

Как выполнить требования украинского законодательства по МСФО?



Александр Коновченко,
партнер аудиторской фирмы «Бейкер Тилли Украина»

В соответствии со статьей 12 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» все публичные компании, банки и страховщики, а также предприятия, осуществляющие хозяйственную деятельность по видам, перечень которых определяется КМУ, обязаны с 01.01.2012 составлять финансовую отчетность и консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Как выполнить это требование Закона Украины? Данный обзор дает только краткие разъяснения касательно первого применения МСФО. На практике могут встречаться различные нюансы, которые должны решаться в каждом случае индивидуально.

Прежде всего, менеджмент компании должен решить для себя, будут применяться или нет требования МСФО-1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности». Ответ на этот вопрос дан в п. 4 МСФО-1, а также в п. 4 совместного письма НБУ, Министерства финансов Украины и Государственной службы статистики Украины от 07.12.2011 (далее – Письмо). В соответствии с этими документами МСФО-1, а также первое применение МСФО, не осуществляется, если компания:

- прекращает представлять финотчетность и консолидированную финотчетность в соответствии с П(С)БУ, предварительно представив ее за 2011 год, а также составив финотчетность и консолидированную финотчетность за этот же период в соответствии с МСФО, имеющие четкое заявление о соответствии МСФО;
- представила финотчетность и консолидированную финотчетность за 2011 год в соответствии с национальными требованиями и эта финотчетность и консолидированная финотчетность содержали четкое заявление о соответствии МСФО или

– представила финотчетность и консолидированную финотчетность за 2011 год и предыдущие годы собственникам или прочим пользователям, которая содержала четкое заявление о соответствии МСФО, даже когда аудиторы высказали условно-положительное мнение о такой отчетности в своем аудиторском отчете.

Если компания не подпадает ни под одно из вышеперечисленных условий и менеджмент принимает решение впервые применить МСФО с 01.01.2012, используя МСФО-1 (т.е. выполняется требование Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»), то п. 7 Письма предписывает следующее:

- в финотчетности за отчетные периоды 2012 г. разрешается не раскрывать сравнительную информацию за 2011 (кроме баланса);
- составляется входящий баланс по состоянию на 01.01.2012 по требованиям МСФО;
- для составления предварительной финотчетности и консолидированной финотчетности в соответствии с МСФО за 2012 год и первой финотчетности и консолидированной финотчетности в соответствии с МСФО за 2013 год применяются МСФО, которые будут действующими на 31.12.2013, с учетом исключений, определенных в МСФО-1;
- для составления первой финотчетности и консолидированной финотчетности, составленной в соответствии с МСФО, финотчетность за 2013 год должна содержать информацию о балансе по состоянию на 01.01.2012, 31.12.2012, 31.12.2013, отчеты о финансовых результатах, отчеты о движении денежных средств, отчеты об изменениях в собственном капитале за 2012 и 2013 гг., примечания, сравнительную информацию.

Разницы, возникающие вследствие применения МСФО к операциям и событиям при

составлении баланса на дату перехода на МСФО (на 01.01.2012), отражаются в составе нераспределенной прибыли (убытка) или в составе других составных частей собственного капитала. Компания обязательно раскрывает влияние перехода на МСФО на ее финансовое состояние, финансовый результат (совокупные доходы) и денежные потоки, как того требует МСФО-1.

Ниже приводятся другие рекомендации, необходимые менеджменту:

1. *Разработка новой учетной политики.* Данная позиция необходима, поскольку изменяется методологическая основа составления финотчетности. Кроме того, необходимо не забывать, что основные положения учетной политики должны быть раскрыты в финотчетности и подтверждены внешним аудитором.

2. *Предварительный анализ активов и обязательств.* С нашей точки зрения, предварительный пересмотр активов и обязательств поможет менеджменту качественно выполнить п.10 МСФО-1, который требует:

- а) признать все активы и обязательства, признание которых требуют МСФО, и
- б) не признавать статьи активов или обязательств, если МСФО не допускает такого признания.

Такой предварительный анализ позволит выявить активы и обязательства, которые не будут признаны МСФО и повлияют на капитал. Если к этому времени внешний аудитор уже определен, полезным может быть согласование с ним перечня и стоимости активов и обязательств, которые будут отражены в балансе. Если необходимо (по мнению менеджмента), для отдельных статей активов и обязательств должны быть привлечены внешние эксперты (например, внешние оценщики могут привлекаться для определения (или актуализации) рыночной стоимости недвижимости; актуарии

для оценки достаточности страховых или пенсионных обязательств).

3. *Переклассификация статей*, которые ранее признавались в соответствии с П(С)БУ как один вид актива, обязательства или компонента капитала, но которые в соответствии с МСФО признаются как другие виды актива, обязательства или компонента капитала.

4. *Разработка системы оценки (обесценения) финансовых активов*. Для компаний, в балансе которых учитываются финансовые активы (например, страховщики, финансовые компании и пр.), разработка такой системы является необходимостью, поскольку в ней будут отражены суждения менеджмента касательно обесценения финансовых активов. Полезным будет также согласование такой системы с внешним аудитором.

Читая аудиторские отчеты...

Читая аудиторские отчеты, не перестаешь удивляться человеческой выдумке. И это при том, что данный документ жестко регламентирован и имеет общественную значимость.

Рассмотрим наиболее часто встречающийся аудиторский отчет, а именно Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения (далее – Аудиторский отчет).

Для чего выпускается Аудиторский отчет

Основная цель аудита – повысить доверие к финотчетности субъектов предпринимательства. Т.е. аудитор фактически предоставляет обществу услугу, которая заключается в том, что отчетность, на основании которой принимаются экономические решения, в целом достоверна. Исходя из вышесказанного, подход к подготовке Аудиторского отчета должен быть исключительно скрупулезным.

Направленность Аудиторского отчета

Существует мнение, что Аудиторский отчет направлен всем, кто имеет возможность с ним ознакомиться. Таким образом, Аудиторский отчет, опубликованный в средствах массовой информации либо на общедоступном ресурсе, по идее направлен ко всему обществу.

К сожалению, это пример одного из глобальных заблуждений. В действительности отчет является частью финотчетности, относительно которой он выпускался. В свою очередь, согласно Концептуальной основе МСФО «Существенной качественной характеристикой информации, которая представлена в финансовых отчетах, является ее понятность для пользователей. С этой целью допускается, что пользователи имеют соответствующие знания относительно бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета и стремятся изучать информацию достаточно скрупулезно».

Таким образом, как и финотчетность, Аудиторский отчет направлен профессиональным пользователям, которые обладают достаточными знаниями для его интерпретации.

Формат Аудиторского отчета

Следующее заблуждение – чем объемней Аудиторский отчет, тем он лучше. Зачастую у особо продвинутых «аудиторов» Аудиторский отчет превышает объемом финотчетность.

Формат Аудиторского отчета, в первую очередь, регламентируется Международными

стандартами аудита (далее – МСА), принятыми согласно решению Аудиторской палаты Украины в качестве национальных. Данные стандарты не только четко регламентируют формат Аудиторского отчета, но и жестко ограничивают формулировки аудиторского мнения. Поэтому отчет по финотчетности обычно не превышает 1–2 страниц.

Единообразие аудиторского отчета по аудиту, проведенному в соответствии с МСА, повышает доверие на глобальном рынке, представляя возможность более упрощенной идентификации аудита, проведенного в соответствии со стандартами, признанными на международном уровне. Оно также облегчает понимание аудиторского отчета читателем и помогает выявить необычные обстоятельства в случае их появления.

Существуют дополнительные законодательные требования к Аудиторскому отчету, выпущенные различными регуляторными органами, такими как НБУ, НКЦБФР, Нацкомфинуслуг. Аудитор должен выполнять требования данных органов, но только в рамках МСА и в ситуациях, которые подпадают под действие данных требований, в объеме, установленном законодательством.

Зачастую аудиторы проявляют излишнее «усердие» и дополнительно раскрывают информацию, которая не требуется. Например, при подготовке Аудиторского отчета для компании по управлению активами применяют нормы Положения о подготовке аудиторских отчетов, которые представляются в Государственную комиссию по ценным бумагам и фондовому рынку при раскрытии информации эмитентами и профессиональными участниками фондового рынка и Требованиям к аудиторскому отчету при раскрытии информации эмитентами ценных бумаг, хотя последние не распространяются на данные компании.

Также типичной ошибкой является выполнение «по привычке» требований нормативных актов, утративших силу, например Требования к аудиторскому отчету, который представляется в Государственную комиссию по ценным бумагам и фондовому рынку при регистрации информации и выпуске ценных бумаг, а также при предоставлении регулярной информации открытыми акционерными обществами и предприятиями – эмитентами облигаций.

В любом случае отчет по прочим законодательным и регулирующим требованиям обычно не превышает 2–5 страниц.

Выражение аудиторского мнения

Аудиторский отчет должен содержать четко выраженное мнение аудитора о финотчетности. В соответствии с МСА-200, цель аудита финотчетности – предоставить аудитору возможность выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финотчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финотчетности.

Аудитор может выразить мнение без оговорки (безусловно-положительное мнение), мнение с оговоркой (условно-положительное мнение), отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Если аудитор выражает мнение, отличное от мнения без оговорки, он должен четко описать все существенные причины в Аудиторском отчете и, если это возможно,

определить количественное выражение возможного влияния на финотчетность.

Выражая мнение с оговоркой, аудитор не должен ссылаться на то, что «не успел» или «не смог» провести какие-то аудиторские процедуры, так как это полностью в его ответственности спланировать аудит таким образом, чтобы получить достаточную уверенность. Например, часто аудиторы дают оговорку по запасам в связи со своим неучастием в инвентаризации, при этом даже не пытаясь принять участие или применить другие аудиторские процедуры. Это свидетельствует о низкой компетенции аудитора и нецелесообразности сотрудничества с ним.

Высказываясь по поводу вопросов, которые необходимо раскрывать исходя из требований законодательных актов, нужно проявлять достаточную осторожность. Так, аудитор не может оценивать финансовое положение субъекта хозяйствования или его деятельность с точки зрения хорошо/плохо. Аудитор может лишь заявить о том, выполняет или не выполняет субъект хозяйствования определенные нормативные требования с возможной количественной оценкой.

В заключение хотелось бы сказать, что хотя ответственность за Аудиторский отчет полностью лежит на аудиторе, менеджменту субъекта хозяйствования необходимо уделять достаточное внимание адекватности Аудиторского отчета. Аудиторский отчет во многом является имиджевым документом, по которому формируется отношение к компании и его руководству.



BAKER TILLY
UKRAINE

Baker Tilly Ukraine – независимая украинская компания, которая ведет свою деятельность на национальном рынке с 1999 года и предлагает высококачественные услуги в сфере аудита, консалтинга, независимой оценки, бухгалтерского и управленческого учета.

Baker Tilly Ukraine является независимым членом Baker Tilly International – всемирно-известной сети независимых фирм, которые предоставляют услуги в сфере аудита и консалтинга.

Baker Tilly International известна не только первоклассным уровнем работы, но и строгими требованиями и стандартами по отношению ко всем компаниям-участникам.

Членство в сети Baker Tilly International удостоверяет международное доверие к высокому качеству услуг нашей компании.

Адрес: ул. Физкультуры, 28, г. Киев,
03680, Украина
Тел.: +380 44 284-18-65
Факс: +380 44 284-18-66
www.bakertillyukraine.com
www.bakertillyinternational.com