

УДК 330

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-3-27–31

А.Т. Османова, С.А. Чернова

Особенности документирования аудиторских проверок

Дагестанский государственный университет; Россия, 367000, г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, 43а; osmanovaamina2013@yandex.ru

В сфере аудита в последние годы происходят существенные перемены, обусловленные переходом России на международные стандарты аудита (МСА). Изменения, вызванные введением новых стандартов, коснулись многих аспектов аудиторской деятельности, в том числе и требований, предъявляемых к документированию аудиторских проверок. Несмотря на очевидные преимущества введения МСА, такие, как унификация подходов к аудиту по всему миру и рост уровня доверия к российским компаниям и аудиторам со стороны иностранных пользователей финансовой отчетности, этот процесс характеризуется и негативными чертами.

В статье рассматриваются недостатки применявшихся ранее федеральных стандартов аудита, плюсы и минусы перехода на МСА, особенности организации процесса документирования аудита на каждом этапе аудиторской проверки, а также проблемы, с которыми сталкиваются аудиторы и саморегулируемые организации при адаптации МСА к российским реалиям.

Ключевые слова: *аудит, аудиторская документация, рабочие документы аудитора, аудиторская деятельность, МСА.*

Сферу аудита можно назвать одной из самых динамично развивающихся сфер в РФ, так как за последние несколько лет она подверглась значительным изменениям в области законодательной и организационной регламентации. В первую очередь это введение в действие с 2017 года на территории Российской Федерации Международных стандартов аудита [2]. Действовавшие до этого федеральные стандарты аудиторской деятельности характеризовались рядом недостатков, к числу которых можно отнести: преобладание субъективного фактора при определении необходимого и достаточного объема рабочих документов в рамках аудиторской проверки, акцент на наличии определенных стандартами документов без учета их качественного содержания и обстоятельств конкретной проверки, пренебрежение масштабами и особенностями аудиторского бизнеса, вследствие чего страдали интересы малого аудиторского бизнеса, а также высокая стоимость разработки методического обеспечения аудита в соответствии с федеральными стандартами [10, с. 347–348].

Главным преимуществом перехода на МСА является стандартизация подходов к аудиту по всему миру, что способствует более глубокому пониманию процесса аудита всеми заинтересованными лицами, сопоставимости результатов на глобальном уровне, т. е. результаты отечественного аудита могут быть восприняты большим числом пользователей финансовой отчетности [5, с. 147].

Несмотря на положительные стороны, использование МСА в качестве национальных стандартов вызвало ряд проблем, которые предстоит устранить. Среди таких проблем можно выделить:

- усложнение и детализация международных стандартов, что ведет к увеличению объемов рабочей документации, необходимой для соблюдения всех стандартов проводимого аудита;

- ограниченные возможности самостоятельной разработки аудиторских процедур, которые бы учитывали особенности ведения российского бухгалтерского учета;

- трудности восприятия терминологии МСА, имеющей существенные отличия от отечественной правовой традиции (при буквальном переводе может искажаться первоначальный смысл некоторых терминов) [10, с. 350].

Среди наиболее часто встречающихся нарушений при документировании аудиторских проверок можно отметить следующие:

- низкое качество РДА;
- несоблюдение требований по формированию и хранению аудиторских файлов;
- недостаточность документации, необходимой для обоснования объема аудиторской выборки [6, с. 156].

В пункте 6 МСА 230 дается определение аудиторской документации (рабочим документам, рабочей документации) – «это записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах» [3].

Рабочие документы используются:

- в процессе планирования аудита и непосредственно при его проведении;
- при осуществлении текущего контроля проделанной работы;
- при фиксации доказательств, служащих подтверждением аудиторского мнения [4, с. 327].

Следует отметить, что унифицированные формы рабочей документации за рубежом не определены, в связи с чем каждая аудиторская компания самостоятельно разрабатывает перечень документов. Тем не менее, применение МСА дает возможность стандартизировать подход к проведению аудита, в том числе к составу и структуре рабочей документации.

В соответствии с Международным стандартом аудита 230 подлежат документированию:

- основные характеристики изученных статей и вопросов;
- ключевые вопросы, исследованные в процессе аудита, а также сделанные аудитором выводы;
- совершенные в процессе проверки отклонения от принципов, обозначенных в стандартах;
- информация о лицах, принимавших участие в формировании и проверке аудиторских документов [3].

К примеру, аудиторский файл для подготовительного этапа и этапа планирования аудита должен содержать следующие рабочие документы:

- письмо-соглашение, в котором указаны условия аудиторского задания (МСА 210);
- сведения об объеме и характере консультаций, проведенных в течение аудиторской проверки, о сделанных по ним выводах (МСА 220);
- выводы касательно установления и пролонгации отношений с контрагентами, принятие и выполнение заданий (МСА 220);
- проблемы, связанные с нарушением этических требований, а также информация о том, каким образом эти проблемы были решены (МСА 220);

- план, стратегию и программу аудита (МСА 300);
- процедуры оценивания рисков, в том числе информация об уровне рисков существенного искажения (МСА 315);

- вычисление и распределение уровня существенности (МСА 320).

Этап проведения аудита сопровождается следующей рабочей документацией:

- общими аудиторскими процедурами, направленными на устранение рисков существенного искажения, сведениями об их объемах, сроках и характере (МСА 330);

- изменениями, которые вносятся в стратегию, план и программы аудита (МСА 300);

- выводами по наиболее значимым вопросам аудита, а также ошибки, необычные обстоятельства и действия аудитора в связи с этим (МСА 540, МСА 550 и т. д.).

Этап формирования аудиторского мнения и подготовки аудиторского заключения предполагает наличие в аудиторском файле:

- анализа совокупного воздействия неисправленных искажений, а также оценку уровня существенности в отношении определенных операций (МСА 450);

- письменного уведомления лиц, несущих ответственность за корпоративное управление, об определенных вопросах (МСА 260, МСА 265);

- аудиторского заключения (МСА 700–810).

В процессе документирования аудитор в соответствии с МСА 230 должен уделить особое внимание определенным вопросам, в числе которых можно выделить:

- вопросы, которые могут привести к значительным рискам;

- результаты аудиторских процедур, указывающие на то, что финансовая информация может быть в значительной степени искажена, или на необходимость пересмотра аудитором предыдущей оценки рисков существенного искажения и ответных действий аудитора на оцененные риски;

- обстоятельства, вызывающие у аудитора серьезные трудности в применении требуемых аудиторских процедур;

- обстоятельства, которые могут привести к модификации аудиторского мнения или внесению в заключение части, привлекающей внимание.

В качестве еще одной особенности МСА следует выделить применение риск-ориентированного подхода при осуществлении аудиторской проверки. Риск-ориентированный подход предполагает выявление областей с повышенным уровнем риска и концентрацию основных усилий именно на этих областях, то есть распределение ресурсов происходит пропорционально оцененному уровню риска. Использование данного подхода является несомненным преимуществом, так как он позволяет проводить оценку рисков до конца отчетного периода, а также снизить нагрузку на аудиторов путем сосредоточения внимания на наиболее существенных рисках и распределения участников проверки по зонам ответственности в соответствии с их опытом и квалификацией. Кроме того, своевременное уведомление аудиторами руководящих органов компании об обнаруженных рисках дает им возможность усовершенствовать систему внутреннего контроля компании, что может способствовать снижению рисков в дальнейшем [5, с. 148].

Для оказания методической помощи аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам саморегулируемые организации аудиторов (СРО) занимаются разработкой образцов аудиторских документов, которые могут служить основой для составления собственного перечня документов. Например, Российский союз аудиторов и Ассоциация аудиторов «Содружество» указывают на своих сайтах рекомендуемые формы

рабочей документации, которые могут быть адаптированы субъектами аудиторской деятельности к условиям конкретного аудиторского задания, применяемым инструментариям его проведения. Однако, как отмечают практики, формы некоторых из приведенных образцов документов довольно сложны, и нет ясности в порядке их заполнения. Следовательно, необходимо дать дополнительные разъяснения по этому вопросу [7, с. 70].

Требования к сроку хранения рабочей документации аудитора определены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ и МСКК 1, однако в этих документах имеются некоторые различия. В соответствии с Федеральным законом срок хранения рабочих документов по аудиторским услугам должен составлять не менее 5 лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, а в отношении прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, – не менее 3-х лет [1].

Таким образом, введение МСА в России привело к существенному увеличению теоретической и практической нагрузки на аудиторское сообщество, так как необходимо адаптировать новые правила к национальным особенностям организации бухгалтерского учета и ведения бизнеса. Методическая поддержка со стороны саморегулируемых организаций аудиторов необходима не только индивидуальным аудиторам, но и представителям малого и среднего бизнеса в аудите. Разработка унифицированного подхода к формированию рабочих документов окажет положительное воздействие на качество оказания профессиональных услуг; на взаимодействие различных аудиторских организаций при проведении объединенных проектов, что имеет особое значение при субподряде; на количество претензий со стороны внешнего контроля качества к формальным признакам документирования [9, с. 86].

К проблемам перехода отечественного аудита на новый уровень можно отнести неправильное восприятие аудиторами принципов, на которых базируются международные стандарты аудита, и, как следствие, медленную адаптацию к новым условиям, а также недостаточную жесткость наказаний, применяемых за проведение аудита ненадлежащего качества [8, с. 112]. Тем не менее, сам факт перехода и стремление приблизиться к зарубежным стандартам имеют огромное значение, так как ориентирование на МСА позволит повысить прозрачность российского бизнеса, а следовательно, и доверие иностранных инвесторов к финансовой отчетности отечественных компаний, что, в свою очередь, благоприятно отразится на конкурентоспособности российских аудиторов на международном рынке.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020) «Об аудиторской деятельности» // Режим доступа: <https://base.garant.ru/12164283/> (дата обращения: 16.12.2020).
2. Приказ Минфина России от 9 ноября 2016 г. № 207-н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» // Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71442396/> (дата обращения: 16.12.2020).
3. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» // Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71443360/> (дата обращения: 16.12.2020).
4. Демиденко О.В., Бредун А.В. Порядок документирования аудиторских проверок // Современные проблемы экономического развития предприятий, отраслей, комплексов, территорий. – Хабаровск: Тихоокеанский гос. университет, 2019. – С. 326–329.

5. *Ибрагимова П.А.* Преимущества международных стандартов аудита и их отличия от федеральных стандартов аудиторской деятельности // РППЭ. – 2020. – № 1 (111). – С. 143–150.

6. *Колесников В.В., Медведев В.В., Трофимов Б.А.* Современные требования к организации процесса документирования аудиторской проверки // Вестник современных исследований. – 2019. – № 1.5.(28) – С. 156–159.

7. *Логвинова Т.И.* Организация документирования аудиторских заданий как фактор эффективной работы аудиторской фирмы // Актуальные проблемы и перспективы развития аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа и налогообложения. – Воронеж, 2019. – С. 67–71.

8. *Романова Г.Г., Войнова Е.Л.* Перспективы применения международных стандартов аудита в РФ // КНЖ. – 2019. – № 2 (27). – С. 110–112.

9. *Сафонова М.Ф., Резниченко Д.С.* Организация процесса документирования в соответствии с международными стандартами аудита // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5, № 1. – С. 78–87.

10. *Шульгатый О.Л., Болтава А.Л.* Проблемы изменений в практике документирования аудиторской деятельности в связи с переходом российского аудита на регламентацию международными стандартами аудита // Вестник Академии знаний. – 2018. – № 4 (27). – С. 346–351.

Поступила в редакцию 10 сентября 2020 г.

UDC 330

DOI: 10.21779/2500-1930-2020-35-3-27–31

Features of Financial Audit Documentation

A.T. Osmanova, S.A. Chernova

*Dagestan State University, Russia, 367000, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a;
osmanovaamina2013@yandex.ru*

Due to the transition of Russia to international standards on auditing, significant changes in the field of audit have been taking place in the last few years. Changes caused by the introduction of new standards have affected many aspects of audit activities, including the requirements for documenting audits. Despite some obvious advantages in the introduction of ISAS, such as the unification of audit approaches around the world and the growing level of trust in Russian companies and auditors from foreign users of financial statements, this process is also characterized by negative tendencies. The article discusses the shortcomings of the previously applied Federal audit standards, the pros and cons of the transition to ISA, the specifics of the organization of the audit documentation process at each auditing stage, as well as the problems faced by auditors and self-regulatory organizations when adapting international standards to Russian realia.

Keywords: *audit, audit documentation, working documents of the auditor, audit activity, ISA*

Received 10 September, 2020