

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В ПРОЦЕССЕ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Статья посвящена вопросам перехода Российской Федерации с 1 января 2017 года на международные стандарты аудита и порядку проведения аудиторской проверки с их использованием. Главным нововведением этого перехода является новая форма аудиторского заключения — более информативное и публичное, нежели было раньше. Что касается отрицательных сторон, то новые требования международных стандартов уже сейчас начинают отражаться как на аудиторах, так и на проверяемых компаниях. Значительно увеличивается объем данных, необходимых для анализа деятельности аудируемых организаций, а также возрастает степень публичности результатов аудита. Но есть и положительные стороны. Такие стандарты должны стать основой, позволяющей принимать оптимальные управленческие решения, и помочь аудируемому лицу своевременно устранить разнообразие риски.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка, международные стандарты аудита, аудиторские процедуры, аудиторское заключение.

С 1 января 2017 года на территории Российской Федерации были введены в действие международные стандарты аудита (МСА). Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» были введены в действие 30 международных стандартов аудиторской деятельности, а аналогичным Приказом от 09.11.2016 № 207н — еще 18 стандартов [1, 2].

Международные стандарты аудита — это единые международные базовые принципы и стандарты, которым обязаны следовать все аудиторы в процессе своей аудиторской деятельности. Они разрабатываются и издаются Международной федерацией бухгалтеров — профессиональной бухгалтерско-аудиторской организацией, которая объединяет членов более 170 бухгалтерско-аудиторских национальных организаций и объединений из 125 стран [8].

Переход на международные стандарты аудита направлен на реформирование аудиторской деятельности в России, повышение качества отчетности и финансовой информации, представляемой внешнему рынку. Данное новшество также увеличит трудоемкость проведения аудита на 30–40 % в связи с возрастающим по требованиям МСА количеством аудиторских процедур, необходимостью заполнения новых форм, таблиц и других рабочих документов [3].

Это является следствием новых требований к составлению аудиторского заключения. Оно станет более информативным и публичным. Вместо привычной

* Жарова Ирина Алексеевна – студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, irina.jarova2010@yandex.ru.

формы аудиторского заключения со стандартным текстом по всем новым договорам на проведение обязательного аудита, заключенным с 1 января 2017 года, составляется более информативно насыщенное заключение в соответствии с международными стандартами аудита. Новая форма аудиторского заключения будет содержать не только оценку финансовой отчетности компании, но и обращать внимание на наиболее важные моменты в деятельности аудируемого лица, в том числе к тому, что привлекло наибольшее внимание аудитора, тому, в чем аудитор видит наиболее существенные риски для бизнеса и т.п.

Далее рассмотрим общую методику проведения аудиторской проверки с учетом требований основополагающих международных стандартов аудита.

Подготовка к аудиторской проверке включает в себя предварительное планирование, подписание письма-соглашения об условиях аудиторского задания, определение уровня существенности, оценку аудиторских рисков, проведение аудиторской выборки, составление плана и программы аудита.

Предварительное планирование регулируется международным стандартом аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [1].

Целью предварительного планирования является оценка сложности и продолжительности будущей аудиторской проверки, а также условий подписания письма-соглашения об условиях аудиторского задания. На этом этапе аудиторами проводится собеседование с руководством аудируемого лица, а также изучаются формы бухгалтерской отчетности и пояснительной записки данной организации.

Одним из основных этапов предварительного планирования аудита является оценка системы внутреннего контроля (СВК). При оценке СВК аудитор должен собрать достаточный объем аудиторских доказательств для выражения мнения об эффективности этой системы и принять решение о том, в какой мере он в своей работе может на нее полагаться. Следовательно, основной целью оценки СВК является создание основы для определения времени, видов и объема аудиторских процедур. Она предусматривает общее знакомство с системой внутреннего контроля и выполнение первичной оценки надежности системы внутреннего контроля.

Следующим этапом идет подписание письма-соглашения об условиях аудиторского задания, которое регулируется международным стандартом аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» [2].

В письме-соглашении об условиях аудиторского задания указываются следующие обязательные реквизиты: цель проверки; ответственность руководства аудируемого лица; объем аудита; аудиторское заключение; уведомление о том, что и после проверки какие-либо искажения могут остаться необнаруженными; требование обеспечения аудитору свободного доступа к активам и информации; цена и порядок расчета.

Далее идет этап непосредственного планирования аудиторской проверки, которое регулируется международным стандартом аудита 300 «Планирование

аудита финансовой отчетности». Он включает в себя определение уровня существенности, оценку аудиторских рисков, проведение аудиторской выборки, а также составление плана и программы аудита [1].

Следует начинать с определения планового уровня существенности, про который говорится в международном стандарте аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита». По данному стандарту аудитор обязан оценить существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском. Информация существенна, если она может каким-либо образом повлиять на мнение пользователей [1].

После этого проводится оценка аудиторских рисков, про которые сказано в международном стандарте аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [1].

К элементам аудиторского риска относятся: вероятность того, что исполнитель допустит существенную ошибку (неотъемлемый риск); вероятность того, что система контроля аудируемого лица не обнаружит существенную ошибку (риск средств контроля); вероятность того, что аудитор в ходе проверки не обнаружит существенную ошибку (риск необнаружения).

Кроме того, существует так называемый риск существенного искажения бухгалтерской отчетности — вероятность того, что система бухгалтерского учета и контроля аудируемого лица допустят существенные искажения в бухгалтерской отчетности.

Затем осуществляется аудиторская выборка, которая регулируется международным стандартом аудита 530 «Аудиторская выборка» [1].

Аудиторская выборка разделов бухгалтерской отчетности, имеющих важное значение для аудита, проводится, как правило, путем сравнения денежных значений по каждой строке бухгалтерского баланса с плановым уровнем существенности.

И последнее, что необходимо сделать на этапе планирования — это составить общий план аудита и программы аудита по каждому проверяемому разделу бухгалтерского учета, составление которых регламентируется международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [1].

Общий план аудита формируется в письменном виде и включает объем и порядок проведения аудиторской проверки. Он разрабатывается аудиторской фирмой самостоятельно и может изменяться в зависимости от конкретного задания.

Программа аудита представляет собой набор инструкций для исполнителя проверки и средство контроля со стороны руководителя аудиторской проверки. Она так же, как и план аудита, может изменяться с обязательным документированием изменений.

Аудитор несет ответственность за разработку и исполнение плана и программы аудита даже в том случае, если обсуждает их с сотрудниками аудируемого лица.

При разработке плана и программ аудита следует учитывать следующие аспекты: особенности деятельности аудируемого лица, систем его бухгалтерского учета и внутреннего контроля; оценку аудиторских рисков и уровня существенности; характер, временные рамки и объем аудиторских процедур; координацию работы и текущий контроль за исполнителями проверки.

Осуществив подготовку к аудиторской проверке, переходят непосредственно к самому аудиту.

Аудитор обязан давать обоснование своим выводам. Для этого ему нужно собрать и письменно оформить документы в подтверждение своего мнения, о чем сказано в международном стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства». К аудиторским доказательствам относятся документы и информация от аудируемого лица, а также информация от третьих лиц (контрагентов, экспертов). Они должны иметь надлежащий характер (качество) и быть достаточными (количество). Наибольшая уверенность обеспечивается в случаях, когда доказательства из разных источников не противоречат друг другу [1].

Документирование аудиторской проверки регулируется международным стандартом аудита 230 «Аудиторская документация» [2].

Документация аудита включает в себя рабочие документы, подготовленные аудитором, а также документы и материалы, подготавливаемые для аудитора сотрудниками аудируемого лица и третьими лицами. Аудитор вправе определить форму, содержание и объем документации самостоятельно по каждой аудиторской проверке. Форма и содержание документации зависят от трудоемкости проверки, то есть от характера и масштабов деятельности аудируемого лица. В каждой аудиторской фирме разрабатываются свои формы рабочей документации, которые утверждаются во внутрифирменном стандарте.

Применение аналитических процедур в ходе проведения аудиторской проверки регламентировано международным стандартом аудита 520 «Аналитические процедуры». Данный стандарт рассматривает использование аудитором аналитических процедур как процедур проверки по существу, так и процедур, проводимых перед завершением аудита, которые помогают аудитору при формировании окончательного вывода по финансовой отчетности [1].

Для целей международных стандартов аудита термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Если аудитор принимает решение о необходимости использовать внешние подтверждения в ходе аудита, то им должны быть приняты во внимание существенность, уровень неотъемлемого риска, риска средств контроля и то, как могут сократить аудиторский риск другие запланированные процедуры до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой отчетности. Для этого разработан международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения», устанавливающий порядок использования аудитором процедур внешнего подтверждения для целей получения аудиторских доказательств [1].

Если в процессе аудита привлекается эксперт, следует применить международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта», где содержится порядок привлечения к работе эксперта в качестве аудиторского доказательства. В соответствии со стандартом эксперт в аудите — это физическое или юридическое лицо, обладающее специальными умениями, знаниями и опытом в

конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа в этой области помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Эксперт аудитора может быть как внутренним экспертом (из числа партнеров или сотрудников аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), так и внешним [1].

Завершается аудит путем оформления отчета аудитора и выдачи аудиторского заключения. Отчет аудитора содержит сведения об аудиторской проверке, выявленные отклонения от порядка ведения бухгалтерского учета, нарушения составления бухгалтерской отчетности и др. Аудиторское заключение это официальный документ, предназначенный для пользователей отчетности аудируемых лиц, содержащее мнение аудиторской организации или аудитора о достоверности этой отчетности.

Порядок составления аудиторского заключения и требования к его содержанию регламентируются международным стандартом аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [2].

Аудиторское заключение должно быть в письменной форме и иметь заголовки, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания. Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовки «Мнение». Следующий раздел должен быть под названием «Основание для выражения мнения». Помимо этого, в аудиторское заключение включаются разделы «Ответственность руководства за финансовую отчетность» и «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности». В конце аудиторского заключения указывается имя руководителя аудиторской проверки, подпись аудитора, адрес аудитора и дата аудиторского заключения.

Таким образом, была приведена общая методика проведения аудиторской проверки с учетом требований основополагающих международных стандартов аудита. Далее следует обобщить результаты внедрения международных стандартов аудита в российскую практику.

Что касается отрицательных сторон, то новые требования международных стандартов аудита уже сейчас начинают отражаться как на аудиторах, так и на проверяемых компаниях. Значительно увеличивается объем данных, необходимых для анализа деятельности аудируемых организаций, а также возрастает степень публичности результатов аудита.

Но есть и положительные стороны введения в РФ международных стандартов аудита. МСА улучшат инвестиционный климат, сформируют понятные и прозрачные условия для инвестиционного бизнеса. Такие стандарты станут основой, позволяющей принимать оптимальные управленческие решения. Они помогут аудируемому лицу своевременно устранить разнообразные риски, являющиеся неотъемлемыми в процессе осуществления деятельности.

Список использованной литературы

1. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н // СПС «Консультант Плюс».

2. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : Приказ Минфина России от 09.11.2016 № 207н // СПС «Консультант Плюс».

3. Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : Проект Минфина России от 28.06.2016 // СПС «Консультант Плюс».

4. Боташева Л.С. Применение международных стандартов аудита в России / Л.С. Боташева, С.К.-Г. Отарова // Terra Economicus. – Ростов-На-Дону : ЮФУ, 2007. – С. 49–53.

5. Клименко О.П. Перспективы применения международных стандартов аудита в России / О.П. Клименко // Сборник научных исследований : материалы X Международной научно-практической конференции. – М. : Евразийский союз ученых, 2015. – С. 44–46.

6. Массарыгина В.Ф. О переходе к прямому применению международных стандартов аудита в отечественной практике / В.Ф. Массарыгина // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 1. – С. 5–13.

7. Рогуленко Т.М. Использование международных стандартов аудита в российской практике аудита / Т.М. Рогуленко // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 11. – С. 23–37.

8. Семенова А.Н. Влияния внедрения международных стандартов аудита на инвестиционный климат / А.Н. Семенова // Наука в современном обществе: закономерности и тенденции развития : сборник статей Международной научно-практической конференции. – Уфа : АЭТЕРНА, 2017. – 248 с. – С. 16–17.