

#### 4.4. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Кочинев Ю.Ю., д.э.н., доцент, с.н.с.,  
Санкт-Петербургский государственный  
политехнический университет;  
Боас И.Л., старший преподаватель, Северный  
(Арктический) федеральный университет

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Показана возможность аудита финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) как на основании федеральных, так и на основании международных стандартов аудита. Проведен сравнительный анализ федеральных и международных стандартов аудита, выявлены их отличия, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур.

Как показывает практика, в настоящее время значительное количество российских организаций заинтересованы в составлении финансовой отчетности согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) с целью участия в международных инвестиционных проектах. В подобном случае, безусловно, организации заинтересованы и в аудиторском заключении о достоверности финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, поскольку, как правило, условия международных инвестиционных проектов это предусматривают. При этом открытым остается вопрос, подпадает ли аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО по инициативе организации, под понятие аудита, установленного частью 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ.

Для ответа на этот вопрос обратимся к разъяснению практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 2-2012) «Определение вида услуг, требования к порядку оказания которых определены федеральными стандартами аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 и ФСАД 9/2011» (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, Минфин РФ, 26 марта 2013 г., протокол №8).

Как указано в упомянутых разъяснениях, федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД) 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» регулирует вопросы аудита отчетности, составленной по специальным правилам. Исходя из ФСАД 8/2011, под отчетностью, составленной по специальным правилам, понимается отчетность, содержащая систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления. Такой отчетностью, как указывают разъяснения, является в том числе и отчетность, предназначенная для удовлетворения информационных потребностей определенных групп пользователей (для чего и составляется отчетность по МСФО). Таким образом, аудит отчетности, составленной в соответствии с МСФО, является услугой, требования к порядку оказанию которой определены ФСАД 8/2011 и, следовательно, в соответствии с разъясне-

ниями, этот аудит подпадает под понятие аудита, установленного частью 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ.

Следовательно, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО по инициативе организации, может быть осуществлен на основе ФСАД 8/2011 в соответствии с требованиями федеральных аудиторских стандартов. На подобную возможность указывают также авторы работы [1, с. 20]. Вместе с тем, как указывают и авторы данной работы, и ряд других авторов [2; 3, с. 25], аудит отчетности, составленной в соответствии с МСФО, может проводиться и на основе международных стандартов аудита (МСА), если, например, адресатами аудиторского заключения являются иностранные пользователи отчетности. В этом случае аудиторское заключение будет составляться в соответствии с требованиями МСА 700 «Формирование мнения и составление аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности» (ISA 700. Forming an opinion and reporting on financial statements).

Проанализируем высказанную рядом вышеуказанных авторов возможность проведения аудита финансовой отчетности по МСФО в соответствии с требованиями МСА.

Согласно МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (ISA 200. Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing), который регламентирует общую цель, объем аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также ответственность аудируемого экономического субъекта за формирование и представление этой отчетности заинтересованным в ней пользователям, аудит может проводиться в условиях, когда национальное законодательное или нормативное регулирование, относящееся к финансовой отчетности, отличается от МСА. В подобном случае аудитор должен проводить дополнительные аудиторские процедуры, чтобы выполнять и требования МСА, и требования соответствующих стандартов страны. Таким образом, если аудит финансовой отчетности проводится в соответствии с требованиями МСА в РА, то он должен проводиться и в соответствии с дополнительными требованиями МСА или федеральных аудиторских стандартов, если они имеют место.

Таким образом, для проведения аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, на основе МСА необходимо осуществление сравнительного анализа требований МСА и ФСАД в отношении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Результаты подобного анализа показывают следующее:

1. Большинство международных и соответствующих им федеральных стандартов практически не имеют различий.
2. Некоторые федеральные стандарты не полностью соответствуют международным, но отличия столь несущественны, что практически не вызывают необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур. К таким стандартам относятся:
  - МСА 210 – ФСАД 12 (различие в форме согласования задания на аудит отчетности – письмо о задании в МСА и договор в ФСАД);
  - МСА 220 – ФСАД 7 (более подробное описание политики и процедур внутрифирменного контроля качества в МСА);
  - МСА 250 – ФСАД 6/2010 (отличия, обусловленные особенностями правовой системы РФ);

- МСА 260 – ФСАД 22 (при наличии существенных сложностей во взаимодействии аудиторов с менеджментом аудируемого лица МСА требует обсуждения сложившейся ситуации, а также рассмотрения возможности отказа от аудита);
  - МСА 300 – ФСАД 3 (более подробное описание процедур в ходе предварительного знакомства);
  - МСА 315 – ФСАД 8 (описание особенностей понимания деятельности и оценки рисков при аудите организаций госсектора);
  - МСА 550 – ФСАД 9 (МСА обязывает аудитора ставить под сомнение утверждения руководства аудируемого лица о независимости отношений со связанными сторонами);
  - МСА 600 – ФСАД 28 (требования и рекомендации МСА в отношении аудита отчетности группы компаний, отсутствующие во ФСАД – данное отличие актуально только при аудите отчетности группы компаний).
3. Некоторые международные стандарты содержат достаточно существенные отличия от федеральных. Подобное обстоятельство может вызвать необходимость осуществления дополнительных аудиторских процедур при проведении аудита отчетности в соответствии с МСА. К таким стандартам относятся:
- МСА 200 – ФСАД 1;
  - МСА 230 – ФСАД 2;
  - МСА 240 – ФСАД 5/2010;
  - МСА 320 – ФСАД 4;
  - МСА 530 – ФСАД 16;
  - МСА 540 – ФСАД 21;
  - МСА 700 – ФСАД 1/2010.
4. Три международных стандарта, посвященных аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, не имеют аналогов среди федеральных стандартов и потому полностью выполняются при аудите в соответствии с МСА. Это:
- МСА 265;
  - МСА 330;
  - МСА 450.

Проанализируем отличия международных и федеральных стандартов третьей группы.

Рассмотрим МСА 200 «Общие цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (ISA 200. Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing) и его отличия от ФСАД 1.

Прежде всего следует отметить, что в МСА 200 более развернуто сформулирована цель аудита (табл. 1).

Таблица 1

**ЦЕЛЬ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МСА И ФСАД**

ФСАД 1	МСА 200
Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации	Общими целями аудитора при проведении аудита финансовой отчетности являются: • получение разумной уверенности в том, содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения, являющиеся результатом мошенничества или ошибок, что позволит аудитору выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с принятой концепцией подготовки финансовой отчетности; • подготовить отчет (заключение) относительно финансовой отчетности, а также сообщить результаты аудита в соответствии с МСА

Как видим, МСА 200 уточняет, что аудитор выражает мнение лишь при достижении «разумной уверенности» в отсутствии (или наличии) существенных искажений в финансовой отчетности. Кроме того, стандарт уточняет также, что целью аудита, кроме выражения мнения,

является подготовка и представление аудитором отчета (аудиторского заключения).

Поскольку «разумная уверенность» в отсутствии (или наличии) существенных искажений в отчетности может быть и не достигнута, то стандарт устанавливает, чтобы в подобном случае аудитор отказался от выражения мнения или отозвал свое мнение.

МСА 200 содержит ряд определений (отсутствующих во ФСАД 1), в том числе определения аудиторского риска и всех его компонентов, которые далее употребляются в стандартах группы «Оценка рисков их предотвращение» (МСА 300-МСА 450):

- аудиторский риск – риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения;
- риск существенного искажения – риск того, что финансовая отчетность была существенно искажена до проведения аудита;
- риск необнаружения – риск того, что в результате проведения процедур, выполненных аудитором для уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, искажения, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будут обнаружены;
- неотъемлемый риск – подверженность утверждения о группе однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета или раскрытой информации искажению, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля;
- риск средств контроля – риск того, что искажение, которое может иметь место в утверждении о группе однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета или раскрытой информации и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля аудируемого лица.

Стандарт указывает, что аудиторский риск является функцией риска существенного искажения и риска необнаружения, а риск существенного искажения в свою очередь является функцией неотъемлемого риска и риска средств контроля.

В отношении аудиторского риска стандарт также поясняет, что оценка риска в большей степени является предметом профессионального суждения аудитора (т.е. аудиторский риск – это чаще субъективная вероятность), хотя риск может быть и предметом точного измерения (статистической вероятностью).

Стандарт устанавливает также, что аудитор может оценивать риск существенного искажения как в совокупности, так и путем оценки его компонентов: неотъемлемого риска и риска средств контроля.

В этом же разделе стандарт содержит терминологическое уточнение понятий «искажение» и «ошибка». Искажение, согласно МСА 200, – это разница между суммой, классификацией, представлением или раскрытием пункта финансовой отчетности, и суммой, классификацией, представлением или раскрытием, требуемым в соответствии с принятой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажение, согласно стандарту, может возникнуть вследствие ошибки или мошенничества.

В МСА 200 указано также, что аудитор проводит аудит в соответствии с МСА. В МСА 200 определена область применения профессионального суждения аудитора. Профессиональное суждение необходимо при принятии решений о:

- существенности;

- аудиторском риске;
- характере, времени и объеме аудиторских процедур;
- оценке достаточности аудиторских доказательств;
- оценке решений руководства о применении принятой для аудируемого лица концепции подготовки финансовой отчетности;
- формировании заключений, основанных на полученных аудиторских доказательствах.

Стандарт содержит также положение, касающееся проведения аудита, когда законодательное или нормативное регулирование, относящееся к финансовой отчетности, отличается от МСА. В подобном случае в дополнение к выполнению требований каждого из относящегося к аудиту МСА, аудитор может быть необходимо провести дополнительные аудиторские процедуры, чтобы выполнить соответствующие стандарты страны.

МСА 230 «Аудиторская документация» (ISA 230. Audit documentation), в отличие от ФСАД 2, устанавливает обязанность аудитора документировать кроме доказательств, подтверждающих его мнение, также доказательства того, что аудит проводился в соответствии с МСА.

МСА 230 устанавливает также, что форма рабочих документов устанавливается аудитором, но аудитор должен включать в них следующие обязательные реквизиты:

- идентификационные признаки аудируемого документа;
- описание процедуры;
- дату обсуждения, состав аудиторов (при проведении обсуждения);
- записи наблюдения;
- результаты процедуры, определяющие модификацию аудиторского заключения;
- фамилию аудитора, выполнившего процедуру, и дату выполнения;
- фамилию лица, осуществившего проверку, и дату проверки.

Рассмотрим отличия МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе проведения аудита финансовой отчетности» (ISA 240. The auditor's responsibilities relating to frauding in audit of financial statements) и ФСАД 5/2010. МСА 240 использует понятие «мошенничество», в то время как ФСАД 5/2010 использует понятие «недобросовестные действия», поскольку термин «мошенничество» в РФ является термином из уголовного права и квалифицировать деяние как мошенничество в РФ вправе только суд.

Стандарты содержат некоторое отличие в формулировках понятий «мошенничество» и «недобросовестные действия» (табл. 2).

Формулировка МСА, в отличие от ФСАД, под мошенничеством (недобросовестными действиями) подразумевает умышленное получение не только незаконных, но и несправедливых преимуществ (табл. 2).

Таблица 2

#### ОПРЕДЕЛЕНИЯ МОШЕННИЧЕСТВА И НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В МСА И ФСАД

ФСАД 5/2010	МСА 240
Недобросовестные действия – это действия, совершенные обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод	Мошенничество – это умышленные действия одного или нескольких лиц среди менеджмента предприятия, лиц, которым поручено управление, сотрудников или третьих сторон, с использованием обмана, чтобы получить несправедливое или незаконное преимущество

Рассмотрим отличия МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита» (ISA 320. Materiality in planning and performing an audit. International auditing and assurance standards board) и ФСАД 4.

Определения понятия существенности в МСА 320 и в ФСАД 4 содержат некоторые отличия (табл. 3).

Как видим, в МСА 320 понятие существенности раскрывается не в качестве свойства информации вообще, а в качестве свойства искаженной информации. Тем самым подчеркивается актуальность понятия существенности именно при анализе выявленных аудитором искажений, которые могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

Таблица 3

#### ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В МСА И ФСАД

ФСАД 4	МСА 320
Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности	Искажения, включая нераскрытие информации, считаются существенными, если они, взятые в отдельности или по совокупности, могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности

МСА 320, в отличие от ФСАД 4, устанавливает также, что существенность, определенную на этапе планирования, не обязательно следует рассматривать как предельное значение, ниже которого неисправленные искажения по отдельности или в совокупности будут всегда оцениваться, как несущественные. Некоторые обстоятельства (например, характер искажений, особенности их возникновения) могут заставить аудитора оценивать искажения как существенные, даже если они ниже принятого уровня существенности. МСА 320 вводит термин «применение существенности». Применение существенности для целей МСА 320 означает установление аудитором значения, менее чем существенное, чтобы уменьшить до приемлемого низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности. Таким образом наряду с установленным уровнем существенности аудитор может использовать «применяемый» уровень существенности, который должен быть менее установленного уровня существенности в целях минимизации риска необнаружения. В отношении определения существенности для остатков по счетам, групп однотипных операций и раскрытий информации МСА 320 также содержит отличие от ФСАД 4 (табл. 4).

Таблица 4

#### ТРЕБОВАНИЯ К УСТАНОВЛЕНИЮ СУЩЕСТВЕННОСТИ В МСА И ФСАД

ФСАД 4	МСА 320
--------	---------

ФСАД 4	МСА 320
Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации	Аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в силу определенных обстоятельств у юридического лица имеется одна или несколько групп однотипных операций, остатки по счетам или раскрытия информации, для которых искажения, не превышающие уровень существенности для отчетности в целом, могут повлиять на экономические решения пользователей, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, которые будут применены к данным группам однотипных операций, остаткам по счетам и раскрытиям информации

Таким образом, МСА 320 предусматривает, что аудитор в любом случае должен установить уровень существенности для отчетности в целом. Что же касается остатков по счетам, групп однотипных операций и раскрытий информации, то аудитор должен установить уровни существенности только для тех из них, в которых искажения, не превышающие уровень существенности для отчетности в целом, могут повлиять на решение пользователя.

Как следует из приведенной выше формулировки МСА 320, при установлении уровней существенности для остатков по счетам, групп однотипных операций, раскрытий информации аудитор должен применить уровни существенности, т.е. установить для них применяемые уровни существенности, которые должны быть менее уровня существенности, установленного для отчетности в целом.

МСА 320 содержит рекомендации аудитору по выбору показателей (в формулировке стандарта – критериев) при определении существенности для отчетности в целом. Стандарт указывает, что выбор критериев осуществляется на основании профессионального суждения аудитора и определяется потребностью в финансовой информации пользователей отчетности. В зависимости от обстоятельств, сопутствующих аудируемому лицу, такими критериями могут быть:

- валовая прибыль;
- прибыль до налогообложения;
- общая выручка;
- общие расходы;
- общий акционерный капитал;
- стоимость чистых активов.

Например, в организации, ориентированной на получение прибыли, критерием при определении существенности для отчетности в целом может быть прибыль до налогообложения. Если же значение прибыли нестабильно, более предпочтительным может быть такой критерий, как общая выручка.

МСА 320 указывает также, что при определении уровня существенности для отчетности в целом аудитору следует учитывать зависимость процентного значения уровня существенности от выбранного критерия. Например, для общей выручки процентное значение уровня существенности должно быть ниже, чем для прибыли до налогообложения.

При рассмотрении вопроса, для каких остатков по счетам, групп однотипных операций, раскрытий информации аудитору следует установить уровни существенности, необходимо анализировать факторы, указанные в новой редакции стандарта:

- принадлежность к элементам финансовой отчетности (активам, обязательствам, капиталу, доходам, расходам);
- значение для пользователей отчетности (например, с целью оценки финансовой деятельности пользователи могут обращать особое внимание на чистую прибыль или чистые активы);
- производственную и экономическую среду, в которой организация ведет свою деятельность;
- распределение прав собственности компании среди ее собственников и применяемый метод финансирования (например, если организация финансируется долговыми обязательствами, а не акционерным капиталом, для пользователей может быть важнее информация об активах и требованиях к ним, чем информация о доходах);
- относительную изменчивость.

Проанализируем отличия МСА 530 «Аудиторская выборка» (ISA 530. Audit sampling) и ФСАД 16.

МСА 530 иначе, чем ФСАД 16, определяет понятие «допустимая ошибка». Следует отметить, что определение допустимой ошибки в ФСАД 16, основанное на старой редакции МСА 530, не слишком удачно: стандарт, определяя допустимую ошибку как максимальную, которую аудитор готов считать приемлемой, не раскрывает, из каких соображений аудитор может быть готов или не готов принять этот максимальный размер в качестве приемлемого; стандарт не устанавливает связь этого понятия с понятием уровня существенности.

Согласно МСА 530 допустимая ошибка в генеральной совокупности – это применяемый для данной генеральной совокупности уровень существенности (определение понятия применяемого уровня существенности дано в МСА 320) (табл. 5).

Таблица 5

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДОПУСТИМОЙ ОШИБКИ В МСА И ФСАД**

ФСАД 16	МСА 530
Допустимая ошибка – максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой	При формировании выборки аудитор определяет допустимую ошибку, чтобы учесть риск того, что совокупные или отдельные несущественные искажения могут вызвать существенное искажение финансовой отчетности. Допустимая ошибка – это применение уровня существенности в соответствии с МСА 320 к определенной процедуре осуществления выборки. Допустимая ошибка может быть меньше или равна уровню существенности

Рассмотрим отличия МСА 540 «Аудит оценочных значений, в том числе справедливой стоимости, а также соответствующих раскрытий информации» (ISA 540. Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and related disclosures) и ФСАД 21.

ФСАД 21 не содержит положений по действиям аудитора в отношении оценки по справедливой стоимости. МСА 540 устанавливает, что в этом случае аудитор должен: собрать достаточные надлежащие доказательства того, что оценка по справедливой стоимости и раскрываемая в ней информация соответствуют применяемым принципам и методам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и проанализировать следующие аспекты:

- опыт и знания лиц, осуществлявших оценку по справедливой стоимости;
- применение информационных технологий при осуществлении оценки;

- использование экспертов при осуществлении оценки;
  - наиболее важные допущения, используемые при оценке.
- Также аудитор должен оценить, соблюдает ли аудируемое лицо последовательность применения методов оценки по справедливой стоимости от периода к периоду.

МСА 540 устанавливает также, что аудитор должен проверить соответствие раскрытия аудируемым лицом в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации об оценке по справедливой стоимости применяемым принципам и методам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

МСА 700 «Формирование мнения и составление аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности» (ISA 700. Forming an opinion and reporting on financial statements) содержит отличия от ФСАД 1/2010, которые необходимо учитывать при составлении аудиторского заключения. Рассмотрим их.

Согласно МСА 700 наименование аудиторского заключения должно иметь указание того, что это заключение независимого аудитора, например: «Независимое аудиторское заключение (отчет)». Подобное указание, в соответствии с п. 19 МСА 700, служит подтверждением того, что аудитором соблюдены все надлежащие требования профессиональной этики, касающиеся независимости. Это в свою очередь и отличает независимое аудиторское заключение от заключений, представляемых остальными лицами.

Во вступном параграфе должны содержаться наименование субъекта, финансовая отчетность которого проаудирована, и указание на проаудированную финансовую отчетность. При этом во вступном параграфе в отличие от требований ФСАД 1/2010 должны также присутствовать:

- название каждого финансового отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности;
- ссылка на обзор учетной политики и прочих пояснительных записок;
- указание даты и отчетного периода, за который представляется финансовая отчетность.

МСА 700 устанавливает также, что заключение должно содержать указание на то, что аудиторская проверка была проведена в соответствии с Международными стандартами аудита. Также в нем должно быть пояснение того, что согласно международным стандартам аудитор обязан соблюдать этические требования, и что цель планирования и проведения аудиторской проверки заключается в получении достаточной степени уверенности относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности.

Согласно МСА 700, после абзаца, содержащего мнение аудитора, заключение может содержать указание на прочую ответственность аудитора по подготовке заключений. Под прочей ответственностью в соответствии со стандартом понимается следующее: на аудитора может возлагаться дополнительная ответственность помимо выражения мнения по финансовой отчетности. Так, может потребоваться заключение по определенным вопросам, которые в ходе аудита оказались в фокусе внимания аудитора, в частности выражение мнения об адекватности учетных записей или эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Таким образом, стандарт требует: если в рамках аудиторского заключения по финансовой отчетности аудитор выражает мнение по вопросам, лежащим в сфере другой отчетной ответственности, он должен раскрыть диапазон этой ответственности в отдельном

разделе заключения, следующем за параграфом, в котором выражается мнение.

Если аудитору известно, что финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий и некую другую информацию (например, в годовой отчет акционерного общества общему собранию акционеров), то аудитор имеет право дать ссылку на соответствующие страницы этого документа, что позволит пользователям легко найти финансовую отчетность, по которой выдан отчет.

Теперь проанализируем международные стандарты, не имеющие федеральных аналогов.

МСА 265 «Сообщение о недостатках внутреннего контроля лицам, наделенным руководящими полномочиями и руководству» (ISA 265. Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management) устанавливает обязанность аудитора сообщать руководству аудируемого лица об обнаруженных недостатках системы внутреннего контроля, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора, важны для руководства.

МСА 330 «Действия аудитора в связи с оцененным риском» (ISA 330. The auditor's responses to assessed risks) посвящен вопросам выбора процедур, способствующих снижению аудиторского риска.

МСА 330 устанавливает, что в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен выполнить следующие действия:

- установить уровень существенности таким образом, чтобы добиться приемлемого уровня аудиторского риска;
- выявить области учета, требующие особого внимания аудитора («специфические» или «ключевые» области);
- определить возможность применения аналитических процедур;
- установить потребность привлечения к участию в аудиторской проверке более опытного персонала;
- оценить необходимость усиления контроля и надзора за участниками аудиторской группы.

Стандарт устанавливает также, что в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен выбрать аудиторские процедуры, характер и объем которых определяются оцененными рисками. При выполнении этого требования аудитору следует руководствоваться рядом рекомендаций. Более надежны (а следовательно, и способствуют снижению аудиторского риска):

- процедуры, использующие внешние источники информации, по сравнению с процедурами, использующими внутренние источники информации;
- процедуры инспектирования, наблюдения по сравнению с аналитическими процедурами (аналитические процедуры предпочтительны в отношении больших объемов хозяйственных операций, которые имеют тенденцию быть предсказуемыми во времени);
- процедуры сплошной проверки по сравнению с выборочными процедурами.

Кроме того, стандарт рекомендует при повышенном значении риска существенного искажения увеличивать количество детальных процедур в конце отчетного периода. Согласно МСА 330, независимо от оценки рисков аудитор должен выполнять аудиторские процедуры по существу:

- к каждой существенной группе однотипных операций (то есть к каждому существенному обороту по счету);
- к каждому существенному сальдо;
- к каждому существенному факту раскрытия информации.

При этом, чем выше риск существенного искажения, тем больший объем процедур по существу должен выполнить аудитор.

При повторяющемся аудите аудитор должен проверять эффективность средств внутреннего контроля (не меняющихся), по крайней мере, в ходе каждого третьего аудита. Основываясь на выполненных процедурах и полученных доказательствах, аудитор должен оценить, сохраняется ли сделанная ранее оценка риска существенного искажения, и при необходимости уточнить ее.

Аудитор должен оценить, позволяют ли осуществленные действия и выбранные процедуры снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если, по мнению аудитора, аудиторский риск остается неприемлемо высоким, то аудитор должен рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения (оговоркой или отказом от выражения мнения).

В соответствии с требованиями МСА 330 аудитор должен документально оформлять:

- действия, выполненные в ответ на оцененные риски;
- аудиторские процедуры, выбранные в ответ на оцененные риски;
- связь этих процедур с оцененными рисками.

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе проведения аудита» (ISA 450. Evaluation of Misstatements Identified during the Audit) посвящен вопросам оценки искажений в увязке с требованиями снижения аудиторского риска.

Стандарт вводит новое понятие – «очевидно незначительные» искажения, которое, как указывает стандарт, не является аналогом понятия «несущественные» искажения. Искажения будут являться очевидно незначительными, если они не превышают уровень (уровень незначительности), который может установить аудитор, исходя из размера, характера или обстоятельств возникновения искажений. Уровень незначительности должен иметь существенно меньшую величину, чем уровень существенности. Если же существует хотя бы какая-нибудь неопределенность в отношении отнесения искажения к очевидно незначительным, то оно не считается таковым.

В рабочей документации аудитор в соответствии с МСА 450 должен:

- отразить уровень незначительности (величину, ниже которой искажения будут расценены, как явно незначительные);
- собрать все искажения, выявленные в ходе проведения аудита, кроме очевидно незначительных;
- определить, являются ли неисправленные искажения по отдельности или в совокупности существенными.

Для оценки влияния искажений, собранных в ходе аудита, стандарт рекомендует разбить их на три группы:

- фактические искажения – в отношении которых у аудитора не возникает никаких сомнений;
- искажения, вызванные неправильным, по мнению аудитора, профессиональным суждением руководства в отношении оценочных значений, которые аудитор считает неразумными, или в результате отбора и применения учетной политики, которую аудитор считает ненадлежащей;

- прогнозные (ожидаемые) искажения – это оценка аудитором наиболее вероятных искажений в генеральной совокупности, включая прогнозы ошибок, выявленных в аудиторских выборках, распространенная на все совокупности, на основе которых формировались выборки.

МСА 450 устанавливает ряд новых обязанностей аудитора в отношении оценки выявленных искажений.

Аудитор должен сообщить руководству аудируемого лица о выявленных неисправленных искажениях (помимо очевидно незначительных) и о влиянии, которое они по отдельности или в совокупности могут иметь на мнение в аудиторском заключении. При этом о каждом существенном неисправленном искажении аудитор должен сообщить отдельно. Аудитор должен обратиться к руководству с просьбой исправить неисправленные искажения.

Аудитор должен запросить письменное заявление руководства о том, полагает ли оно влияние неисправленных искажений по отдельности или в совокупности несущественным по отношению к финансовой отчетности в целом (перечень таких искажений следует включить или приложить к запросу).

МСА 450 содержит также несколько новых положений в отношении оценки выявленных искажений.

Неуместна компенсация отдельных существенных искажений другими существенными искажениями. Например, существенное завышение выручки и соответствующее существенное завышение расходов будет приводить к существенному искажению отчетности в целом. Может быть уместна компенсация искажений в пределах одного и того же остатка по счету или группы операций. Тем не менее, подобные искажения (скомпенсированные) следует принимать во внимание при оценке риска существенного искажения.

Некоторые искажения могут не превышать уровень существенности для отчетности в целом. Однако связанные с ними обстоятельства могут заставить аудитора признать их существенными по отдельности или в совокупности. Такими обстоятельствами, например, могут быть:

- влияние на соответствие требованиям нормативных актов;
- влияние на выполнение долговых обязательств (требований по контрактам);
- неправильный выбор или применение учетной политики, которое имеет несущественное влияние на отчетность текущего периода, но может оказать существенное влияние на будущую финансовую отчетность;
- показатели, затрагивающие ряд конкретных связанных сторон (например, если внешние стороны по сделке связаны с руководством организации) и т.д.

Проведенный выше сравнительный анализ позволяет установить необходимость выполнения дополнительных процедур при осуществлении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании требований и рекомендаций МСА. Последовательность осуществления аудита отчетности на основании требований и рекомендаций МСА приведена ниже в табл. 6.

Таблица 6

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ИМ ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Раздел	Процедуры в соответствии с МСА и федеральными стандартами	Дополнительные процедуры в соответствии с МСА
Планирование аудита	Понимание деятельности аудируемого лица МСА 315 (ФСАД 8)	-
Планирование аудита	Изучение системы внутреннего контроля МСА 315 (ФСАД 8)	-
Планирование аудита	Оценка риска существенного искажения МСА 315 (ФСАД 8)	-

Раздел	Процедуры в соответствии с МСА и федеральными стандартами	Дополнительные процедуры в соответствии с МСА
Планирование аудита	Оценка существенности МСА 320 (ФСАД 4)	Оценка необходимости установления уровней существенности, «применяемых» для групп однотипных операций, остатков по счетам, раскрытий информации МСА 320
Планирование аудита	Составление плана и программы аудита МСА 300 (ФСАД 3)	Выполнение действий и выбор аудиторских процедур в ответ на оцененный риск существенного искажения МСА 330
Осуществление аудиторских процедур и получение аудиторских доказательств	Получение аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности МСА 500 (ФСАД 7/2011); МСА 501 (ФСАД 17); МСА 505 (ФСАД 18); МСА 510 (ФСАД 19); МСА 520 (ФСАД 20); МСА 550 (ФСАД 9); МСА 560 (ФСАД 10); МСА 570 (ФСАД 11); МСА 580 (ФСАД 12); МСА 610 (ФСАД 29); МСА 620 (ФСАД 32)	-
Осуществление аудиторских процедур и получение аудиторских доказательств	Получение аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности МСА 530 (ФСАД 16)	Определение допустимой ошибки МСА 530
Осуществление аудиторских процедур и получение аудиторских доказательств	Получение аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности МСА 540 (ФСАД 21)	Получение аудиторских доказательств обоснованности оценок по справедливой стоимости МСА 540
Осуществление аудиторских процедур и получение аудиторских доказательств	Получение аудиторских доказательств отсутствия фактов мошенничества и выполнения требований законодательных актов МСА 240 (ФСАД 5/2010); МСА 250 (ФСАД 6/2010)	Получение доказательств отсутствия извлечения несправедливых выгод МСА 240
Осуществление аудиторских процедур и получение аудиторских доказательств	Осуществление документирования аудиторских доказательств МСА 230 (ФСАД 2)	Документирование доказательств проведения аудита в соответствии с международными стандартами МСА 230
Подготовка заключения и представление результатов аудита	-	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита МСА 450
Подготовка заключения и представление результатов аудита	Сообщение информации по результатам аудита руководству и собственникам аудируемого лица МСА 260 (ФСАД 22)	Сообщение информации о недостатках в системе внутреннего контроля МСА 265
Подготовка заключения и представление результатов аудита	Составление и представление аудиторского заключения МСА 700 (ФСАД 1/2010); МСА 705 (ФСАД 2/2010); МСА 706 (ФСАД 3/2010); МСА 710 (ФСАД 26); МСА 720 (ФСАД 27)	Указание в аудиторском заключении на его независимость и проведение аудита в соответствии с международными стандартами МСА 700

На основании проведенного в настоящей работе сравнительного анализа МСА и ФСАД, результаты которого представлены в табл. 6, значительно облегчается процесс составления программы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, включающей дополнительные процедуры, предусмотренные международными стандартами.

*Кочинев Юрий Юрьевич*

*Боас Ирина Львовна*

## Литературы

- Вахорина М.В. Проверка отчетности, составленной в соответствии с МСФО: правовое регулирование [Текст] / М.В. Вахорина // Аудиторские ведомости. – 2010. – №11.
- Исаева Н.Ю. Методология параллельного проведения аудита отчетности по РСБУ и МСФО [Текст] / Н.Ю. Исаева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №22.
- Каширина М.П. Аудиторская проверка отчетности, составленной по международным стандартам: направления и процедуры [Текст] / М.П. Каширина // Аудиторские ведомости. – 2009. – №3.
- Макарова И.В. Международные стандарты аудиторской деятельности: значение, содержание, применение в России [Текст] / И.В. Макарова, Е.В. Широкова // Аудитор. – 2012. – №11.
- Модеров С.В. Актуальные вопросы применения МСФО в России, проведения международного аудита финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО [Текст] / С.В. Модеров // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №12.

## Ключевые слова

Финансовая отчетность; МСФО; аудит; федеральные стандарты аудиторской деятельности; международные стандарты аудита; отличия; дополнительные процедуры.

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время востребованы аудиторские услуги по проверке финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО. Как показывает практика, значительное количество российских организаций заинтересованы в составлении и подтверждении достоверности финансовой отчетности согласно МСФО с целью участия в международных инвестиционных проектах. Поэтому тема статьи, безусловно, является актуальной.

Научная и практическая значимость обусловлена следующими обстоятельствами. В рецензируемой статье обоснована возможность проверки достоверности финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, на основании международных стандартов аудита (МСА). Следует согласиться с утверждением авторов о том, что проведение аудита в соответствии с МСА требует применения дополнительных процедур по сравнению с процедурами, предусмотренными федеральными стандартами аудиторской деятельности (ФСАД). Авторами проведен подробный и тщательный сравнительный анализ МСА и соответствующих им ФСАД с целью выявления подобных дополнительных процедур.

Заключение: материал, представленный в работе, обладает научной новизной и практической ценностью, поскольку является законченным исследованием, на основе которого возможно создание про-

грамм аудита финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО. Полагаю, что работа может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Бычкова С.М., д.э.н., профессор, ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет»*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)