

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО СПЕЦИАЛЬНЫМ ЗАДАНИЯМ

Ефремова Елена Ильинична

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового контроля, анализа и аудита РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова», 117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.

E-mail: es-audit@mail.ru

В настоящее время для того, чтобы соответствовать новым реалиям, сложным экономическим условиям, возникшим за последние несколько лет, у аудиторских организаций существует потребность в постоянном совершенствовании подходов к проведению аудита бухгалтерской отчетности. В ходе аудита проверяется правильность составления отчетности, т. е. фактически речь идет об экспертизе, которая чрезвычайно важна, так как при неправильном ведении учета и неправильном отражении текущей ситуации на предприятии руководитель может быть введен в заблуждение относительно реальной ситуации. Именно в данном случае зачастую заказывается аудит по специальным заданиям. В статье автором предложен алгоритм такого аудита и выделены параметры, определяющие специальное задание в отчете аудитора.

Ключевые слова: аудит, международные стандарты аудита, бухгалтерская отчетность.

AUDITOR'S REPORT ON SPECIAL ASSIGNMENTS

Efremova, Elena I.

PhD, Assistant Professor of the Department for Financial Control, Analysis and Audit of the PRUE.

Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane, Moscow, 117997, Russian Federation.

E-mail: es-audit@mail.ru

At present in order to comply with new realities, complicated economic conditions that arose during the previous period of time audit organizations need to enhance their approaches to conduct audit of accounts. During the audit correctness of accounting is checked, actually we can speak about expertise, which is essential as in case of incorrect record keeping and false reflection of the current situation in the enterprise the executive could be misled concerning the real situation. In such cases audit on special assignments can be ordered. The author advances the algorithm of such an audit and identifies parameters showing a special assignment in the auditor's report.

Keywords: audit, international standards of the audit, accounts.

На сегодняшний день аудиторская деятельность на территории Российской Федерации осуществляется на основании Федерального закона от

30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и федеральных стандартов по аудиторской деятельности. Вместе с тем Федеральный закон от 1 декабря

2014 г. № 403-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» утверждает, что в России аудиторская деятельность будет осуществляться в соответствии с международными стандартами аудита, порядок признания которых для применения в Российской Федерации устанавливается правительством не позднее 1 октября 2015 г. Переход на международные стандарты аудита является оправданным, поскольку в аудиторских организациях бывают ситуации, когда отчетность составлена по МСФО, а аудит осуществляется по стандартам аудита, которые находятся на стадии адаптации к российским условиям. Возникает путаница в применении стандартов, правильной их трактовке, а также в составлении аудиторского заключения, так как виды аудиторского заключения могут отличаться. Переход на единые стандарты – МСА, которые прежде всего ориентированы на подтверждение деятельности аудируемой организации, позволит решить проблему применения различных стандартов.

Аудит, несомненно, играет важную роль в вопросах управления предприятием, а его проведение является неотъемлемой частью эффективной деятельности, но сразу следует отметить, что далеко не все предприятия заказывают внешний аудит. Чаще всего услугами внешних аудиторов пользуются публичные компании, акционерные общества, а средние и малые предприятия предпочитают либо обходиться без аудита, либо использовать внутренний аудит.

Помимо обязательных заданий, которые включают в себя аудит финансовой отчетности, зачастую профессиональным аудиторским организациям приходится выполнять и специальные аудиторские задания. Специальное аудиторское задание представляет собой оказание установленным договором с аудиторской организацией услуг, которые позволяют проверить специальную отчетность клиента аудиторской фирмы, отличающуюся от официальной бухгалтерской отчетности. Кроме

того, может быть проверена специальная отчетность, позволяющая отследить правильность и достоверность ведения учета отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественное состояние имущества, использование капитала и другие моменты, непосредственно связанные с финансово-хозяйственной деятельностью проверяемой компании.

Проведение аудиторской проверки и формирование заключения по специальным заданиям регламентировано МСА 800 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности, подготовленной на специальной основе».

Процессы интеграции в мировую экономику ставят перед российскими компаниями вопросы перехода на международные стандарты осуществления профессиональной деятельности. Переход на международные стандарты финансовой отчетности произошел почти полностью, а вот переход на международные стандарты аудита находится в процессе.

Очевидно, большинству специалистов, как на уровне государства, так и на уровне предприятий, необходимо унифицировать проведение аудиторских проверок, пользоваться методологией, принятой в большинстве стран мира, тем более что российские компании активно осваивают международные рынки. Поэтому вопрос перехода на МСА является в настоящий момент актуальным и важным.

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике различных стран и превращением отдельных аудиторских организаций в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. В рыночных условиях предприятиям, кредитным учреждениям и другим хозяйствующим объектам приходится вступать в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих инвестиций и операций. Доверительность этих отношений обязана подкрепляться возможностью для

всех участников сделок применять и получать финансовую информацию.

Указанным МСА 800 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности, подготовленной на специальной основе» определяются требования и рекомендации, которым следует соответствовать при составлении отчета аудитора по специальным аудиторским заданиям. Стандарт состоит из введения; общих требований; правил составления отчетов о финансовой отчетности, которая подготовлена согласно основам бухгалтерского учета, отличных от МСФО или национальных стандартов; требований к отчетам по компонентам финансовой отчетности, отчетам о соответствии условиям договора и отчетам об обобщенной финансовой отчетности, а также приложений.

Специальные аудиторские задания позволяют проверить:

1) финансовую отчетность, подготовленную на основе правил бухгалтерского учета, имеющих отличия от МСФО или национальных стандартов;

2) определенные счета, элементы счетов или детали финансовой отчетности (они в стандарте названы компонентами финансовой отчетности);

3) соответствие всех договоров указанным в них условиям;

4) обобщенную финансовую отчетность.

Применение данного стандарта невозможно при выполнении заданий, которые предусматривают оказание сопутствующих аудиту услуг. Они могут быть представлены:

- проведением обзора;
- проведением согласованных процедур;
- подготовкой финансовой информации.

Составление отчета по специальному аудиторскому заданию осуществляется в письменной форме. В нем должно содержаться выраженное достаточно однозначно мнение аудитора. Чтобы составить мнение, аудитор обязан рассматривать и

оценивать сделанные выводы, основываясь на аудиторских доказательствах, которые были получены в ходе выполнения специального аудиторского задания.

Перед тем как начать проверку по специальному аудиторскому заданию, аудитор должен согласовать с клиентом его алгоритм и параметры, которые должны включать:

- цель использования подготавливаемой информации;
- перечень пользователей данной информации;
- точный характер задания;
- форму и содержание отчета, подлежащего к выпуску.

Во избежание использования аудиторского отчета в непредусмотренных целях аудитором в отчете должно быть указано, какая конкретная цель преследовалась при его подготовке, а также могут быть изложены любые необходимые ограничения, которые касаются как его распространения, так и возможности его использования. Перед тем как осуществить представление отчета в отношении информации, которая оговорена в соглашении, аудитором должно быть однозначно определено, не было ли внесено руководством существенных изменений в толкование соглашения при подготовке информации.

Толкования следует считать существенными, если из-за принятия иного обоснованного толкования возникнут значимые различия в финансовой информации.

МСА 800 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности, подготовленной на специальной основе» устанавливается структура отчета по специальному аудиторскому заданию (если только речь не идет об отчете об обобщенной финансовой отчетности, который имеет свою специальную форму).

В заключении по специальным аудиторским заданиям должны быть обязательные элементы:

- 1) название документа;
- 2) наименование адресата;

3) вступительный параграф (введение), в котором дано описание проверенной информации и разграничивается ответственность руководства субъекта и аудитора;

4) параграф, который описывает объем работы (при этом дается ссылка на МСА или иные стандарты и описание выполненной работы);

5) параграф, который выражает мнение по поводу проверяемой информации;

6) дата отчета;

7) адрес аудитора;

8) подпись аудитора.

Стандартом рекомендуется соблюдение единообразия формы и содержания аудиторского заключения (отчета), поскольку это способствует лучшему пониманию его пользователем.

При проведении аудита возникают случаи, когда требуется решение отдельных вопросов, с которыми сталкивается руководство аудируемой компании. По результатам обсуждения определяются способы урегулирования этих проблем, но данная информация никак не освещается в аудиторском заключении. В то же время данные факты повышают уровень доверия пользователей к аудиту и, соответственно, к финансовой отчетности. Раскрытие информации о множестве принимаемых решений и формируемых профессиональных суждениях дает более глубокое представление о сложности работы аудитора.

МСА позволяют более эффективно справляться с возрастающими сложностями и учитывать новые технологии ведения бизнеса в целом и аудиторской практики в частности с целью удовлетворения все более строгих требований к качеству аудита со стороны общества.

Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) принял решение об изменении целого ряда стандартов, связанных с формированием аудиторского заключения:

– МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»;

– МСА 701 (новый) «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»;

– МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

– МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении»;

– МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»;

– МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

Кроме того, внесен ряд поправок в другие стандарты. В соответствии с внесенными изменениями в МСА аудит является обязательным для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; добровольное применение разрешается организациям, у которых отсутствуют ценные бумаги, допущенные к организованным торгам.

В аудиторском заключении появился новый раздел, в котором представлена информация о ключевых вопросах аудита, т. е. тех, которые в соответствии с суждением аудитора оказались наиболее важными при проведении аудиторской проверки финансовой отчетности за текущий период.

Для всех аудиторских проверок в заключение включается указание имени руководителя аудиторской проверки. Мнение аудитора должно быть представлено до раздела «Основа для выражения мнения», за исключением случаев, когда соответствующий закон или нормативный акт предписывают иное.

Усовершенствованное заключение аудитора по вопросу непрерывности деятельности аудируемого лица включает следующую информацию:

– описание соответствующих обязанностей руководства и аудитора в отношении непрерывности деятельности;

– отдельный раздел в случаях, когда имеется существенная неопределенность, надлежащим образом описываемая в разделе «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»;

– новое требование в отношении критической оценки адекватности раскрытия информации о потенциальной опасности с учетом применимой концепции подготовки финансовой отчетности, когда выявляются события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в отношении способности организации продолжать непрерывную деятельность.

МСА требуют наличия подтверждающего заявления о независимости аудитора и исполнении соответствующих обязанностей по соблюдению этических норм с раскрытием информации о юрисдикции происхождения таких требований или со ссылкой на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров.

Значительно расширилось описание обязанностей аудитора и основных характеристик аудиторской проверки. Некоторые компоненты описания обязанностей аудитора могут быть представлены в приложении к аудиторскому заключению или в тех случаях, когда это однозначно разрешено законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. В аудиторском заключении может быть дана ссылка на веб-сайт соответствующего органа. Благодаря данным изменениям повысится уровень доверия акционеров к аудиту и, соответственно, к финансовой отчетности. Раскрытие информации о многочисленных принимаемых решениях и формируемых суждениях дает более глубокое представление о всей сложности процесса аудита.

Компания PriceWaterhouseCoopers в Великобритании уже два года составляет расширенные аудиторские заключения. Отзывы, полученные компаниями-клиен-

тами, свидетельствуют о том, что в результате внедренных изменений значительно улучшилось содержание аудиторских заключений и повысилась их ценность. Отличия данных заключений состоят в том, что они настолько отражают специфику деятельности компаний, что если бы имя компании было скрыто, то пользователь все равно смог бы определить, об аудиторской проверке какой компании идет речь. Новые заключения содержат информацию о конкретных событиях и обстоятельствах, которые оказали влияние на компанию в аудируемый период, а также полезную информацию описания областей, требующих повышенного внимания аудитора, конкретные выявленные области по каждому аудиторскому риску с разбивкой его на составляющие и там, где это было полезно, пояснение того, как эти составляющие были отражены в учете.

Современный внедряемый на основе МСА ориентированный на риск подход к аудиту представляет собой процедуры, направленные только на выборочные, наиболее рискованные проблемные участки, т. е. аудитор не проверяет все проводки, остатки и обороты, а ищет признаки того, что где-то может быть ошибка, ищет риски. Перед выпуском аудиторского заключения аудиторская компания пишет обязательный отчет руководству аудируемого лица, в котором раскрывается информация о специалистах, принявших участие в аудиторской проверке (их должность и сведения об аттестате аудитора). Далее подробно описывается подход к проведению аудита. В описании подхода раскрывается информация о каждом этапе аудиторской проверки, в том числе описание аудиторских процедур, разъяснения о применяемых подходах к выборкам, а также информация об аудиторских рисках. Данные сведения было бы полезно включить в аудиторское заключение, так как они способствуют более глубокому пониманию сложности аудиторской проверки и акцентируют внимание пользователя на ключевых аспектах деятельности прове-

ряемой организации. Также в отчете руководству аудиторская компания представляет результат оценки систем внутреннего контроля клиента. Сведения о фактических недостатках систем контроля, фактических и возможных последствиях также носят информативный характер и могут включаться в аудиторское заключение. Данная информация будет полезна пользователям, поскольку она будет отражать аналитическую работу независимых специалистов и будет указывать на те участки деятельности, которые требуют повышенного внимания.

Таким образом, аудиторское заключение, подготовленное в соответствии с новыми пересмотренными МСА, основанное на более глубоком анализе хозяйственной деятельности, повысит информативную ценность для пользователей отчетности, обеспечит более пристальное внимание руководства аудиторской организации к раскрытию информации в части проведенного аудита, поможет более активно проявить профессиональный скептицизм в ключевых вопросах проверки, а также повысит качество аудита в целом и восприятие качества аудита пользователями.

Список литературы

1. Казакова Н. А., Белякова Э. И. Налоговый учет в лизинговой компании // Лизинг. Технологии бизнеса. – 2014. – № 9. – С. 20–29.
2. Кеворкова Ж. А. Внутренний аудит в обеспечении экономической безопасности бизнеса // Лизинг. Технологии бизнеса. – 2015. – № 5-6. – С. 29–33.
3. Петров А. Н. Зарубежная практика финансирования и контроля деятельности некоммерческих организаций // Международная экономика. – 2015. – № 7. – С. 56–70.
4. Петров А. Н., Иванова Е. А. Проблемы внедрения международных стандартов аудита в России // Анализ и современные информационные технологии в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства : сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. – М. : ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2016. – С. 312–319.

References

1. Kazakova N. A., Belyakova E. I. Nalogovyy uchet v lizingovoy kompanii [Taxation Records in Leasing Company]. *Lizing. Tekhnologii biznesa* [Leasing. Technology of Business], 2014, No. 9, pp. 20–29. (In Russ.).
2. Kevorkova Zh. A. Vnutrenniy audit v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti biznesa [Internal Audit in Providing Economic Security of Business]. *Lizing. Tekhnologii biznesa* [Leasing. Technology of Business], 2015, No. 5-6, pp. 29–33. (In Russ.).
3. Petrov A. N. Zarubezhnaya praktika finansirovaniya i kontrolya deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsiy [Foreign Experience of Financing and Control over Non-Profit Making Organizations]. *Mezhdunarodnaya ekonomika* [International Economics], 2015, No. 7, pp. 56–70. (In Russ.).
4. Petrov A. N., Ivanova E. A. Problemy vnedreniya mezhdunarodnykh standartov audita v Rossii [Challenges of Introducing International Standards of Audit in Russia]. *Analiz i sovremennyye informatcionnyye tekhnologii v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti biznesa i gosudarstva, sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh proektov* [Analysis and Today's Information Technologies in Providing Economic Security of Business and State, collection of works and findings of joint research projects]. Moscow, FGBOU VO «REU im. G. V. Plekhanova», 2016, pp. 312–319. (In Russ.).