

УДК 657.6

SCIENTIFIC REVIEW: CHARACTERISTICS, STRUCTURE AND APPLICATION OF ISAs IN THE RUSSIAN FEDERATION

НАУЧНОЕ РЕВИЮ: ХАРАКТЕРИСТИКА, СТРУКТУРА И ПРИМЕНЕНИЕ МСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Pokrovskaja L.L. Покровская Л.Л.

ph.d., associate professor/к.э.н., доцент

Санкт-Петербургский государственный политехнический университет

Петра Великого, Санкт-Петербург, ул. Политехническая, 29, 194021

ORCID: 0000-0001-7924-2691

SPIN: 8138-4321

Аннотация: Большинство стран применяют международные стандарты аудита как методологическую основу создания национальных стандартов или используют их в качестве национальных. Подобный подход обеспечивает учет мирового опыта аудиторской деятельности, сопоставимость результатов аудита, выполненного в различных странах, способствует повышению качества аудиторской деятельности и профессионального уровня аудиторов.

В настоящее время МСА действуют на территории России при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут применяться при оказании сопутствующих аудиту услуг. Российские стандарты аудиторской деятельности создаются как аналог МСА и повторяют их на 85 процентов.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, гармонизация стандартов аудита, международные стандарты аудита, структура международных стандартов.

Вступление. Глобализация экономики вызвала необходимость унификации национальных практик аудиторской деятельности. В этой связи в начале 70-х годов XX века началась разработка международных стандартов аудита (МСА).

МСА направлены на унификацию и гармонизацию национальных аудиторских стандартов и предназначены для применения на международном уровне. В этом смысле международные стандарты носят рекомендательный характер. Вместе с тем они обязательны для организаций, являющихся членами МФБ, не зависимо от страны, в которой они образованы и осуществляют свою деятельность. Для этих организаций МСА имеют приоритет над национальными стандартами.

Из 163 стран, членов Международной федерации бухгалтеров (МФБ) 35 стран, используют МСА в качестве национальных стандартов, 36 стран

применяют их с незначительными изменениями, остальные страны проводят серьезную работу по сближению требований национальных стандартов с международными принципами.

В качестве национальных МСА применяют Кипр, Малайзия, Нигерия. Как базу для разработки собственных стандартов аудита международные стандарты в аудите используют Австралии, Бразилии, Голландии, Россия. Принимают к сведению и руководству в тех странах, которые имеют национальные стандарты, но отсутствует регулирование какого либо аспекта собственными стандартами, например, в США. Транснациональные корпорации руководствуются МСА как основой регулирования профессиональной деятельности при проведении аудита международными аудиторскими организациями.

Российские стандарты аудиторской деятельности создаются как аналог МСА. На основании оценочного суждения специалистов и практиков можно утверждать, что наши ФСАД (ФПСАД) повторяют МСА на 85процентов.

Основной текст. Международные стандарты аудита на территории Российской Федерации вступают в силу со дня их официального опубликования и применяются, начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу на территории Российской Федерации, т.е. начиная с 2017 года [1].

Остановимся на наиболее важных моментах в сфере аудиторской деятельности, а именно в ее стандартизации.

На момент принятия в России Федерального закона «Об аудиторской деятельности» существовало 37 стандартов и одна методика, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, из которых 31 документ был создан на основе МСА. Остальные стандарты разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим особого рассмотрения. Так выглядит поэтапное движение в стандартизации аудиторской профессии (рис.1):



Рисунок 1. Этапы стандартизации аудита в России

Начиная с 2018 года в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в редакции Федерального закона № 403-ФЗ)[2] аудит в РФ может проводиться только в соответствии с МСА.

Итак, МСА введены на территории Российской Федерации следующими нормативными актами: Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации" - 48 стандартов[3]; Приказ Минфина России от 9 ноября 2016 г. № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» - 18 стандартов [4]; Приказ Минфина России от 30 ноября 2016 года № 220н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2016 г. № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» [5].

В случае, если договор на проведение аудита был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация вправе проводить аудит, в том числе составлять аудиторское заключение, по такому договору в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности (ФСАД, ФПСАД).

МСА по группам и наименованиям представлены в табл.1

Таблица 1

Международные стандарты аудита (МСА)

Группа	Наименование	Нумерация	МСА
1	Вводные аспекты. Глоссарий. Концептуальные основы МСА	100-199	
2	Общие принципы и обязанности	200-299	200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265
3	Планирование	300-399	300, 315, 320, 330
4	Оценка рисков и противодействие выявленным рискам	400-499	402, 450
5	Аудиторские доказательства	500-599	500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580
6	Использование услуг третьих лиц	600-699	600, 610, 620
7	Аудиторские выводы и подготовка заключения	700-799	700, 705, 706, 710, 720
8	Специализированные области	800-899	800, 805, 810

Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена до приемлемо низкого уровня [6].



Схема 1. Структура международных стандартов

Подробнее прокомментируем международный стандарт контроля качества (МСКК 1), который нацелен на качество работы аудиторской организации в целом.

К элементам системы контроля качества в соответствии с МСКК 1 относятся: ответственность руководства за качество работы аудиторской организации; выполнение соответствующих этических требований; построение и функционирование отношений с клиентами; состав, квалификация и профессионализм кадровых ресурсов; мониторинг.

В формате мониторинга, в частности, проводится непрерывный анализ и оценка СКК, периодическое инспектирование завершенных заданий, оценивается объективность лиц, осуществляющих мониторинг, анализируются выявленные недостатки (систематические и единичные).

В п. 88 МСКК 1 установлены обязательные требования к документированию процесса мониторинга. Соответствующая документация

должна устанавливать процедуры мониторинга, включая процедуры отбора заданий для проверки; содержать записи о соблюдении требований профессиональных стандартов и регулятивных и юридических документов, правильности разработки и эффективности функционирования системы контроля качества, правильности применения политик и процедур по контролю качества (т.е. что выдаваемые фирмой или партнером, отвечающим за выполнение задания, отчеты уместны в данных обстоятельствах); идентифицировать выявленные нарушения, оценивать их воздействие и устанавливать основу для применения в случае необходимости дальнейших действий.

Результаты мониторинга обобщаются и сообщаются руководителям проверок и прочим заинтересованным лицам.

Для обеспечения доказательств функционирования каждого элемента системы контроля качества (правила внутреннего контроля, внутренние стандарты, руководства, методики, рекомендации, положения и т.п.) необходимо составление документации.

Для наглядности проведем сравнение МСКК 1 и ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [7] и представим в таблице 3.

Таблица 3

Сравнение МСКК 1 и ФПСАД № 34

МСКК 1	ФПСАД № 34
<p>дата заключения – дата, выбранная практикующим специалистом для датирования АЗ; проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы (<u>при аудите организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, как установила АО</u>); партнер – любое физическое лицо, имеющие полномочия возложить на</p>	<p><u>"общественно значимый хозяйствующий субъект" (ОЗХС) - хозяйствующий субъект, в коммерческую деятельность которого прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц.</u> <u>"руководство аудиторской организации" - лица, обладающие полномочиями</u></p>

<p>аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг.</p>	<p>заключать договоры оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг от имени АО.</p>
<p>Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры: ... b) проводить ротацию руководителя аудиторского задания и лиц, отвечающих за контроль качества выполнения задания ОЗХС (обычно не более 7 лет).</p> <p>Политика и процедуры могут включать системы отслеживания объема работы и степени доступности руководителей аудиторских заданий.</p>	<p>Поэтому в аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры: ... б) предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же ОЗХС.</p> <p>Установленные принципы и процедуры должны включать действия по учету и контролю рабочей нагрузки</p>
<p>Политика и процедуры качества должны включать в проверку качества: обсуждение значимых вопросов с руководителем аудита; обзор финансовой отчетности и предлагаемого заключения; выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений; оценку сделанных при составлении АЗ выводов (надлежащий характер АЗ).</p>	<p>Обзорная проверка качества, как правило, включает обсуждение с руководителем аудита, обзор финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудиторского заключения. Также обзорная проверка качества предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Обзорная проверка качества не снижает ответственности руководителя аудиторской проверки</p>
<p>Надлежащая документация по мониторингу вопросам включает, например, отражение: • процедуры мониторинга, включая процедуру отбора выполненных заданий; • ...</p>	<p>При документальном оформлении мониторинга: а) должны быть описаны процедуры мониторинга, включая процедуру выбора заданий;</p>

Примерами процедур и документов по реализации целей СКК могут выступать следующие: заявление руководства о принятии на себя конечной ответственности за качество выполнения заданий, проведение тестирования клиента на предмет возможности его принятия на аудит, оценка честности руководства (собственников) аудируемого лица, анализ характера отношений с клиентом, рассмотрение сложных ситуаций (конфликт интересов), проверка

соблюдение законодательства в сфере противодействия отмыванию незаконных доходов.

Заключение и выводы. Подводя итоги вышесказанному можно отметить, что применение МСА в России имеет свои и преимущества и проблемы. Трудности перевода, большой объем информации, историческое различие в стандартах подготовки отчетности, расхождение в терминологии МСА и ФСАД (ФПСАД), сложная технология перехода на МСА, удорожание аудита создают определенные сложности, с которыми сталкиваются субъекты аудиторской деятельности в России. Кроме того, добавляются внутренние проблемы предприятий малого и среднего бизнеса. Одним из самых серьезных недостатков является отсутствие методологической базы.

Положительными аспектами применения международных стандартов аудита в практике российского аудита является то, что российские и международные стандарты аудита имеют общий понятийный аппарат, а сходства у них все-таки больше, чем отличий.

Кроме того, МСА обеспечивают высокое качество аудиторской проверки, а также реализуют связи отдельных элементов аудиторского процесса в результате проверки; дают возможность аудиторам повышать свои знания и квалификацию; рационализируют и облегчают аудиторскую работу; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и позволяют пользователям проверить процесс проверки; обеспечивают сравнимость качества и правильности работы отдельных аудиторских организаций.

Литература

1. Приказ Минфина России от 24.10.2016 N 192н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации"// Российская газета.

2. Закон Российской Федерации ""О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" " от 01.12.2014 № 403-ФЗ // Российская газета.

3. Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N 53639).

4. Приказ Минфина России от 9 ноября 2016 г. № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации» // Российская газета.

5. Приказ Минфина России от 30 ноября 2016 года № 220н «О внесении изменения в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2016 г. № 192н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»

6. Международный стандарт аудита 200 "Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита"

7. ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»

List of references

1. The order of the Ministry of Finance of Russia from 24.10.2016 N 192н "About introduction in action of international standards on auditing in the Russian Federation"// Rossiyskaya Gazeta.

2. Law of the Russian Federation" "on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation "" dated 01.12.2014 № 403-FZ // Rossiyskaya Gazeta.

3. The order of the Ministry of Finance of Russia from 09.01.2019 N 2Н "On introduction of international standards on auditing in the Russian Federation and about recognition become invalid some orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation" (Registered in Ministry of justice of Russia 31.01.2019 N 53639).

4. Order of the Ministry of Finance of November 9, 2016 № 207н "on the introduction of international auditing standards in the territory of the Russian Federation" // Rossiyskaya Gazeta.

5. The order of the Ministry of Finance of Russia from November 30, 2016 No. 220н "About modification of the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 24 October 2016, no 192н "About introduction in action of international standards on auditing in the Russian Federation»

6. International auditing standard 200 "the Basic objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing"
7. FSAD № 34 " quality Control of services in audit organizations»

***Abstract:** Most countries apply international auditing standards as a methodological basis for the creation of national standards or use them as national ones. This approach ensures the accounting of the world audit experience, the comparability of the audit results performed in different countries, contributes to the improvement of the quality of audit activities and the professional level of auditors. Currently, ISAS operate on the territory of Russia in any independent audit and, if necessary, can be used in the provision of audit-related services. Russian auditing standards are created as an analogue of ISAS and repeat them by 85 percent.*

***Keywords:** audit activity, harmonization of auditing standards, international auditing standards, structure of international standards.*

Статья отправлена: 07.02.2019 г.

© Покровская Л.Л.