

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА И ИХ РЕШЕНИЕ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ

РУКОВОДИТЕЛЬ
ДЕПАРТАМЕНТА
ЗАО «КПМГ», ПОЧЕТНЫЙ
ЧЛЕН СРО НП «АУДИТОРСКАЯ
ПАЛАТА РОССИИ»
Елена Викторовна
Зубова



Начало XXI века ознаменовалось революцией в инфокоммуникационной сфере, усилением глобализации и бурным развитием финансовой сферы, что способствовало усилению взаимосвязи и взаимозависимости экономик различных стран. Это коснулось и такой сферы деятельности, как аудит.

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (пункт 1 статьи 7) федеральные стандарты аудиторской деятельности должны разрабатываться в соответствии с международными стандартами аудита.

Первыми российскими стандартами стали ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении», которые вступили в силу с 17 августа 2010 года. Уже на примере этих стандартов видно, что их структура отличается от международных аналогов и не вся их редакция полностью скопирована. Тем не менее мы имеем полное право заявить, что они соответствуют международным стандартам аудита. Дело в том, что IAASB, орган, разраба-

тывающий международные стандарты аудита (МСА), издал руководство для разработчиков национальных стандартов в соответствии с МСА, в котором указано, какие дополнения или изъятия допускаются при разработке локальных стандартов. Так, из МСА допускается исключение требований, опций или примеров, которые не соответствуют локальному законодательству или противоречат ему. Основные же требования МСА должны оставаться неизменными. Все это было соблюдено в новых ФСАДах, исключены были только неприменимые для Российских стандартов бухгалтерского учета приведенные в тексте МСА требования МСФО и отдельные примеры. Кроме того, была применена принятая для наших нормативных документов структура, использована применяемая в профессиональной лексике терминология и практикуемый в деловом обороте порядок подписания документов – личной подписью физического лица. Во всем остальном новые федеральные стандарты соответствуют международным аналогам.

Принятые стандарты по формированию мнения и составлению аудиторских заключений устанавливают новую структуру аудиторского заключения, в котором теперь каждая часть имеет свое название, что облегчает пользователям понимание выражаемого аудитором мнения и заставляет самого аудитора четко формулировать это мнение.

В соответствии с новой структурой аудиторского заключения, учитывая требование пункта 25 ФСАД 2/2010¹, у аудитора появилась возможность не высказывать единое мнение обо всей бухгалтерской отчетности в целом, а разделить свое мнение. Например, можно высказать отдельное мнение в отношении результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, отдельное – в отношении финансового состояния и движения денежных средств. На практике бывают случаи, когда

¹ В случае, когда аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказать-

ся от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в целом, в это же аудиторское заклю-

чение не может быть одновременно включено немодифицированное мнение о достоверности отдельных

составляющих бухгалтерской отчетности, счетов бухгалтерского учета или статей бухгалтерской отчетности.

аудитор приходит к выводу, что в отношении результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица он должен высказать отказ от выражения мнения, не обладая необходимым объемом достаточных надлежащих аудиторских доказательств, к примеру в отношении стоимости материалов, использованных в производстве в отчетном периоде (обычно такая ситуация складывается, когда у аудитора не было возможности присутствовать при инвентаризации запасов на начало отчетного года и он не смог выполнить альтернативные процедуры). В то же время аудитор может выразить безоговорочное мнение в отношении финансового положения аудируемого лица по состоянию на конец отчетного года и движения денежных средств за этот год. В условиях действия требований ранее действовавшего ФПСАД №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитор не мог адекватно отразить сложившуюся ситуацию в аудиторском заключении.

В 2010 году были приняты еще два новых ФСАД:

- ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»;
- ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

Учитывая факт реализации в настоящее время национальной программы противодействия коррупции, приоритет был установлен именно в отношении пересмотра в первую очередь этих двух стандартов. ФСАД 5/2010, составленный в соответствии с МСА, предоставляет аудитору значительно больший объем рекомендаций по выявлению рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий, чем ранее действовавшая редакция аналогичного стандарта – ФПСАД №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Эти рекомендации рассматриваются через призму трех видов причин недобросовестных действий:

- мотив или давление;
- имеющаяся возможность для совершения недобросовестного действия;
- способность завуалировать недобросовестное действие, находя ему логическое обоснование.

В приложениях к стандарту приведены полезные для аудитора примеры факторов риска.

Также в стандарте говорится о том, что профессиональный долг аудитора не позволяет ему предоставлять конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе о недобросовестных действиях, третьим лицам, но, тем не менее, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщить уполномоченным государственным органам об обнаруженных фактах легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, фактах коррупционных правонарушений.

Основным отличием ФСАД 6/2010 от ранее действовавшего аналога ФПСАД №14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» является то, что для целей аудита все нормативные правовые акты условно разделены на две группы: нормативные правовые акты, положения которых оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей, отражаемых в бухгалтерской отчетности, и раскрытие относящейся к ним информации; и нормативные правовые акты, следование которым является основополагающим условием для ведения хозяйственной деятельности аудируемым лицом. Соответственно, и дифференцируются требования к аудитору в отношении рассмотрения их соблюдения аудируемым лицом. В первом случае аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что требования таких нормативных правовых актов выполняются, а во втором – выполнить определенные процедуры, описанные в стандарте, ограничившись аудиторскими доказательствами, полученными в ходе их выполнения.