

Савинкова Э.В.

«Теоретико-методическое обеспечение внедрения МСА и риск-ориентированного подхода в практику российских аудиторских фирм».

В статье была проанализирована современная база законодательного обеспечения национального аудита; выявлены основные направления развития методик аудиторской деятельности; рассмотрены основные вопросы связанные с внедрением международных стандартов аудита (МСА); изучены материалы научных статей, круглых столов и конференций. Рассмотрим далее результаты исследования.

Начиная с 2016г. национальная система аудита претерпела существенные изменения, касающиеся как стандартов аудиторской деятельности, так и смены органа контроля. Данный период, без сомнений, можно выделить как новый этап в развитии российской аудиторской деятельности.

На сегодняшний день для аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) России на законодательном уровне действуют Международные Стандарты Аудита (МСА) (. Внедрение МСА не носило спонтанный характер для национальной системы аудита, напротив, ранее действовавшие ФСАД были разработаны на основании международных стандартов и частично совпадали по своему содержанию. Данное обстоятельство значительно ускорило процесс полного перехода.

Не смотря на это, с отказом от ФСАД , возник ряд проблем связанных с различиями системы финансового учёна РФ и учёта по международным стандартам финансовой отчетности. Так же, переход на МСА вызвал необходимость доработки методического обеспечения российской системы аудита.

Внедрение МСА так же повлекло за собой повышение требований связанных с аттестацией аудиторов, что в сою очередь оказало влияние на общую численность представителей профессии. Рассмотрим статистику на базе материалов Минфина РФ (Табл.1).

Таблица 1. Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации.¹

Категория	На 1.01.14	На 1.01.15	На 1.01.16	На 1.01.17
Имеют право на осуществление аудиторской деятельности - всего, тыс.	5,5	5,3	5,1	5,0
в том числе:				
аудиторские организации	4,7	4,5	4,4	4,4
индивидуальные аудиторы	0,8	0,8	0,7	0,6
Аудиторы – всего, тыс.	23,0	22,2	21,5	19,6
из них:				
Сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата	3,2	3,3	3,5	3,6

Такое изменение в численности представителей профессии не является критическим, и пока рано говорить о них, как о негативном процессе. Важно, что в сложившихся условиях 2016 - 2017 гг. перехода на международные стандарты финансовой отчетности возросла доля специалистов, повысивших свою квалификацию.

С другой стороны, изменения коснулись не только требований к аттестации аудиторов но и самого процесса аудиторской проверки, в связи с этим появилась необходимость в разработке новых методик аудита, которые отвечали бы принципам МСА. Среди прочих, можно выделить основное направление, отличающее международные стандарты аудита от

¹ Источник: Электронный ресурс: <https://www.minfin.ru/ru/>

предшествовавших им ФСАД – это риск-ориентированный подход к проведению аудита.

Проведение аудиторской проверки заключается в выявлении рисков существенного искажения финансовой отчетности как на уровне предпосылок, так и в целом, а так же проведении ответных процедур.

Прежде чем начать составлять план проверки, аудитор должен определить стратегию аудита, которой предшествует предварительная работа, которая состоит не только в принятии задания по аудиту, но и в оценке рисков и расчете существенности (МСА 320). После расчета общей существенности, она распределяется по элементам отчетности с целью выявления областей (показателей) имеющих существенные значения и, следовательно, риск существенного искажения. Универсальная модель аудиторского риска представлена как произведение трех его составляющих – неотъемлемого риска, риска контроля, риска необнаружения (1):

$$AR = R \times CR \times DR, (1)^2$$

где:

AR – аудиторский риск;

IR – неотъемлемый риск;

CR – риск контроля;

DR – риск необнаружения.

Таким образом, важную роль в действиях аудитора при проведении проверки по МСА играет минимизация риска необнаружения. Его значение определяет объем выборки, т.е. объем проводимых процедур. Для этого необходимо определить её оптимальную величину, предусматривая индивидуальные особенности функционирования аудируемого предприятия.

В отличие от риска существенных искажений, который генерируется параметрами хозяйственной деятельности клиента, а также его окружением, риск необнаружения может регулироваться аудитором, чем и представляет

² 1. Алтухова Н.В. Методика расчета риска существенных искажений с учетом принципов международных стандартов аудита // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 3–11.

интерес для разработки отдельной методики. Рассмотрим влияние аудиторских процедур и мероприятий, проводимых при выполнении аудиторского задания, на риск не обнаружения на рис. 1.



Рис.1. Влияние аудиторских процедур и мероприятий аудита на риск не обнаружения (Рисунок разработан автором по материалам МСА 200).

Но кроме совершенствования применения аудиторских процедур, методы которого достаточно полно описаны в отечественной литературе, необходимо применять и другие инструменты, предлагаемые в частности Международными стандартами аудита. Для того чтобы свести риск не обнаружения к разумному минимуму, на протяжении всего выполнения задания необходимо контролировать ход его выполнения. В процессе постоянного мониторинга выполняются: а) учет важных аспектов учета и отчетности, анализ их важности и (в случае необходимости) внесение необходимых изменений в план и

программу аудита; б) проверка знаний и навыков членов команды, понимание ими инструкций и всех аспектов запланированных мероприятий; в) контроль достаточности у членов аудиторской команды времени на качественное выполнение задания; г) соблюдение пунктов и сроков плана аудита; д) выявление тех аспектов задания, по которым необходимы консультации с более опытными членами команды.

Анализ результатов аудита, осуществляемый во время обзорной проверки качества проведенного задания, – заключительное мероприятие, позволяющее уменьшить риски не обнаружения. На этом этапе для целей снижения данного риска проверяется, выполнены ли все работы в соответствии с профессиональными стандартами и нормативными требованиями, достаточны ли полученные доказательства и имеют ли они надлежащий характер. Эффективной также является выборочная проверка документации, связанной со значимыми аудиторскими суждениями.

По результатам исследования можно сделать следующие выводы. Применение МСА в национальной практике спровоцировало смену подхода ко всему процессу аудита. В связи с этим набрал популярность риск-ориентированный подход, в рамках которого разрабатываются методики обнаружения и устранения аудиторских рисков, с разделением последних по разновидностям. Особое внимание следует уделять риску не обнаружения – так как это риск того, что существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены аудитором, даже несмотря на то что им проведены все необходимые аудиторские процедуры. Эта разновидность аудиторского риска обусловлена наличием неотъемлемых ограничений аудита, среди которых: особенности функционирования проверяемого предприятия, характер финансовой отчетности, ограниченный характер аудиторских процедур и ограничения по срокам и расходам проведения аудиторской проверки. Особенность риска не обнаружения состоит в том, что это единственная составляющая аудиторского риска, которая подлежит минимизации самим аудитором. К процедурам по снижению риска не обнаружения можно отнести:

- 1) внимание к особенностям функционирования проверяемого предприятия;
- 2) применение профессионального скептицизма;
- 3) качественное планирование аудиторской проверки;
- 4) контроль проведения аудита на всех этапах его выполнения;
- 5) анализ результатов аудита, осуществляемый во время обзорной проверки качества проведенного задания.

Исследование может продолжать развиваться в направлении более подробного изучения аудиторских мероприятий по противодействию всем составляющим аудиторского риска.