

**Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика:
состояние, проблемы, перспективы»**

Социально-значимые проблемы аудита в России

Тараненко Ирина Геннадьевна

Соискатель

*Финансовый университет при Правительстве РФ, налоговый факультет, Москва,
Россия*

E-mail: i.g.taranenko@mail.ru

Интеграционные процессы мировой экономики, направленные на создание высокоэффективной саморазвивающейся мировой финансовой системы, ускорили процесс формирования системы общественных интересов. В странах с развитой рыночной экономикой наблюдается свободное обращение капитала, обеспечивающее процесс воспроизводства материальных благ. Отделение капитала от производства и правовое закрепление частной собственности на функционирующий капитал вызвали разделение общества на различные социальные группы, имеющие разноплановые формы мотивации.

Мировое сообщество, по степени влияния на эффективность обращения капитала, условно можно разделить на несколько социальных групп: реальные собственники капитала, фактические распорядители функционирующим капиталом и потребители материальных благ.

Реальных собственников капитала, а так же инвесторов можно объединить в единую социальную группу общества, обладающих правом частной собственности на функционирующий капитал. Именно, данной категории общества принадлежит наибольшая заинтересованность в эффективности функционирования принадлежащего им капитала.

Иную социальную группу общества составляют наемные управляющие бизнесом, банкиры, индивидуальные предприниматели. Данную социальную группу можно охарактеризовать как фактические распорядители капитала, т.к. именно, они наделены должностными полномочиями по распоряжению вверенным им капиталом. В основе мотивации поведения данной категории населения лежит личный интерес в удовлетворении своих жизненных потребностей. Происходит противоречие между стремлением получения личных сиюминутных выгод от обращения капитала и эффективностью обращения капитала. Данное противоречие создает предпосылки для мошенничества и недобросовестных действий, порождает коррупцию.

Третью социальную группу общества составляют лица, которые не обладают правами частной собственности на функционирующий капитал и не обладают полномочиями распоряжаться функционирующим капиталом. Представителями данной группы выступают потребители материальных благ, созданных функционирующим капиталом. Данная социальная группа населения является самой многочисленной. Мотивация индивидуумов, представляющих данную группу, определяет принципы формирования системы общественных интересов и лежит в основе общественного развития.

Стремление собственников капитала к эффективному вложению своих финансовых и имущественных ресурсов в инвестирование бизнеса, приводит не только к достижению личных интересов собственников в обеспечении своих жизненных потребностей, но и

способствует развитию экономики в целом, через создание новых видов технологий и бизнеса.

Мотивация поведения распорядителей капитала направлена на удовлетворение своих личных жизненных потребностей, с одной стороны, и к извлечению максимально возможной прибыли от деятельности вверенного им бизнеса, с другой. Эффективное управление функционирующим капиталом обеспечивает одновременное достижение материального благополучия отдельными индивидуумами данной социальной группы и ведение расширенного воспроизводства самого бизнеса, направленного на удовлетворение потребностей общества. Преобладание личной заинтересованности индивидуумов в удовлетворении сиюминутных жизненных потребностей над интересами бизнеса приводит к внутренним противоречиям в поведении индивидуума и увеличивает факторы риска мошенничества и недобросовестных действий. Только при эффективном ведении дел не возникает внутренних противоречий в мотивационной среде данных индивидуумов.

Бизнес представляет собой процесс создания материальных благ, обеспечивающий удовлетворение жизненно важных функций всех членов общества. Эффективное функционирование бизнеса возможно только при условии удовлетворения общественных интересов через удовлетворение личных потребностей индивидуумов. Поэтому можно утверждать, что конечной целью деятельности любой коммерческой организации является не достижение максимальной прибыли, а деятельность в общественных интересах.

Общественный интерес представляет собой «интерес любого лица, связанный с обеспечением благополучия, стабильности, безопасности и устойчивого развития общества» [1]. Стремление общества к материальному благополучию своих индивидуумов и является высшей целью общественного развития, в достижении которой немаловажная роль отводится бизнесу. В этом заключается социальная ответственность бизнеса перед обществом.

Всех членов общества можно разделить на общность, которая осознает свое место в обществе и степень своего влияния на формирование общественных интересов, и членов общества, которые не осознают зависимость своего поведения от общественных интересов. Общественные интересы влияют на поведение индивида в обществе и наоборот, поведение индивидуума способно изменять векторную направленность общественных интересов. Собственники капитала и его распорядители, являются отдельно взятыми индивидуумами, которые имеют преимущества перед другими членами общества. Они имеют возможность первоочередного распоряжения материальными благами, предназначенными для всех членов общества.

Современная наука об обществе определяет три концепции в определении структуры общественных интересов: социальную, материальную и правовую. Данный подход подтверждает, что в структуре общественных интересов различным социальным слоям с различным уровнем материального достатка отводится различная степень влияния на представление общественных интересов.

В основе рыночной экономики и развития производственных отношений лежит интерес производителей к максимальному извлечению прибыли. Именно поэтому, провозглашено, что главная цель деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли. Однако, любая коммерческая деятельность возможна только в

том случае, если в данной деятельности есть необходимость, т.е. существует реальная потребность общества в данном продукте или услуге, т.е. когда сложился общественный интерес. Общественный интерес выступает экономическим рычагом развития коммерческой деятельности и производства.

Потребители, как конечное звено экономических отношений, являются основным источником финансирования деятельности хозяйствующих субъектов. Именно потребители через сложившуюся систему ценообразования покрывают затраты организации, связанные с изготовлением данного продукта, и формируют прибыль производителя. Следовательно, потребители выступают основными инвесторами любого бизнеса. Сложившаяся правовая система лишила потребителей права не только распоряжаться частью сформированного ими капитала, но даже получать информацию о направлениях использования созданной ими прибыли в интересах общества. Возникает противоречие между рыночной концепцией коммерческой деятельности организации и социальной ответственностью бизнеса перед обществом. Данное противоречие формирует предпосылки зарождения экономической несправедливости в обществе. Потребители, как основные источники формирования прибыли организации, наравне с собственниками и распорядителями функционирующего капитала, должны иметь равные возможности получения информации не только об эффективности обращения созданного ими капитала, но и о социальной направленности любого бизнеса. Данный подход в корне меняет концепцию бухгалтерского финансового учета и аудита.

Современная концепция учета и аудита направлена на отражение достоверной информации об имущественном и финансовом положении экономического субъекта через систему финансовых показателей, содержащихся в бухгалтерской финансовой отчетности. «Цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений»[2]. Финансовая отчетность содержит информацию, сформированную в ходе учетного процесса и предназначенную для широкого круга лиц, имеющих различные финансовые интересы.

В соответствии с принятой "Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России" заинтересованные пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации: о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; на основе которой возможно распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденды;

2) работники и их представители (профсоюзы и др.) заинтересованы в информации: о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;

3) займодавы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;

4) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

5) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятель-

ности организации;

6) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения;

7) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях». [2]

Обобщим интересы пользователей учетной информации в соответствии с предлагаемым делением пользователей на различные социальные группы. Пользователей финансовой отчетности разделим на следующие группы лиц: собственники экономического субъекта и заимодавцы являются представителями собственников функционирующего капитала; руководство и управляющий персонал экономического субъекта составляют группу фактических распорядителей функционирующего капитала; участники текущей деятельности - контрагенты, государственные органы и прочие лица – рассматриваются нами как носители общественных интересов. Нами выделены уровни формирования общественных интересов в зависимости от принадлежности пользователей к той или иной социальной группе.

Таким образом, исключительно все представители различных социальных групп имеют интерес в получении информации о социальной деятельности организации в интересах всего общества.

Показатели финансовой отчетности раскрывают информацию об имущественном и финансовом положении экономического субъекта в интересах собственников, заимодавцев, руководства, персонала и участников текущей деятельности. Рассматривая интересы других пользователей, можно утверждать, что финансовая отчетность не достаточно прозрачна.

В бухгалтерском балансе раскрывается статическая информация об активах организации и источниках их формирования на конкретную отчетную дату, и не отражаются условия неопределенности среды, в которой действует данный экономический субъект. В пассиве баланса, в разделе «Капитал и резервы» раскрывается информация о нераспределенной прибыли за весь срок деятельности организации. Показатель формируется нарастающим итогом и не отражает направления использования прибыли в организации. Пользователь отчетности не может получить достоверную информацию о целевом использовании прибыли ни в интересах собственников капитала, ни в интересах руководства экономического субъекта, ни в интересах всего общества.

В Отчете о финансовых результатах пользователи отчетности могут проследить изменение доходов и расходов экономического субъекта, связанные с основной и внебюджетной деятельностью организации за два последовательных периода. Данная информация представляется весьма полезной с точки зрения определения финансового состояния фирмы и своевременного выявления угроз банкротства. Отчет о финансовых результатах наиболее интересен представителям государственных органов в лице налоговых служб, так как именно показатели отчета о финансовых результатах позволяют определить размер налога на прибыль и выявить соответствие показателей бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

В Отчете об изменении капитала раскрывается информация о факторах, которые

вызвали изменение структуры и величины собственного капитала организации за отчетный период. Данная информация дополняет показатели бухгалтерского баланса и делает финансовую отчетность более прозрачной. Однако, рассматривая факторы изменения собственных источников финансирования, мы не находим отражения информации о направлениях использования нераспределенной прибыли в интересах общества, связанных с удовлетворением общественных интересов, имеющих социальный аспект, раскрывающих благотворительную деятельность организации, что на наш взгляд представляется наиболее актуальным.

В Отчете о движении денежных средств раскрывается информация о движении денежных потоков от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Возникает вопрос, если организация занимается наравне с основной предпринимательской деятельностью еще и благотворительной деятельностью, то в каком порядке раскрывать данную информацию в Отчете о движении денежных средств? Правомерно ли отражать направления движения денежных потоков на благотворительность или другие социальные программы в финансовой отчетности коммерческой организации? Вопрос остается открытым и на сегодняшний день.

Рассматривая структуру финансовой отчетности мы не нашли возможности отразить информацию об экологической, благотворительной, социальной деятельности коммерческой организации, не смогли отразить направления использования прибыли организации на благо общества, не смогли предупредить пользователей о существенных факторах неопределенности экономической среды, в которой действует организация.

Провозглашенные принципы бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности позволяют обобщать полученную информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации только лишь в интересах руководства экономического субъекта, что порождает риск существенного искажения любой учетной информации еще на стадии ее регистрации и первичного обобщения. Зачастую даже реальные собственники капитала не могут иметь представление об эффективности функционирования вложенных ими финансовых и имущественных средств, так как не имеют доступа к внутренним документам организации.

С целью снижения риска существенного искажения информации в структуре управления экономическим субъектом создается система внутреннего контроля, призванная минимизировать риски искажения учетной информации и повысить степень надежности финансовой отчетности. Международные стандарты аудита определяют внутренний контроль как «процесс, который разработан, внедрен и поддерживается представителями собственника, руководством и другими сотрудниками с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации с точки зрения достоверности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, соблюдения действующих законов и нормативных актов». [3]

В законе «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ закреплена ответственность экономического субъекта, финансовая отчетность которого подлежит обязательному аудиту, за создание и эффективное функционирование системы внутреннего контроля.[4] По нашему мнению, система внутреннего контроля должна быть выведена из-под влияния аппарата управления организации и напрямую подчиняться собственникам экономического субъекта. Такой подход обеспечит формирование достоверной учетной информации на всех этапах учетного процесса, позволит минимизировать риски искажения информа-

ции на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, получить своевременную информацию о финансовом состоянии фирмы и об эффективности вложенного капитала.

Достоверность показателей, раскрываемых в финансовой отчетности, также требует подтверждения со стороны независимых экспертов. Независимая проверка бухгалтерской финансовой отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности и соответствия ведению законодательству – аудит, на сегодняшний день весьма распространен в России.

Концепция аудита рассматривается практикующими аудиторами и аудиторами-теоретиками в двух направлениях: в широком и узком понимании. Рассматривая концепцию аудита в узком значении, "под аудитом понимается только лишь проверка соблюдения бухгалтерских стандартов, а также правил представления бухгалтерской (финансовой) отчетности". Как пишет Р.П. Булыга, "широкое понимание аудита предполагает его рассмотрение как всего комплекса услуг, оказываемых субъектами аудиторской деятельности, то есть как аудиторской деятельности".[5]

Цель аудита - «выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации» определяет понимание аудита в узком трактовании концепции аудита. Цель аудита в соответствии с Международными стандартами аудита – «повысить степень уверенности целевых пользователей в достоверности финансовой отчетности», может быть использована при определении концепции аудита в широком понимании.

Исторически аудит зародился исходя из общественных потребностей пользователей финансовой отчетности в подтверждении достоверности содержащейся в ней информации, и поэтому можно с уверенностью утверждать, что аудит представляет собой деятельность в интересах всего общества. Международные стандарты аудита, разрабатываемые Международной Федерацией бухгалтеров, призваны обеспечить достоверность информации используемой не только инвесторами, представителями делового сообщества, но и другими заинтересованными сторонами. Принципы аудита, отраженные как в Международных стандартах аудита, так и в ФПСАД, основываются на общечеловеческих ценностях, таких как честность, добросовестность, компетентность и профессионализм. Положения Международных стандартов аудита впервые содержат требования, призванные повысить надежность аудиторских процедур, направленных на обеспечение прозрачности финансовых отчетов.

В результате аудита аудитор должен сформировать профессиональное мнение о достоверности показателей финансовой отчетности аудируемых лиц в форме разумной уверенности во всех существенных аспектах. Под существенностью информации понимается свойство информации влиять на мнение пользователей данной отчетности. Законодательно закреплено проведение ежегодной аудиторской проверки у ряда экономических субъектов, финансовая деятельность которых затрагивает значимые общественные интересы (ст.5, 307-ФЗ). Говоря о выводах аудитора по результатам обязательного аудита, разумно было бы допустить, что в аудиторском заключении о достоверности отчетности общественно значимых организаций должна раскрываться информация о деятельности данных экономических субъектов в интересах общества.

Структура аудиторского заключения имеет стандартную унифицированную форму.

В аудиторском заключении раскрывается мнение аудитора о достоверности показателей отчетности, содержатся разделы, поясняющие пользователю события, которые стали обстоятельствами для выражения модифицированного мнения, разделы, в которых содержатся пояснения и предупреждения пользователей о деятельности организации в условиях значительной неопределенности. В структуре аудиторского заключения не предусмотрено выражение мнения аудитора о социальной пригодности бизнеса. На наш взгляд, можно рекомендовать включать в аудиторское заключение дополнительную поясняющую часть, раскрывающую направления деятельности экономического субъекта в интересах общества: таких как благотворительная деятельность организации, социальная работа. Целесообразно рекомендовать раскрывать в аудиторском заключении направления использования прибыли в целях расширенного воспроизводства бизнеса.

На современном этапе развития учета и аудита наблюдаются актуальные проблемы раскрытия информации в зависимости от сложившейся системы общественных интересов, которые требуют корректировки концепции развития бухгалтерского учета и аудита не только в России, но и на международном уровне. Первые нерешительные попытки раскрытия информации в интересах общества предприняты при разработке Международных стандартов аудита, призванных сделать финансовые отчеты более ясными и прозрачными для пользователей этой отчетности. Представляется целесообразным отразить в концепции бухгалтерского учета и аудита социальный аспект деятельности экономического субъекта, что значительно повысит социальную ответственность бизнеса перед обществом.

Литература

1. "Модельный закон о праве на доступ к информации" (Принят в г. Санкт-Петербурге 17.04.2004 Постановлением 23-14 на 23-ем пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ)
2. "Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России" (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)
3. Международные стандарты аудита и контроля качества / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ) – Киров: ООО «Кировская областная типография», 2012. – Т.2. – 644с. – ISBN 978-5-498-00069-5
4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013)
5. Булыга Р.П. Основы аудита. Ростов н/Д.: Феникс, 2010.
6. Миронова О.А., Азарская М.А., «Развитие концепции аудита», «Аудиторские ведомости», 2005, N 11

Слова благодарности

Всем большое спасибо за организацию научной работы, особенно с молодежью. Приятно работать с молодыми, энергичными и целеустремленными. Всем научных поисков!