

Соблюдение принципа независимости на завершающем этапе аудита

Compliance with the Principle of Independence at the Final Stage of the Audit

УДК 657.635.4

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-3-7

В.В. Дворецкая, канд. экон. наук, доцент
Департамента аудита и корпоративной отчетности
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

e-mail: vdvoretckaya@fa.ru

V.V. Dvoretckaya, Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor, Department of the Audit and
Corporative Reporting, Financial University
at Government of the Russian Federation

e-mail: vdvoretckaya@fa.ru

Аннотация. Статья посвящена вопросу соблюдения аудиторами и аудиторскими организациями принципа независимости. Автором была поставлена задача — оценить, насколько соблюдаются требования по выявлению, оценке и выработке ответных мер в отношении угрозы потери независимости на завершающем этапе аудита.

Ключевые слова: независимость аудиторов и аудиторских организаций, аудиторские процедуры на заключительном этапе аудита, даты утверждения финансовой отчетности к выпуску и аудиторского заключения, стандарты аудита.

Abstract. The article is devoted to the issue of compliance with the principle of independence by auditors and audit organizations. The author's task was to assess the extent to which the requirements for identifying, assessing and developing responses to the threat of loss of independence at the final stage of the audit are being met.

Keywords: independence of auditors and audit organizations, audit procedures at the final stage of the audit, dates of approval of the financial statements for issue and audit report, audit standards.

Введение в действие на территории Российской Федерации международных стандартов аудита (МСА)¹ повлекло за собой внедрение в практику новых подходов к проведению аудита. Одним из нововведений по сравнению с ФПСАД 10 «События после отчетной даты» [1] явилась необходимость учитывать при формировании аудиторского заключения МСА 560 «События после отчетной даты» дату утверждения финансовой отчетности к выпуску [2]. Почему же эта дата так важна? Предполагается, что на эту дату все отчеты, приложения и иные документы подготовлены и могут быть представлены независимому аудитору. Это мнение согласуется и с методическими документами саморегулируемой организации.

Заключая договор на проведение аудита, стороны предполагают, что в отношении этой отчетности будут проводиться определенные стандартами процедуры. В соответствии с требованиями МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» договор может быть заключен и аудит проводится, если лица, обладающие необходимыми полномочиями подтвердили, что они приняли на себя ответственность за подготовку финансовой отчетности (пункт А2 МСА 200) [3]. Если все указанные требования соблюдены, то аудитор может приступить к аудиту и получать надлежащие и достаточные аудиторские доказательства для формирования мнения о финансовой отчетности. При планировании аудита предполагается, что после завершения процедур по существу должно быть запланировано время для завершающего этапа. Что же он включает?

В соответствии с Методическими рекомендациями Росимущества [4] на заключительной стадии аудита могут обсуждаться:

¹ Здесь и далее даны ссылки на международные стандарты аудита в новой редакции, введенные в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

- проблемы, с которыми столкнулась аудиторская фирма в ходе проверки;
- вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у аудируемой организации и аудиторской фирмы возникли разногласия;
- поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторами, вне зависимости от того, были ли они в этой отчетности;
- нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;
- выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности общества (нарушение допущения непрерывности деятельности);
- другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Сложившаяся практика позволяет использовать на завершающем этапе аудита внутренние регламенты аудиторских организаций, вместе с тем в действующих сегодня стандартах аудита отсутствует понятие «завершающий этап аудита». По нашему мнению, данное обстоятельство привело к тому, что каждая организация довольно свободно трактует понятие процедур завершающего этапа аудита.

Представляет интерес практика установления дат, которая в течение последнего десятилетия сложилась на рынке аудиторских услуг. Сегодня дата, на которую подготовлена отчетность, и дата аудиторского заключения достаточно близки, вплоть до их совпадения (см., например, рис. 1, 2 — информация из открытых источников). Каким образом это становится возможным и к каким последствиям это может привести?

Совет по финансовой отчетности Великобритании (FRC) наложил штрафные санкции на компанию PwC и ее бывшего партнера Стива Денисона (Steve Denison) в связи с нарушениями в деле аудита BHS и Taveta Group в 2014 г. Расследование данного случая началось два года спустя, в результате чего и сама аудиторская компания, и Денисон признали нарушения и справедливость наложения штрафных санкций денежного и неденежного плана². По этой истории всплыла интересная

подробность. На глаза журналистам британского новостного канала Sky News попало обличительное письмо председателя PwC UK Кевина Эллиса (Kevin Ellis), который распекает своего подчиненного Стивена Деннисона за качество исполнения им аудита для BHS, в результате которого британский офис аудиторской компании получил от FRC минимальный (в соответствии с новой политикой регулятора) штраф в 10 млн фунтов. В статье «Аудит за 2 часа в исполнении PwC»³ Кевин Эллис прямо назвал работу Деннисона «неадекватной». В частности, он подчеркнул многочисленные примеры неспособности контролировать аудиторский процесс в роли руководящего партнера, что проявлялось, например, в поручении очень больших объемов работы младшим членам аудиторской группы. *Что касается завершающей стадии, то на нее пришлось лишь два часа работы!*

Российские компании также стремятся максимально сократить время завершающего этапа аудита, при этом во многих случаях это свидетельствует еще и о том, что компании сопровождают клиента на стадии подготовки отчетности.

При сопоставлении дат выпуска финансовой (бухгалтерской) отчетности (рис. 1, 2) особенно заметна тенденция сокращения сроков.

АО «РЖД»⁴, выпустив отчетность, получает аудиторское заключение от ООО «Эрнст энд Янг» уже 20 марта 2019 г. Аналогичная ситуация прослеживается и при изучении отчетности ПАО «Татнефть»⁵: дата аудиторского заключения «Прайсвотерхаус Куперс Аудит» — 27 марта 2018 г., а дата выпуска отчетности — 26 марта 2018 г.

Так когда же аудитор смог приступить к проведению завершающих аудиторских процедур в описанных выше случаях, если между датами всего одни сутки? Получается, что аудитор не может физически выполнить не только процедуры завершающего этапа аудита, но и аудиторские процедуры вообще. А раз так, то можно предположить, что подготовка отчетности ведется при непосредственном участии аудитора. В этом случае нарушаются требования независимости аудиторов.

² <https://gaap.ru/news/155876/>

³ <https://gaap.ru/news/155954/>

⁴ <http://company.rzd.ru/ru/9471#RFRS>

⁵ http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/05332019701605da002f977cfe0ee4a33d1eb348.pdf



запрещено законом или нормативным актом, или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Руководитель, ответственный за проведение аудита, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – Л.С. Савина.



Л.С. Савина
Партнер
ООО «Эрнст энд Янг»

20 марта 2019 г.

Сведения об аудируемом лице

Наименование: Открытое акционерное общество «Российские железные дороги»
Запись внесена в Единый государственный реестр юридических лиц 23 сентября 2003 г. и присвоен государственный регистрационный номер 1037739877295.
Местонахождение: 107174, Россия, г. Москва, ул. Новая Басманная, д. 2.

Сведения об аудиторе

	акционеры по выплате доходов	15260	-	-	-
	прочая задолженность	15290	14 662	14 628	15 677
	Доходы будущих периодов	15300	4 412	5 070	6 819
15	Оценочные обязательства	15400	52 329	53 601	39 758
16	Прочие краткосрочные обязательства	15500	5 341	3 888	2 364
	Итого по разделу V	15000	745 340	588 250	515 661
	Баланс	17000	6 257 578	5 962 397	5 683 860

Генеральный директор,
председатель правления ОАО «РЖД»
Главный бухгалтер ОАО «РЖД»



(подпись)

О.В. Белозёров

(расшифровка подписи)

Е.И.Харыбина

(расшифровка подписи)

"20" 03 2019 г.

12

Рис. 2.

Дата выпуска
отчетности
ОАО «РЖД»

Безусловно, чем короче время, которое проходит между датой представления отчетности и датой аудиторского заключения, тем меньше риск аудитора в оценке влияния событий после отчетной даты до даты аудиторского заключения. Но такое противодействие риску может привести к утрате доверия пользователей.

Стандарты аудита, посвященные формированию аудиторского заключения, безусловно не оставляют без внимания вопросы установления даты аудиторского заключения. Так, МСА 560 «События после отчетной даты» приводит рекомендуемую последовательность событий, позволяющую аудитору выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место

в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения и которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности [6].

В МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» поясняется, что дата аудиторского заключения информирует пользователей о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно, и получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что события, имевшие место между отчетной датой и датой аудиторского заключения и требующие корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, надлежащим образом отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с примени-



Рис. 3. Последовательность дат при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности

мой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Действия по оценке событий после отчетной даты, которые должен совершить аудитор, хорошо известны. Но при этом возникает следующий вопрос — каким образом должны быть регламентированы действия аудитора в период, когда он подготовил и отправил информационное письмо, в котором он сообщил лицам, отвечающим за корпоративное управление, о том, что в аудиторском заключении мнение может быть модифицировано?

В тех случаях, когда аудитор и аудируемое лицо пришли к согласию о форме модификации мнения и не обмениваются дополнительной информацией, длительность согласования может составить 2–3 дня. Вероятность того, что именно в этот период произойдут какие либо существенные события, не велика. Но если представитель аудируемого лица вступает в длительную переписку, аудитору необходимо вносить изменения в план и программу аудита. Но кто из аудиторов на практике действительно отражает все эти отсрочки в программе аудита, если они не выходят за рамки дат договора? Поэтому наиболее часто применяемым подходом становится тот, когда дата направления информационного письма руководству и дата аудиторского заключения близки и разница составляет не более 2–3 дней. В данной ситуации в силу

вступают требования МСА 580 «Письменные заявления», в соответствии с которыми письменные заявления руководства являются необходимым аудиторским доказательством, а аудиторское мнение не может быть выражено ранее даты письменного заявления руководства. Следовательно, аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем дата письменного заявления руководства. Кроме того, так как аудитора интересуют события, имевшие место вплоть до даты аудиторского заключения (поскольку они могут потребовать внесения корректировок или раскрытия информации в финансовой отчетности), письменные заявления руководства должны быть датированы числом, которое по возможности максимально приближено к дате аудиторского заключения о финансовой отчетности, но не позже этой даты. По сути, к дате аудиторского заключения должны быть приближены пояснения аудируемого лица в отношении аудируемой отчетности, а никак не дата выпуска самой отчетности [9].

Кроме того, в некоторых случаях аудитору, возможно, надлежит получить письменное заявление руководства в отношении определенной предпосылки подготовки финансовой отчетности в период проведения аудита. В этом случае аудитор впоследствии может запросить уточненную версию письменного заявления руководства [9]. Все эти действия также предполагают необходимость планирования времени на проведение процедур взаимодействия.

Полагаем, что пренебрежительное отношение к планированию завершающего этапа ведет к снижению качества аудита и, как следствие, к потере независимости аудиторов. Пункт 1.3 Правил независимости призывает аудиторов сохранять независимость поведения для того, чтобы «избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы» [9] и выявлять угрозы нарушения основных принципов этики, включая их обязательную оценку и разработку ответных действий при их выявлении.

Заключение

Введение в действие с 1 марта 2020 г. новой редакции «Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций» показывает преимущество требований к выявлению и оценке угроз независимости даже если задание выполняется на периодической основе⁶.

Представляется необходимым закрепить на уровне стандартов СРО условия, в которых дата аудиторского заключения отстояла от даты представления отчетности на срок, необходимый для проведения аудиторских процедур на завершающем этапе аудита, и по возможности рекомендовать его минимальный срок. А контролерам качества аудиторской организации и внешним контролерам качества аудиторской деятельности сформировать процедуры проверки действий аудиторов на завершающем этапе аудита с проверкой соответствия времени потраченного на проведение указанных процедур.

⁶ https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=129298-pravila_nezavisimosti_auditorov_i_auditorskikh_organizatsii_deistvuyut_s_1_marta_2020_g.

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
2. Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
3. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
4. Приказ Росимущества от 21.01.2016 № 12 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации и проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».
5. Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47).
6. Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
7. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
8. Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
9. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 19.12.2019, протокол № 51).