

Международные стандарты аудита: новая актуальная версия

International Auditing Standards: New Current Version

УДК 336

DOI: 10.12737/article_5d8893243986d6.49558949

Н.А. Лосева, д-р экон. наук, проректор по УМиНИР АНО ВО «Сергиево-Посадский гуманитарный институт»; аттестованный аудитор, член СРО Ассоциация «Содружество»

e-mail: los.nat@mail.ru

N.A. Loseva, Doctor of Economic Sciences, Vice Rector for Research Work, Sergiev Posad Humanitarian Institute, Certified Auditor, Member of the Association «Sodruzhestvo»

e-mail: los.nat@mail.ru

Аннотация. В статье рассматривается новая актуальная версия международных стандартов аудита, введенная в действие в начале 2019 г. в России, изменения, поправки, определения и дальнейшие направления в развитии МСА.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, изменения, определения, качество аудита, стратегия развития международных стандартов аудита.

Abstract. The article discusses the new current version of the international auditing standards, introduced in early 2019 in Russia, changes, amendments, definitions and further directions in the development of ISA.

Keywords: international standards of audit, changes, definitions, quality of audit, strategy of development of international standards of audit.

В период экономической и политической неопределенности, рекомендации Международной федерации бухгалтеров (IFAC) сосредоточены на действиях, которые позволяют укрепить экономику, обеспечить прогресс в достижении целей устойчивого развития, создание справедливого экономического взаимодействия и развитие цифровой экономики.

Развитие экономики выдвигает новые требования к регулированию финансово-экономических отношений в мировом сообществе и в нашей стране, необходимые в этом случае изменения затрагивают в том числе аудиторскую деятельность.

Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н актуализирована новая версия международных стандартов аудита (МСА), которая введена в действие на территории России с 12 февраля 2019 г. Перечень, введенных в действие МСА представлен в табл. 1 [3]. До этого времени подлежали применению версии МСА, введенные приказами Минфина России от 24.10.2016 № 192н и от 09.11.2016 № 207н.

Тексты МСА, а также дополнительные документы IFAC, связанные с МСА, опубликованы на официальном интернет-сайте Минфина

России www.mfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность — Стандарты и правила аудита — Международные стандарты аудита».

Рассмотрим подробно те изменения, которые произошли в новой версии международных стандартов аудита.

МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» претерпел изменения в части уточнения понятий «финансовая отчетность», «руководство», которые теперь звучат следующим образом.

«**Финансовая отчетность** — структурированное представление финансовой информации прошедших периодов, включая соответствующие примечания, предназначенное для информирования об экономических ресурсах и обязательствах организации на определенный момент или изменениях в них за период в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как это определено требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, однако он может употребляться применительно к от-

Таблица 1

Международные стандарты аудита введенные в действие в России с 12.02.2019

Группа стандартов	Наименование стандарта
Международные стандарты контроля качества	МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
Международные стандарты аудита	MCA 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»
	MCA 210 «Согласование условий аудиторских заданий»
	MCA 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»
	MCA 230 «Аудиторская документация»
	MCA 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
	MCA 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»
	MCA 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»
	MCA 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»
	MCA 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
	MCA 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
	MCA 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»
	MCA 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
	MCA 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»
	MCA 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
	MCA 500 «Аудиторские доказательства»
	MCA 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»
	MCA 505 «Внешние подтверждения»
	MCA 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»
	MCA 520 «Аналитические процедуры»
	MCA 530 «Аудиторская выборка»
	MCA 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»
	MCA 550 «Связанные стороны»
	MCA 560 «События после отчетной даты»
	MCA 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»
	MCA 580 «Письменные заявления»
	MCA 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»
	MCA 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов»
	MCA 620 «Использование работы эксперта аудитора»
	MCA 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»
	MCA 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»
	MCA 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»
	MCA 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»
	MCA 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»



Окончание табл. 1

Группа стандартов	Наименование стандарта
Международные отчеты о практике аудита	MCA 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»
	MCA 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»
	MCA 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»
	MCA 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»
Международные стандарты обзорных проверок	МОПА 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов»
Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность	МСОП 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»
	МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»
Международные стандарты сопутствующих услуг	МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»
	МСЗОУ 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»
	МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»
	МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»
	МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»
Международные стандарты сопутствующих услуг	МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
	МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»

дельному отчету в составе финансовой отчетности [п. 13 (f) MCA 200].

Руководство — лицо или лица с обязанностями высшего управленческого персонала, ответственного за ведение организацией ее деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикции в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник [п. 13 (h) MCA 200].

MCA 200 в качестве «применимой концепции подготовки финансовой отчетности» рассматривает две концепции: «концепцию достоверного представления» и «концепцию соответствия».

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности — концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами,

отвечающими за корпоративное управление организации, и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции:

(i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или

(ii) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление

от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii) [п. 13 (а) МСА 200].

В части концепций подготовки финансовой отчетности в МСА 200 изменений не произошло. Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такое мнение характерно для всех фактов аудита финансовой отчетности. Таким образом, аудиторское мнение не подтверждает, к примеру, будущую жизнеспособность организации или то, насколько эффективны оказались усилия руководства по ведению дел организации.

Новая версия МСА 200 содержит два новых определения:

- некоторые концепции подготовки финансовой отчетности могут содержать ссылку на экономические ресурсы или обязательства организации, выраженные в других терминах. Например, это может относиться к активам и обязательствам организации, а остаточная разница между ними может быть рассмотрена как капитал или долевое участие [п. А14 МСА 200];

- пояснительная и описательная информация, которая должна содержаться в финансовой отчетности согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, может быть включена в нее путем перекрестных ссылок на информацию в другом документе, например, в отчете руководства или отчете о рисках. «Включено в отчетность путем перекрестных ссылок» — означает, что имеются перекрестные ссылки, содержащиеся в финансовой отчетности, на другой документ, не относящийся к финансовой отчетности. Когда применимая концепция подготовки финансовой отчетности не запрещает явно использование перекрестных ссылок на то, где может быть обнаружена пояснительная или

описательная информация, и на эту информацию надлежащим образом указывают перекрестные ссылки, она составляет часть финансовой отчетности [п. А15 МСА 200].

В руководстве по применению **МСА 210** «Согласование условий аудиторских заданий» произошли следующие изменения:

- раздел «Обязательные условия для проведения аудита» дополнен подразделом «Дополнительная информация» (А20);
- раздел «Согласование условий аудиторских заданий» дополнен примерами ссылок, включаемых в письмо-соглашение (А24); положением об упоминании в аудиторском задании возможности информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении (А25); примером вопроса, который может рассматриваться в письме-соглашении об условиях аудиторского задания (А26);

- уточнен пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания (приложение 1).

В руководстве по применению **МСА 220** «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»:

- раздел «Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий» дополнен положением о получении от предшествующего аудитора известной ему информации в отношении фактов и обстоятельств, о которых аудитору должно быть известно до принятия задания (А8а);

- раздел «Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания» дополнен положением о включении ряда определений в выводы, сделанные аудиторской группой при формировании аудиторского заключения (в случае применения МСА 701) (А28).

В **МСА 240** «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»:

- раздел «Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий» дополнен примерами обязанностей в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов (8а);

- уточнены наименование раздела «Информирование регулирующих и правоохранительных органов», а также положение, касающееся информирования о недобросовестных действиях организаций соответствующего уполномоченного органа (43).



В руководстве по применению МСА 240 также произошли некоторые изменения:

- раздел «Характеристика недобросовестных действий» дополнен примером методов, с помощью которых руководство обходит средства контроля (A4);
- руководство дополнено разделом «Обязанности по предотвращению и выявлению недобросовестных действий» (A5a);
- раздел «Обсуждение между членами аудиторской группы» дополнен примером вопроса, включаемого в обсуждение (A11);
- раздел «Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление» дополнен положением об ограничении информационного взаимодействия аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по определенным вопросам (например, в связи с требованиями законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем) (A59a);
- уточнены наименование раздела «Информирование регулирующих и правоохранительных органов», а также положения, касающиеся информирования о недобросовестных действиях организации соответствующего уполномоченного органа (A65, A66).

В МСА 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» раздел «Ответственность аудитора» дополнен примерами дополнительных обязанностей аудитора в связи с несоблюдением организацией законов и нормативных актов (новый 9).

Руководство по применению МСА 250:

- дополнено разделами «Категории законов и нормативных актов» (новый А6), «Дополнительные обязанности, установленные законами, нормативными актами или соответствующими этическими требованиями» (новый А8), «Определение» (новые А9, А10);
- раздел «Аудиторские процедуры и представление информации о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление» дополнен положением о сообщении уполномоченному органу о выявленном несоблюдении требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем (новый А21);

■ раздел «Оценка последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов» дополнен примерами случаев, которые могут стать причиной проведения аудитором оценки последствий выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении для надежности письменных заявлений, полученных от руководства (новый А24);

■ уточнено наименование раздела «Сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении о несоблюдении», также он дополнен положениями о сообщении о выявленном несоблюдении или подозрении о несоблюдении законов и нормативных актов при выражении модифицированного мнения в аудиторском заключении; о недопущении публичного раскрытия руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или аудитором информации по определенному вопросу (новый А27);

■ уточнено наименование раздела «Представление информации о несоблюдении в регулирующие и правоохранительные органы», также он дополнен положениями предоставления информации о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов организацией соответствующему уполномоченному органу, стороннему по отношению к организации (новые А28–А33).

В МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» в разделе «Роль информационного взаимодействия» уточнено положение о сообщении уполномоченному органу о выявленном несоблюдении требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем (7).

В руководстве по применению МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» раздел «План проводимого аудита» дополнен положениями, касающимися изучения раскрытия информации (новые А13, А14).

В руководстве по применению МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»:

- раздел «Информация, полученная в предыдущие периоды» дополнен примером вопроса, по которому может быть дана информация

из предыдущего опыта работы аудитора с организацией (новый А19), примерами вопросов, которые может обсудить аудиторская группа при рассмотрении существующих требований к раскрытию информации (новый А22);

- раздел «Особенности малых организаций» дополнен примерами информации, содержащейся в финансовой отчетности и полученной не из основных регистров и вспомогательных ведомостей (новый А91), а также положениями о понимании информационной системы, соответствующей подготовке финансовой отчетности (новый А92), о контрольных действиях, значимых для проводимого аудита (новый А103);
- раздел «Выявление оценка рисков существенного искажения» дополнен (уточнен) положениями об использовании предпосылок (новый А128); о предпосылках о видах операций, об остатках по счетам и соответствующем раскрытии информации (новые А129, А130); о процессе выявления рисков существенного искажения (новые А134–А136).

Руководство по применению МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» дополнено разделом «Существенность в контексте аудита», в котором приведены примеры факторов, которые могут быть выявлены аудитором при рассмотрении вопроса о том, являются ли искажения раскрытия информации качественного характера существенными (новый А2).

В руководстве по применению МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»:

- раздел «Определение искажения» дополнен примерами случаев, когда могут возникнуть искажения (А1);
- раздел «Накопление выявленных искажений» дополнен положениями об искажениях в отдельной отчетности (новый А3); об искажениях в раскрытии информации (новый А4), о накоплении искажений (новый А5);
- раздел «Оценка воздействия неисправленных искажений» дополнен примерами существенных искажений раскрытия информации качественного характера (новый А17); положением о существенности неисправленных искажений (новый А18); примерами случаев, когда искажения в раскрытии информации свидетельствуют о недобросовестных действиях (новый А22).

В руководстве по применению МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» уточнены примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение: дополнены примерами обстоятельств, изложенных в данных примерах; изменены конструкции, в том числе последовательность разделов аудиторских заключений (приложение).

В руководстве по применению МСА 560 «События после отчетной даты» раздел «Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности» дополнен положениями о последствиях в случае, если прочая информация получена после даты аудиторского заключения (новый А11), либо в случае, если прочая информация получена после того, как финансовая отчетность была выпущена (новый А18).

В руководстве по применению МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» уточнен пример аудиторского заключения, когда команда аудитора группы не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы: дополнен примерами обстоятельств, изложенных в данном примере; изменена конструкция, в том числе последовательность разделов аудиторского заключения.

Руководство по применению МСА 710 «Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»:

- дополнено положениями о том, когда финансовая отчетность предыдущего периода непроаудирована (новые А8, А13);
- уточнены примеры аудиторских заключений: дополнен примерами обстоятельств, изложенных в данных примерах; изменены конструкции, в том числе последовательность разделов аудиторских заключений.

Новая версия аудиторских стандартов охватывает весь перечень международных стандартов аудита, а также международные стандарты обзорных проверок, международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, международные стандарты сопутствующих услуг.



Проблема «качество аудита», «качество аудиторских услуг» остается актуальной и вос требованной в современных условиях, когда в России применяются международные стандарты аудита. Данной проблеме посвящено немало исследований в российской науке, на практике с данной проблемой приходится постоянно сталкиваться аудиторам и аудиторским организациям при осуществлении аудиторской деятельности [4, с. 20].

Главная цель внесения изменений и поправок в МСА — повышение качества аудиторских услуг и управление качеством аудита. Проблема качества аудита, аудиторских услуг является глобальной в мировом сообществе аудиторов, постоянная работа над совершенствованием МСА направлена на решение именно этой проблемы.

Комитет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IASB) в феврале 2019 г. опубликовал проекты трех новых стандартов по управлению Качеством и поясняющий Меморандум. Проекты стандартов вносят важные изменения в подход к управлению качеством, ожидаемый от профессиональных бухгалтерских организаций — при проведении аудита, обзорных проверок, при выполнении других заданий, обеспечивающих уверенность и при оказании сопутствующих услуг. Проекты стандартов по управлению Качеством включают:

- Проект международного стандарта по Управлению Качеством 1 — Управление качеством в фирмах, которые проводят аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, или выполняют другие задания по подтверждению информации или оказывают сопутствующие услуги (ранее — ISQC 1 или МСКК1);

- Проект международного стандарта по Управлению Качеством 2 — Обзор качества выполнения задания;

- Проект международного стандарта аудита 220 (пересмотренный) — Управление Качеством при аудите финансовой отчетности [7].

Поясняющий Меморандум подчеркивает важные моменты, присущие всем трем проектам стандартов по управлению Качеством и содержит детали о предлагаемых датах вступления в силу и сроках внедрения. Меморандум целесообразно рассматривать совместно с пояснительными меморандумами для каждого из трех проектов стандартов по управлению Качеством.

Проекты стандартов по управлению Качеством включает новый риск-ориентированный подход к обеспечению эффективной системы управления качеством, что создает основу для последовательного обеспечения качества выполнения заданий. Поправки предусматривают усиление руководящей роли руководителей заданий в части управления и обеспечения качества выполнения заданий.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Федерального закона от 23.04.2018 № 112-ФЗ).
2. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» (Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н).
3. Министерство финансов РФ: Информационное сообщение 22 февраля 2019 г. № ИС-аудит-28.
4. Лосева Н.А. Качество аудиторских услуг и требования международных стандартов аудита // Аудитор. — 2018. — № 11. — С. 20–24.
5. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.mfin.ru/ru/performace/audit/basics/>
6. Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/ifac-smp-committee-comment-letter-iaasbs-proposed-strategy-2020-2023-and-work>
7. Официальный сайт СРО Ассоциация «Содружество» [Электронный ресурс]. — URL: http://auditor-sro.org/activity/mfb_ifac/news_mfb/