую цепочку), то есть последовательность технологических операций и их продолжительность. На основании плана выпуска продукции, BOM и технологической цепочки в MRP-системе осуществляется расчет потребностей в материалах в зависимости от конкретных сроков выполнения тех или иных технологических операций.

Эволюционным развитием MRP является создание и внедрение MRP II – Manufacturing Resource Planning (планирование производственных ресурсов) – это специально разработанный набор методов управления бизнесом, которые поддерживаются вычислительными системами. В рамках MRP II можно уже планировать все производственные ресурсы предприятия: сырье, материалы, оборудование, людские ресурсы, все виды потребляемой энергии и пр. Прогнозирование, планирование и контроль производства осуществляется по всему циклу, начиная от закупки сырья и заканчивая отгрузкой товара потребителю.

В общем виде система управления предприятием, построенная в соответствии со стандартом MRP II, представлена на рисунке 5.2.

Охарактеризуем каждый из приведенных на схеме функциональных блоков MRP II.

Бизнес-планирование – процесс формирования плана предприятия наиболее высокого уровня. Планирование долгосрочное (до нескольких лет), план составляется в стоимостном выражении. Наименее формализованный процесс выработки решений.

Планирование спроса – процесс прогнозирования (планирования) спроса на определенный период (как правило, на квартал или на год).

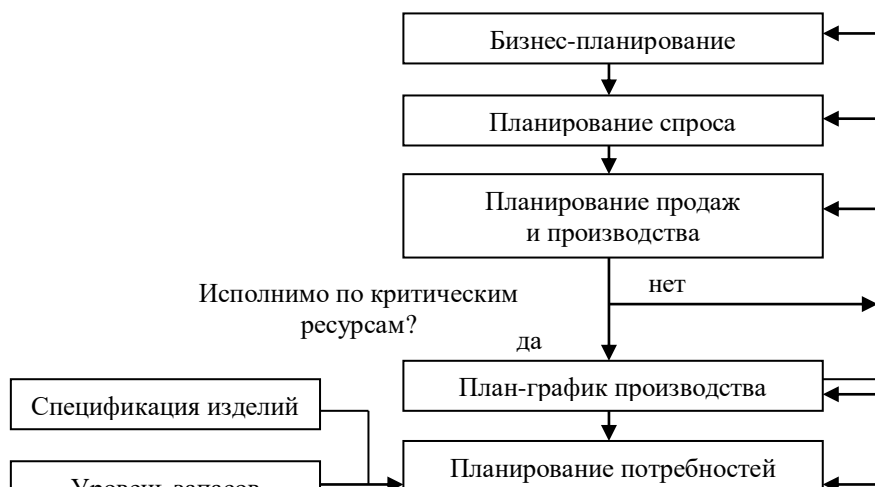
Планирование продаж и производства. Бизнес-план и план спроса преобразуются в планы продаж основных видов продукции (как правило, от 5 до 10). При этом производственные мощности могут не учитываться или учитываться укрупненно. План носит среднесрочный характер.

Рисунок 5.2 – Система управления предприятием, построенная в соответствии со стандартом MRP II

Далее план продаж по видам продукции преобразуется в объемный или объемно-календарный план производства видов продукции. Под видом здесь понимаются семейства однородной продукции. В этом плане впервые в качестве планово-учетных единиц выступают изделия, но представления о них носят усредненный характер. Например, речь может идти обо всех легковых переднеприводных автомобилях, выпускаемых на заводе (без уточнения моделей). Часто этот модуль объединяется с предыдущим (как на приведенной схеме).

План-график выпуска продукции – план производства преобразуется в график выпуска продукции. Как правило, это среднесрочный объемно-календарный план, задающий количества конкретных изделий (или партий) со сроками их изготовления.

Планирование потребностей в материальных ресурсах – необходимый объем, который определяется в количественном выражении и по срокам потребности в материальных ресурсах, необходимых для обеспечения графика выпуска продукции. Входными данными для планирования потребностей в материалах являются спецификации изделий (состав и



количественные характеристики комплектующих конкретного изделия) и размер текущих материальных запасов.

Планирование производственных мощностей – как правило, выполняются расчеты по определению и сравнению располагаемых и потребных производственных мощностей. С изменениями этот модуль может применяться не только для производственных мощностей, но и для других видов производственных ресурсов, способных повлиять на пропускную способность предприятия. Подобные расчеты, как правило, производятся после формирования планов практически всех предыдущих уровней с целью повышения надежности системы планирования. Ко входным данным при планировании производственных мощностей также относится маршрутизация выпускаемых изделий.

Управление заказами клиентов. Здесь реальные потребности клиентов сопоставляются с планами выпуска продукции.

Управление на уровне производственного цеха. Здесь формируются оперативные планы-графики. В качестве планово-учетных единиц могут выступать детали (партии), сборочные единицы глубокого уровня, операции и т. п. Длительность планирования невелика (от нескольких дней до месяца).

Оценка исполнения – оценивается реальное исполнение всех вышеперечисленных планов с тем, чтобы внести корректировки во все предыдущие циклы планирования.

В общем виде современная структура модели MRP/ERP включает в себя следующие подсистемы, которые часто называют также блоками или сериями:

- 1) управления запасами;
- 2) управления снабжением;
- 3) управления сбытом;
- 4) управления производством;
- 5) планирования;
- 6) управления сервисным обслуживанием;
- 7) управления цепочками поставок;
- 8) управления финансами.

Управление запасами обеспечивает реализацию следующих функций (рисунок 5.3):

- 1) Inventory Control – мониторинг запасов;
- 2) Physical Inventory – регулирование и инвентаризация складских остатков.

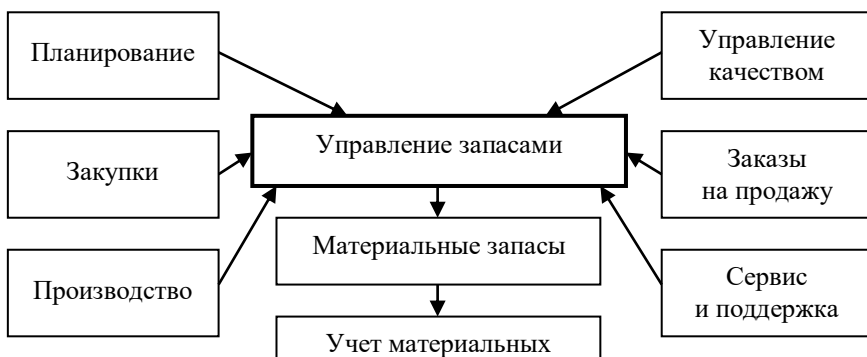


Рисунок 5.3 – Управление запасами

При решении задач управления запасами производятся:

- обработка и корректировка всей информации о приходе, движении и расходе сырья и материалов, промежуточной продукции и готовых изделий;
- учет запасов по складским ячейкам, выбор индивидуальных стратегий контроля, пополнения и списания запасов по каждой позиции номенклатуры сырья и материалов, и т. д.;
- учет нормативной и текущей фактической стоимости запасов;
- отслеживание прохождения отдельных партий запасов и серий изготавливаемой продукции.

Управление снабжением реализует следующие функции (рисунок 5.4):

- 1) Purchase Orders – заказы на закупку;
- 2) Supplier Schedules – график поставок;
- 3) MRP – планирование потребности в материалах, понимаемое как управление заявками на закупку.

Управление сбытом имеет следующие базовые функции:

- 1) Sales Quotations – котирующие продаж;
- 2) Sales Orders / Invoices – заказы на продажу (счета фактуры);
- 3) Customer Schedules – график продаж потребителям;
- 4) Configured Products – конфигурирование продуктов;
- 5) Sales Analysis – анализ продаж;
- 6) Distributed Resource Planning (DRP) – управление ресурсами распределения.

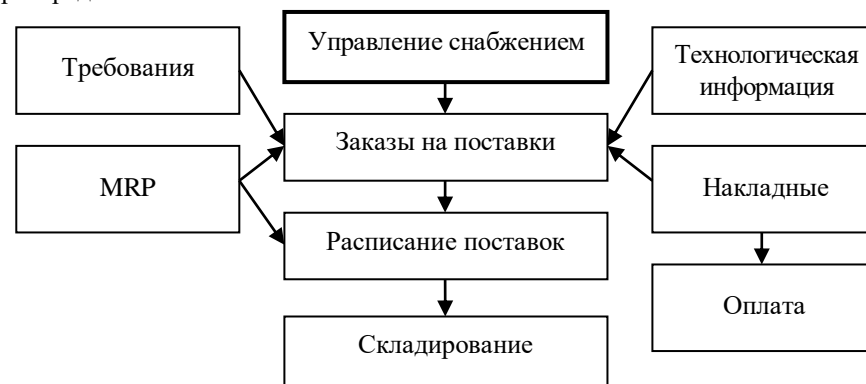


Рисунок 5.4 – Управление снабжением

Управление производством реализует следующие функции (рисунок 5.5), соответствующие различным типам производственных процессов:

- 1) Product Structures – спецификация изделий, определяющая, какие материалы и комплектующие используются в производимом изделии;
- 2) Routings / Work Centers – операции/центры переработки, включает в себя описание цехов, участков, рабочих мест;
- 3) Formula / Process – технологические процессы производства продукции с маршрутизацией по рабочим центрам для объемного (процессного) производства.
- 4) Work Orders – наряд-задание (сменное задание) на производство работ для позаказного и мелкосерийного производства;
- 5) Shop Floor Control – управление трудозатратами (диспетчирование);
- 6) Repetitive – поточное производство (для серийного и массового производства).
- 7) Quality Management – управление качеством, то есть описание различных проверок изделий во время производственного процесса.

Планирование – в модели MRP/ERP предусматривается сквозное планирование, согласование и оперативная корректировка планов и действий снабженческих, производственных и сбытовых звеньев предприятия.

Подсистема планирования реализует следующие функции:

- 1) Product Line Planning (PLP) – финансовое планирование товарно-номенклатурных групп (ТНГ);
- 2) Master Scheduling Planning (MSP) – главный календарный график или объемно-календарное планирование;
- 3) Distribution Resource Planning (DRP) – планирование распределения ресурсов (RCP);
- 4) Materials Requirements Planning (MRP) – планирование потребности материалов;
- 5) Capacity Requirements Planning (CRP) – планирование потребления мощностей.

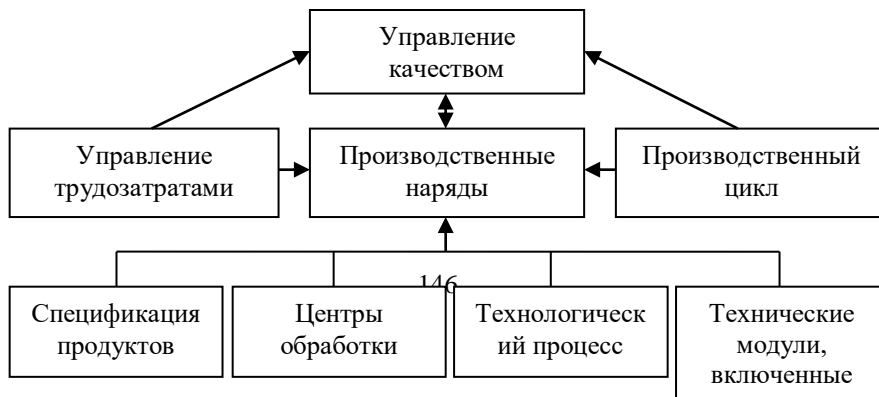


Рисунок 5.5 – Управление производством

Эту функциональность можно условно отнести к трем уровням планирования, отражающим иерархию планов в ERP-модели (рисунок 5.6).

Управление сервисным обслуживанием – активно используется компаниями, которые не только производят и продают свою продукцию, как, например, производители продовольствия, но и обеспечивают послепродажное техническое обслуживание и техническую поддержку своей продукции. Подсистема обеспечивает полный спектр необходимых функций: от создания графика технического обслуживания, заказа комплектующих, учета контрактов на обслуживание и формирования счетов до учета прибыли, получаемой от послепродажного обслуживания.

Управление цепочками поставок предназначено для обеспечения эффективного управления материальными и соответствующими им информационными потоками: от поставщика через производство к потребителю. Реализованная в подсистеме идеология «управления глобальными цепочками поставок» дает промышленным предприятиям возможность представлять свою деятельность в виде так называемых эффективных цепочек логистики: от поставщиков сырья и комплектующих до продажи готовых изделий конечному потребителю.

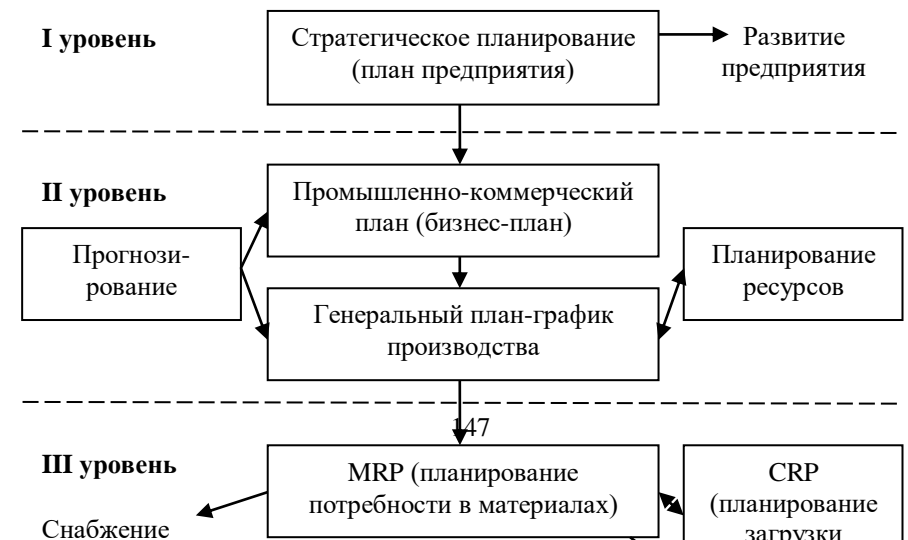


Рисунок 5.6 – Иерархия планов в ERP-модели

Управление финансами. В соответствии с идеологией MRP/ERP эта подсистема полностью интегрирована со всеми остальными и позволяет оперативно получать информацию о финансовых потоках, связанных с потоками материальными (рисунок 5.7), о текущем финансовом состоянии компании и помогает находить оптимальные финансово-экономические решения. В подсистеме реализована функциональность:

- 1) General Ledger – главная бухгалтерская книга, предназначенная для отражения финансовых транзакций и ведения бухгалтерского учета;
- 2) Multiple Currency – мультивалютность – для ведения учета в разных валютах;
- 3) Accounts Receivable – дебиторская задолженность;
- 4) Accounts Payable – кредиторская задолженность;
- 5) Payroll – заработная плата;
- 6) Cost Management – управление себестоимостью;
- 7) Cash Management – управление платежами;
- 8) Fixed Assets – учет основных средств.

Достоинством и одновременно недостатком классических систем ERP (SAP R/3, BAAN, Oracle Application) является их универсальность. У них есть модели для любого типа производственного процесса, и количество автоматизированных рабочих мест определяется исключительно финансовыми возможностями заказчика. Эти системы оптимальны для компаний, ведущих масштабный бизнес.

Работы в направлении внедрения классической ERP системы – SAP R/3 ведутся на железнодорожном транспорте с 2005 года, когда было принято решение о создании на Белорусской железной дороге Единой корпоративной интегрированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК ИСУФР), в рамках которой с целью формирования оперативной управленческой информации предусмотрена автоматическая обработка данных о затратах.

Особенность системы состоит в использовании дополнительного (технического) бухгалтерского счета 32, на который попадают все расходы предприятия, независимо от их классификации согласно первичным

документам, и в дальнейшем распределяются по соответствующим счетам в пределах норм и сверх норм.

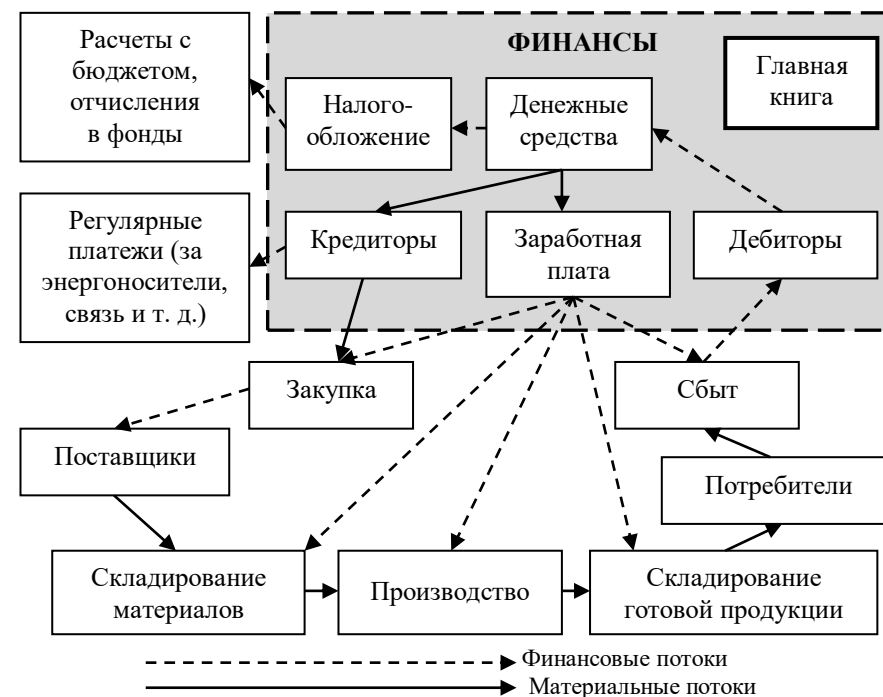


Рисунок 5.7 – Обращение финансовых и материальных потоков

Использование счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» предусмотрено постановлением Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 23 октября 2006 г. № 57 «Об утверждении дополнительного счета бухгалтерского учета, предназначенного для использования организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги, и Инструкции по применению дополнительного счета бухгалтерского учета, предназначенного для использования организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги».

В основу структуры вспомогательного счета положена действующая Номенклатура расходов железной дороги, что предусматривает возможность планирования и контроля уже на уровне первичных документов.

В разрезе счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» открываются субсчета первого порядка (по элементам, выделенным на железной дороге):

- 32-01 «Расходы на оплату труда»;
- 32-02 «Отчисления на социальные нужды»;
- 32-03 «Материалы»;
- 32-04 «Топливо»;
- 32-05 «Электроэнергия»;
- 32-06 «Амортизация основных средств и нематериальных активов»;
- 32-07 «Прочие затраты».

Аналитический учет по счету ведется по статьям Номенклатуры расходов и строкам формы 4-ф «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» (рисунок 5.8).

Первичный вид затрат (согласно классификации ЕК ИСУФР)

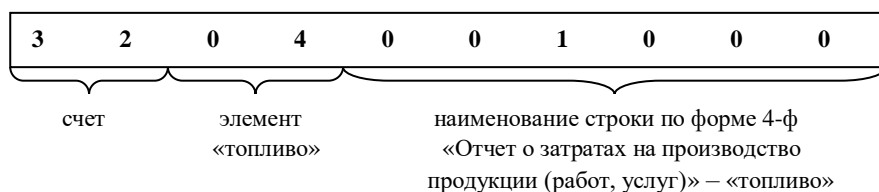


Рисунок 5.8 – Структура записи на счете 32 «Управленческий учет затрат на производство» (аналитический учет первого порядка)

Согласно Инструкции по применению дополнительного счета бухгалтерского учета, предназначенного для использования организациями, входящими в состав Белорусской железной дороги, счет 32 «Управленческий учет затрат на производство» используется для предварительного обобщения затрат, связанных с осуществлением перевозочного процесса, а также затрат структурных подразделений, которые являются вспомогательными для основного производства (перевозочной деятельности), связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами, которые в дальнейшем списываются на затратные счета бухгалтерского учета (рисунок 5.9).

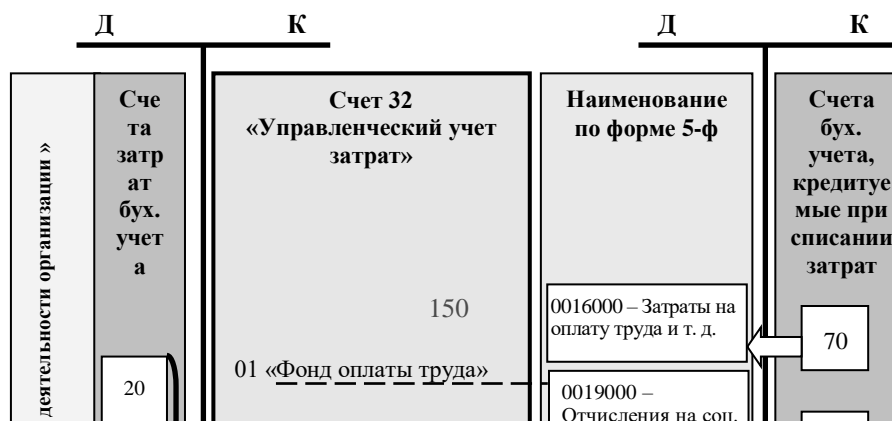


Рисунок 5.9 – Формирование затрат в системе Единой корпоративной интегрированной системы управления финансами и ресурсами железной дороги

Таким образом, по дебету счета 32 «Управленческий учет затрат на производство» отражаются прямые материальные, трудовые и другие прямые расходы, а также производственные накладные расходы, по кредиту – автоматически сгруппированные затраты по элементам и статьям списываются в дебет счетов учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По окончании отчетного месяца счет 32 «Управленческий учет затрат на производство» закрывается. Для закрытия 32 счета создан технический счет 3299999999, который определен как счет результата.

Отметим, что технические возможности позволяют проводить автоматическое распределение статей затрат (в соответствии с заданным

алгоритмом), учитываемых ранее на счетах 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» с сохранением как элемента, так и самой статьи затрат. Этот принцип заложен в отражении так называемых вторичных затрат, которые представляют собой детальное отражение затрат по каждой хозяйственной операции в разрезе элементов и статей затрат. Вторичные типы затрат создаются к каждой используемой статье накладных затрат и счету 32, отражаемому по этой статье (рисунок 5.10).

Вторичный вид затрат (согласно классификации ЕК ИСУФР)

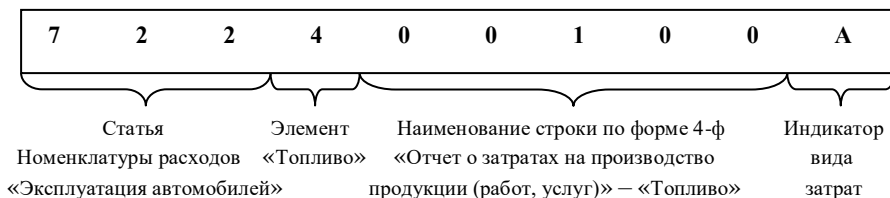


Рисунок 5.10 – Структура аналитического учета по счету

32 «Управленческий учет затрат на производство» второго порядка

Таким образом, система учета затрат на счете 32 будет включать открытие к каждому из счетов первичного вида затрат нескольких счетов вторичного вида (таблица 5.4).

Таблица 5.4 – Система аналитического учета по счету 32 «Управленческий учет затрат на производство»

Код вида затрат	Содержание
3205001000	Затраты на топливо
009500100А	Топливо для отопления помещений и других технологических целей по статье «Обслуживание зданий, сооружений и оборудования пассажирского хозяйства»

Окончание таблицы 5.4

Код вида затрат	Содержание
016500100А	Топливо на технологические цели по статье «Деповской ремонт пассажирских вагонов»
019500100А	Топливо, подаваемое в пассажирские вагоны в пути следования поездов, топливо, используемое для подогрева воды, а также для снабжения вагонов в пунктах формирования, в пути следования и в пунктах оборота вагонов по статье «Обслуживание вагонов в пассажирских поездах»

025500100А	Топливо и электроэнергия, связанные с транспортировкой пассажирских вагонов в ремонт и из ремонта по статье «Капитальный ремонт пассажирских вагонов по программе КР-1»
053500100А	Топливо для работы механизмов по статье «Перегрузка грузов из вагонов широкой колеи в вагоны узкой колеи на пограничных станциях»
055500100А	Топливо для отопления помещений и подогрева воды для уборки по статье «Обслуживание зданий, сооружений; содержание оборудования и инвентаря хозяйства грузовой работы и внешнеэкономической деятельности»
060500100А	Топливо для механизмов по статье «Погрузочно-разгрузочные операции, осуществляемые для обеспечения перевозочного процесса» и т. д.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

(обязательное)

Национальные правила аудиторской деятельности

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-3.
- 2 **Алешкевич, О. П.** Международные стандарты финансовой отчетности / О. П. Алешкевич. – Минск : Информпресс, 2013. – 92 с.
- 3 **Бочаров, Е. П.** Интегрированные корпоративные информационные системы : учеб. пособие / Е. П. Бочаров, А. И. Колдина. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 288 с.
- 4 **Бычкова, С. М.** Международные стандарты аудита / С. М. Бычкова. – СПб., 2009. – 384 с.
- 5 **Жарылгасова, Б. Т.** Международные стандарты аудита / Б. Т. Жарылгасова, А. Е. Суглобов. – М., 2008. – 400 с.
- 6 **Ендовицкий, Д. А.** Международные стандарты аудиторской деятельности / Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина. – М., 2006. – 271 с.
- 7 **Лемеш, В. Н.** Международные стандарты аудита : учеб. пособие / В. Н. Лемеш. – Минск : Выш. шк., 2014. – 191 с.
- 8 **Николаева, О. Е.** Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : ЛЕНАНД, 2014. – 240 с.
- 9 **Панкова, С. В.** Международные стандарты аудита / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. – М., 2008. – 287 с.
- 10 **Пугачев, В. В.** Международные стандарты аудита / В. В. Пугачев. – М., 2009. – 303 с.
- 11 **Суворова, С. П.** Международные стандарты аудита / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – М., 2012. – 304 с.
- 12 **Тютюрюков, В. Н.** Международные стандарты аудита / В. Н. Тютюрюков. – М., 2009. – 200 с.
- 13 **Штурмина, О. С.** Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. пособие / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

Наименование НПАД	Принципы, цели и (или) задачи НПАД
<i>Общие вопросы</i>	
Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности	Дано описание цели аудита, основных принципов аудита, объема и этапов аудита; раскрыто понятие «аудиторская гарантия»; определена ответственность аудитора за выраженное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности
Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги	Определены принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и установлены требования к профессиональному поведению аудиторских организаций
Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности организации или аудитора-индивидуального предпринимателя	Определены общие принципы разработки правил аудиторской деятельности аудиторской организации; приведены общие принципы построения правил аудиторской организации; описан порядок осуществления внутреннего контроля за выполнением требований правил аудиторской деятельности
Внутренний контроль качества аудита	Даны подходы при распределении обязанностей работников аудиторской организации при проведении аудита; приведены общие требования, предъявляемые к внутренней системе контроля качества аудита; определен порядок контроля качества работы аудиторов в ходе аудиторской проверки
Документирование аудита	Дано понятие «рабочая документация аудитора»; определены формы и содержание рабочих документов аудитора; регламентированы сроки и порядок хранения и изъятия рабочих документов аудитора и право собственности на них
<i>Планирование аудита</i>	
Планирование аудита	Приведены основные положения по планированию аудита. Аудиторская организация может расширить процесс планирования за пределы описанных вопросов
Существенность в аудите	Определены понятия уровня существенности в аудите и порядок его нахождения; приведены понятия риска в аудите и основных его компонентов: внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения; установлены требования, которыми должны руководствоваться аудиторы,

	используя понятия существенности и аудиторского риска в ходе осуществления аудиторской проверки
Наименование НПАД	Принципы, цели и (или) задачи НПАД
Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности	Устанавливают единые требования к действиям аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторская организация) при получении сведений о деятельности и системе внутреннего контроля аудируемого лица, а также при оценке риска существенного искажения его бухгалтерской (финансовой) отчетности
Аудит в условиях компьютерной обработки данных	Определены особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных; установлены основные требования к специалистам, выполняющим аудит в условиях компьютерной обработки данных; определены особенности планирования и документирования аудита в условиях компьютерной обработки данных
Сообщение информации по вопросам аудита	Устанавливают единые требования к аудиторским организациям и аудиторам – индивидуальным предпринимателям в отношении сообщения информации по вопросам аудита заказчику аудита, лицам, наделенным руководящими полномочиями, руководству аудируемого лица и определяют аспекты, о которых аудиторская организация должна информировать данных лиц при проведении аудита
Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных	Приведено описание рисков, возникающих вследствие использования аудируемым лицом системы компьютерной обработки данных (КОД), дается описание внутреннего контроля в условиях КОД и процедур проверки аудиторской организацией надежности внутреннего контроля за системой КОД
Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками	Установлены единые требования к действиям аудиторских организаций или аудиторов – индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторская организация) при планировании и последующем выполнении аудиторских процедур в соответствии с оцененными рисками существенного искажения информации как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом, так и на уровне предпосылок ее подготовки
<i>Получение аудиторских доказательств</i>	

Аудиторские доказательства	Установлены общие принципы получения аудиторских доказательств; определены достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств; указаны процедуры получения аудиторских доказательств
Наименование НПАД	Принципы, цели и (или) задачи НПАД
Аналитические процедуры	Определены сущность и цели проведения аналитических процедур; характеристика видов аналитических процедур; установлены порядок и методы выполнения аналитических процедур; приведено описание аналитических процедур, осуществляемых на заключительном этапе аудита
Аудиторская выборка	Определены понятия аудиторской выборки и методов выборочной проверки; установлен порядок построения выборки; оценка результатов выборки проведена
Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях	Установлены общие принципы получения аудиторских доказательств: по инвентаризации товарно-материальных ценностей; о хозяйственных (экономических) спорах, имеющихся у аудируемого лица; о стоимостной оценке и раскрытии информации о долгосрочных финансовых вложениях; по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
Подтверждающая информация из внешних источников	Определены основания для использования внешних подтверждений при получении аудиторских доказательств; установлен порядок использования внешних подтверждений в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; подготовки запросов на внешние подтверждения; проведения процедур внешнего подтверждения и оценки их результатов при получении аудиторских доказательств
Заявления руководства аудируемого лица	Устанавливаются единые требования к аудиторским организациям, аудиторам, осуществляющим деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, в отношении получения и использования заявлений руководства аудируемого лица и лиц, наделенных руководящими полномочиями, в ходе проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности	Установлены единые требования к проверке начальных и сопоставимых данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторскими организациями, а также требования к порядку оформления результатов такой проверки

Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	Определены основные положения по проведению аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	Определены действия аудиторской организации по выявлению и изучению в ходе аудита хозяйственных операций со связанными сторонами
Наименование НПАД	Принципы, цели и (или) задачи НПАД
Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности	Приведены определение экологических вопросов и их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица; изучение и оценка важности экологических вопросов на этапе планирования аудита; оценка влияния экологических вопросов на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства	Определены действия аудиторской организации при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок; наличии обстоятельств, указывающих на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок; выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь, а также порядок сообщения аудиторской организацией информации о выявленных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
<i>Использование результатов работы третьих лиц</i>	
Использование результатов работы другой аудиторской организации	Определены действия аудиторских организаций в случаях, когда аудиторская организация проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающей показатели одного или нескольких обособленных подразделений аудируемого лица
Использование результатов работы внутреннего аудита	Определены действия аудиторских организаций по использованию результатов работы внутреннего аудита, оценка их влияния на объем и процедуры независимой проверки (аудита)
Использование результатов работы эксперта	Определены действия аудиторских организаций при привлечении к аудиторской проверке эксперта и использовании результатов его работы
<i>Итоговые документы аудита</i>	

Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности	Определены общие требования к порядку составления аудиторского заключения; установлены требования к форме выражения аудиторского мнения; установлены требования к подготовке модифицированного аудиторского заключения с выражением безусловно положительного аудиторского мнения; установлены требования к подготовке модифицированного аудиторского заключения с выражением аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного
---	---

Наименование НПАД	Принципы, цели и (или) задачи НПАД
«Сообщение информации по вопросам аудита»	Устанавливаются единые требования к аудиторским организациям и аудиторам, осуществляющим деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, в отношении сообщения информации по вопросам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица заказчику аудита, лицам, наделенным руководящими полномочиями, руководству аудируемого лица и определяются аспекты, о которых аудиторская организация должна информировать данных лиц при проведении аудита
<i>Некоторые аспекты аудита</i>	
Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты	Определен порядок действий аудиторской организации, аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, по выявлению и оценке при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица событий и фактов хозяйственной деятельности аудируемого лица, произошедших после отчетной даты
Допущение непрерывности деятельности аудируемого лица	Установлены обязанности аудиторской организации в отношении допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица; определены основные требования к аудиторским процедурам, позволяющим установить способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно; указаны особенности содержания аудиторского заключения при наличии существенного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно

Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность	Определены действия аудиторской организации в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность; указаны действия аудиторской организации при выявлении противоречий между проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией
Особенности аудита субъектов малого предпринимательства	Определены особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства, оказывающих влияние на проведение их аудита; установлены особенности планирования аудита субъектов малого предпринимательства; указаны особенности получения аудиторских доказательств в ходе аудита субъектов малого предпринимательства

Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Установлены единые требования к порядку проведения согласованных процедур в отношении финансовой информации аудиторскими организациями, а также к содержанию отчета, который представляется организациям, их обособленным подразделениям и индивидуальным предпринимателям в связи с выполнением таких заданий
--	--

Наименование НП АД	Принципы, цели и (или) задачи НП АД
<i>Специальные области аудита и сопутствующие услуги</i>	
Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию	Устанавливаются единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, составляемого аудиторской организацией, аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, по результатам выполнения специального аудиторского задания
Анализ прогнозной финансовой информации	Определены цель и принципы анализа прогнозной финансовой информации; установлен порядок проверки прогнозной финансовой информации; указаны требования к форме и содержанию отчета аудиторской организации по результатам анализа прогнозной финансовой информации
Сопутствующие аудиту услуги	Приведены определения и классификация сопутствующих аудиту услуг; установлены основные требования, предъявляемые к аудиторским организациям при оказании сопутствующих аудиту услуг; указаны требования к порядку документального оформления оказания сопутствующих аудиту услуг

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	3
1 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ УПРАВЛЕНИЯ.....	5
1.1 Информационное обеспечение системы управления организации.....	5
1.2 Система органов, устанавливающих стандарты учета.....	8
1.3 Перечень стандартов и интерпретаций.....	10
2 СОСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ.....	13
2.1 Основные концепции финансового учета и отчетности.....	13
2.2 Качественные характеристики финансовой отчетности.....	15
2.3 Структура и содержание финансовой отчетности в соответствии с МСФО.....	18
2.4 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 1).....	19
2.5 Структура форм финансовой отчетности.....	20

2.6	Подготовка внешней финансовой отчетности отдельных компаний.....	25
2.7	Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний и совместных предприятий.....	29
2.8	Подготовка консолидированной отчетности.....	32
3	ОБЪЕКТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	36
3.1	Учет как информационная система.....	36
3.2	Особенности отражения хозяйственных операций. Учетный цикл.....	38
3.3	Учет результатов от реализации.....	39
3.4	Учет долгосрочных активов.....	47
3.5	Учет текущих активов.....	57
3.6	Обесценение активов.....	62
3.7	Учет обязательств.....	63
3.8	Финансовые инструменты.....	65
3.9	Резервы, условные обязательства и активы.....	67
3.10	Вознаграждение работникам, в том числе после окончания.....	69
3.11	Текущие и отложенные налоги.....	71
4	МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	73
4.1	Понятие и сущность международных стандартов аудита.....	73
4.2	Классификация стандартов аудита.....	74
4.3	Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита....	77
4.4	Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц.....	78
4.5	Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски.....	89
4.6	Международные стандарты аудита, регулирующие получение информации о проверяемых объектах и аудиторских доказательствах.....	94
4.7	Международные стандарты аудита регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита.....	101
4.8	Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита.....	104
4.9	Международные стандарты аудита, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг.....	108
4.10	Статус национальных стандартов аудита. Национальные правила аудиторской деятельности.....	110
5	КОРПОРАТИВНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ СРЕДА В МЕНЕДЖМЕНТЕ.....	111
5.1	Система внутренней стандартизации.....	111
5.2	Международные и национальные стандарты управления проектами.....	117
5.3	Формирование корпоративной информационной среды для эффективного менеджмента систем качества.....	123
5.4	Международные стандарты планирования производственных процессов (ERP/MRP системы).....	133

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	146
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Национальные правила аудиторской деятельности.....	147

Учебное издание

Шатров Сергей Леонидович

**МЕЖДУНАРОДНАЯ СИСТЕМА СТАНДАРТОВ
ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ УПРАВЛЕНИЯ**

Учебно-методическое пособие

Редактор *А. А. Павлюченкова*
Технический редактор *В. Н. Кучерова*
Корректор *Л. С. Репикова*

Подписано в печать 20.12.2017 г. Формат 60x84
Бумага офсетная. Гарнитура Times New. Печать на ризографе.
Усл. печ. л. 9,30. Уч.-изд. л. 10,28. Тираж 100 экз.
Зак. № . Изд. №

Издатель и полиграфическое исполнение:
Белорусский государственный университет транспорта.
Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя
№ 1/361 от 13.06.2014.
№ 2/104 от 01.04.2014.
Ул. Кирова, 34, 246653, Гомель.