

датково обкладається вся заробітна плата працівників, нарахований єдиний соціальний внесок та інші витрати, які не були об'єктом оподаткування ПДВ. Ніякого прямого зв'язку ПДВ зі створеною доданою вартістю підприємства немає.

Наведені особливості стану та розвитку бухгалтерського обліку мають базуватися на його зрозумілості, простоті та доречності. Необхідно переосмислити роль бухгалтера і сутність його роботи. Облік повинен має бути переорієнтований з інтересів фіскальних органів на інтереси власників і потенційних інвесторів, спрямований на управлінські рішення, які можуть покращити ефективність діяльності підприємства та рівень соціальної захищеності працівників. Для цього доцільно спростити податкову звітність і переорієнтувати бухгалтерські служби на аналітичність інформації щодо ключових показників діяльності підприємства.

УДК 657.6

Бычкова С. М.,

д.э.н., профессор, зав. кафедрой
«Экономический анализ и финансы в АПК»,
ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский
государственный аграрный университет»,

Итыгилова Е. Ю.,

к.э.н., ст. преп. кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
ФГБОУ ВПО «Восточно-Сибирский
государственный университет технологий
и управления»

ОЦЕНКА КАЧЕСТВА БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ В ИНТЕРЕСАХ ЕЕ НАДЛЕЖАЩИХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ

Примем за исходное положение о том, что назначение бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта определяется ее надлежащими пользователями, и которые в силу этого могут оказывать значительное влияние на ее качество.

Категория полезности бухгалтерской финансовой информации характеризуется возможностью ее использования, необходимостью и пригодностью для надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой отчетности. В зависимости от восприятия

полезности информации, раскрытой в бухгалтерской финансовой отчетности ее можно рассматривать в двух ипостасях:

1) полезность информации априори — информация изначально обладает полезными свойствами. Это ожидаемая полезность, которую можно выразить тезисом: «бухгалтерская финансовая отчетность является полезной, так как является основным источником информации для анализа и оценки будущих денежных потоков предприятия», или тезисом следующего содержания: «информация полезна, так как она является основой принятия экономических решений». Полезность информации, полученной о состоянии экономического субъекта (априори) заключается в снижении степени неопределенности о его состоянии; она тем полезнее, чем больше была неопределенность системы (экономического субъекта) до получения этих сведений¹. Полезность информации априори обеспечивается в момент публикации бухгалтерской финансовой отчетности, или доведения до сведения пользователей иным способом, и соответствует общей информационной потребности заинтересованных сторон — потребителей бухгалтерской финансовой информации экономического субъекта;

2) полезность апостериори, суть которой можно выразить тезисом «бухгалтерская финансовая отчетность является полезной для пользователей, так как в ней не содержится существенных искажений». Полезность апостериори характеризуется конкретными базовыми критериями — уместностью и верностью представления информации, и соответствует потребностям в качественной информации ее надлежащих пользователей. Полезность апостериори подлежит доказыванию.

Оценка качества информации, раскрытой в бухгалтерской финансовой отчетности производится надлежащими пользователями бухгалтерской финансовой отчетности, самостоятельно или с привлечением института аудита. К категории самостоятельных оценок относятся оценка полезности информации априори; к категории аудиторских оценок относятся оценка информации по степени ее полезности апостериори.

Таким образом, процесс оценки качества бухгалтерской финансовой информации можно условно разделить на два этапа. Первый этап оценки, на котором осуществляется самостоятельная субъективная оценка качества бухгалтерской финансовой информации, и второй этап, в ходе которого привлекается аудиторская

¹ В контексте теории информации: *Вентцель Е.С.* Теория вероятностей: учебник / Е. С. Вентцель. — 11-е изд., стер. — М. : КНОРУС, 2010. — 664 с. — С. 539.

независимая, объективная оценка качества информации, раскрытой в бухгалтерской финансовой отчетности. Приведенные виды оценок могут быть получены как одномоментно, так и растянуты во времени.

Итак, *первый этап* — оценка качества бухгалтерской финансовой информации ее надлежащими пользователями. При получении бухгалтерской финансовой информации ее надлежащий пользователь проводит оценку ее качества с точки зрения возможности полагаться на нее при формировании необходимых финансовых оценок деятельности экономического субъекта; только в зависимости от результатов таких оценок, им может быть принято экономическое решение о возможности осуществления экономически обусловленных действий по реализации финансового интереса, связанного с конкретным экономическим субъектом.

Первоначально, надлежащему пользователю требуется измерить или оценить наличие свойств бухгалтерской финансовой информации с точки зрения полезности априори и установить степень ее соответствия ожидаемой полезности по типу, формату, степени детализации информации. Однако полезность априори не может восприниматься как единственный критерий, по которому надлежащий пользователь оценивает качество бухгалтерской финансовой информации, поскольку ему требуется получить уверенность в ее надежности.

В общем смысле, надежность бухгалтерской финансовой информации это такая ее качественная характеристика, которая означает, что пользователи могут полагаться на нее при принятии экономических решений, будучи уверенными в отсутствии в ней искажений. Однако, в контексте концепции полезности финансовой информации, надежность можно трактовать по-разному, в зависимости от того, какой смысл несет в себе категория полезности, то есть априори или апостериори. И в том, и в другом случае, надежность бухгалтерской финансовой информации обеспечивает качество принимаемых ее надлежащими пользователями экономических решений, в то время как полезность в первом случае (априори) не может обеспечить полноценное обоснование принимаемых надлежащими пользователями на основе бухгалтерской финансовой информации решений, а во втором случае (апостериори), полезность, обеспечивает такое обоснование. В этом случае надежность следует воспринимать как критерий полезности.

Итак, надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации оценивают ее по степени полезности и надежности.

Однако, вопрос, в конечном итоге, состоит в доверии надлежащих пользователей к информации, содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта. Поэтому при принятии решения о том, доверять или нет представленной экономическим субъектом бухгалтерской финансовой отчетности, ее пользователям следует полагаться как на собственные оценки, так и на аудиторские.

Второй этап — оценка качества бухгалтерской финансовой информации аудиторами. Аудиторы, для которых качество бухгалтерской финансовой информации является объектом оценки, не относятся к заинтересованным сторонам экономического субъекта, и, соответственно, не являются пользователями бухгалтерской (финансовой) информации о его деятельности, что обусловлено содержанием выполняемой ими функции - вынесение независимого профессионального мнения о соответствии бухгалтерской финансовой отчетности применимым принципам ее подготовки и представления, реализация которой не допускает наличия у аудиторов какой-либо заинтересованности в результатах деятельности экономического субъекта, зависимости их дохода от содержания или качества бухгалтерской финансовой информации, использования полученную ими в ходе аудиторской проверки информацию для извлечения личной выгоды или выгоды в интересах третьих лиц. Их можно охарактеризовать скорее как «причастную сторону»² из группы аутсайдеров экономического субъекта, способных оказывать влияние на отдельные составляющие риска его финансово-хозяйственной деятельности³, но при этом не принимающих на себя риски своего клиента. Таким образом, деятельность аудиторов как независимой, но причастной стороны, направлена на защиту интересов «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой отчетности».

Контроль качества бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта в интересах ее надлежащих пользователей призван осуществлять институт аудита. У надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации общественно значимых экономических субъектов существует потребность в привлечении института аудита — аутайдера экономического субъекта, для получения независимой оценки полезности бухгалтерской финансовой информации апостериори с тем, чтобы иметь возмо-

²ГОСТ Р 51897-2002 «Менеджмент риска. Термины и определения». Термин «причастная сторона» имеет более широкое значение по сравнению с термином «заинтересованные стороны».

³ В контексте ФПСАД 8.

жность сделать вывод о целесообразности доверия к ней как надлежащей основе принятия экономических решений в рамках реализации своей целевой функции. В свою очередь, аудиторы, от которых требуется представить пользователям результаты независимой оценки полезности бухгалтерской финансовой информации, повышающие либо понижающие степень доверия к ней, тем самым призваны защищать интересы надлежащих пользователей, а значит и общества в целом.

Основанием доверия надлежащего пользователя к бухгалтерской финансовой отчетности является мнение аудитора о степени соответствия бухгалтерской финансовой отчетности применимым принципам ее подготовки и представления. При этом независимо от того в рамках какой из доктрин бухгалтерского учета выражается независимое мнение аудитора, основным критерием качества, по которым подлежит оценке информация, раскрытая в бухгалтерской финансовой отчетности, выступает ее полезность (апостериори), оцениваемая в свою очередь по степени соответствия критериям полезности — уместности и верности ее представления. Степень доверия к финансовой информации повышается, если аудитор подтвердил ее соответствие принципам подготовки финансовой отчетности. При этом, факт того, что полезность бухгалтерской финансовой отчетности подтверждена мнением независимого аудитора, очевидно не означает, что соответствующее лицо — экономический агент примет решение о начале сотрудничества с конкретным экономическим субъектом или продолжении с ним деловых отношений. В силу того, что успех деятельности экономического субъекта зависит от степени соответствия потребностям и ожиданиям заинтересованных сторон, то экономический субъект прямо заинтересован в привлечении института аудита для создания основы доверия к информации, раскрытой в бухгалтерской финансовой отчетности.

Вышеизложенное представляет обоснование того, что на современном этапе развития института аудита вопрос о качестве бухгалтерской финансовой информации в контексте качества в аудите следует рассматривать через призму теории заинтересованных сторон и сопричастности их к результатам деятельности экономического субъекта. Такой подход позволяет в конечном итоге разработать систему критериев качества бухгалтерской финансовой отчетности и аудита, соответствие которым создает основу институционального доверия к результатам функционирования института аудита.