

Концептуальна основа фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ: аудиторський погляд

Харламова О.В., к.е.н., доц., Харківський національний університет міського господарства

Першорядним питанням при складанні фінансової звітності є її концептуальна основа, яка може бути як загального призначення, так і спеціального призначення. МСА чітко не визначають, що є концептуальною основою складання фінансової звітності та допускають, що на неї можуть впливати законодавчі вимоги і вимоги регуляторів.

Під концептуальною основою фінансової звітності загального призначення МСА розуміють основу, що відповідає загальним потребам широкого загалу користувачів. Такою концептуальною основою фінансової звітності загального призначення можуть бути П(С)БО, МСФЗ або стандарти окремих юрисдикцій (країн).

Концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення – це така основа, яка відповідає інформаційним потребам певного кола користувачів. Прийнятність концептуальної основи спеціального призначення ґрунтується на інтересах визначеного кола користувачів. Але наведене визначення є недостатнім для розуміння концептуальної основи фінансової звітності спеціального призначення в контексті проблеми, що розглядається. Згідно з п.Д2 МСА 800 концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи. Якщо розглядати МСФЗ як концептуальну основу загального призначення, то окремі об'єктивні відхилення від неї (наприклад, застосування МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», незастосування МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», що пов'язано з особливостями національного законодавства та ін.), дозволяють розглядати виправдане обмежене використання МСФЗ концептуальною основою фінансової звітності спеціального призначення. Тому до всіх періодів і дат, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, доречно застосовувати саме концептуальну основу фінансової звітності спеціального призначення, а для першої фінансової звітності за МСФЗ – концептуальну основу фінансової звітності загального призначення.

Якщо концептуальна основа спеціального призначення є такою з причин неузгодженості з усіма вимогами концептуальної основи загального призначення, то така концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Відповідно, використання МСФЗ в якості концептуальної основи із зазначеними вище обмеженнями, є концептуальною основою дотримання вимог. Даний факт вимагає

формулювати думку аудитора в контексті «складений в усіх суттєвих аспектах», а не «достовірно відображає у всіх суттєвих аспектах».

У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання цієї фінансової звітності або складання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливую інформацію залежно від обставин. Відповідно, якщо мова йде про концептуальну основу дотримання вимог опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинен містити посилання лише на складання цієї фінансової звітності, тобто не вказувати на відповідальність за достовірне подання.