

Цифровизация результатов аудита как механизм повышения прозрачности аудиторской деятельности*

Digital Audit Results As a Method to Increase Audit Transparency

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-8-24-29

Н.Д. Бровкина, канд. экон. наук, доцент, научный сотрудник Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

e-mail: NDBrovkina@fa.ru

N.D. Brovkina, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Researcher of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: NDBrovkina@fa.ru

Аннотация. В статье рассматривается создание электронного формата подготовки аудиторских заключений, выдаваемых по итогам проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций, в том числе публичных акционерных обществ. Описаны механизмы проверки элементов аудиторского заключения путем обращения к другим электронным сервисам, что позволит создать прозрачную базу для осуществления мониторинга качества аудита в процессе внешнего контроля.

Ключевые слова: цифровизация аудита, аудит в электронной среде, аудиторское заключение в электронной форме, международные стандарты аудита, контроль качества аудита.

Abstract. The article is focused on the issue of creating a high level of qualification of audit agreements based on the results of verifying the authenticity of the accounting (financial) value of socially significant organizations, including public shareholders of companies. The checks of the elements of audit access to other services are described, which allows to create a transparent base for monitoring the quality of the audit in the external control process.

Keywords: digital audit, audit in the digital environment, audit report in digital form, international standards on auditing, quality control for an audit.

Введение

С расширением объемов операций организаций в электронных средах появились и новые механизмы контроля, которые также функционируют в электронной среде. В настоящее время значительное количество документов формируется в электронной среде, передается по цифровым каналам и размещается на электронных сервисах с различным уровнем доступа для отдельных категорий пользователей, которые представлены как государственными органами управления, так и коммерческими организациями, и населением. В последнее время в значительной степени перешел на электронный формат процесс представления бухгалтерской отчетности широкому кругу пользователей. Прежде всего, идет речь о заработавшем в 2019 году государственном инфор-

мационном ресурсе бухгалтерской отчетности (далее — ГИР БО), находящемся на официальном сайте Федеральной налоговой службы. Настройки ГИР БО позволяют скачивать данные отчетности за конкретный год в формате Excel, что делает очень удобным аналитическую обработку данных. Однако аудиторское заключение, содержащее мнение о достоверности такой отчетности, доступно для пользователей преимущественно в формате pdf, что существенно усложняет поиск и анализ необходимой информации, особенно в части параграфов, к которым аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей. О необходимости перевода аудиторского заключения в электронный формат идет речь уже давно [1], однако произошедший в период пандемии скачок в использовании цифровых платформ [2] перевел данный вопрос в плоскость создания не только электронного документа, а создания в цифровой среде информационного портала для формирования аудиторского заключения и представления его

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ



пользователям аудируемой отчетности. При этом речь идет не только о традиционной бухгалтерской отчетности или финансовой отчетности по стандартам МСФО, а о более широком спектре отчетов, включая нефинансовую отчетность и/или прогнозную.

В данной статье рассматривается возможность создания электронного модуля для составления аудиторского заключения, при этом модель предусматривает возможность перехода из текста заключения непосредственно в бухгалтерскую отчетность, а также предоставляет иные возможности, в том числе снижения риска несоблюдения требований нормативных актов при оформлении результатов аудита.

Требования к формированию и представлению аудиторского заключения

Основные положения, регулирующие проведение аудита отчетности, определены Федеральным Законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии со ст. 6 указанного закона, требования к форме, содержанию и порядку представления аудиторского заключения устанавливаются стандартами аудиторской деятельности, в качестве которых сегодня действуют международные стандарты аудиторской деятельности (далее — МСА), разрабатываемые Международной федерацией бухгалтеров. В связи с появлением нового регулятора в области аудита — Банка России, ему также предоставлены полномочия устанавливать дополнительные к требованиям стандартов аудиторской деятельности требования к раскрытию в аудиторском заключении (разделе аудиторского заключения, отдельном отчете) результатов аудита организаций финансового рынка.

Предусмотренная в этой же статье закона норма о предоставлении аудиторского заключения, содержащего мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности отчетности, только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг, устанавливает ограничения доступа широкого круга пользователей отчетности к результатам ее проверки. Возможно, следует обсудить целесообразность сохранения данной нормы в условиях цифровизации представления отчетности.

Идентификация аудируемого лица

В настоящее время МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» предусматривает только указание наименования организации, аудит отчетности которой был проведен. Данный подход обусловлен многолетней практикой иностранных компаний размещения аудиторского заключения вместе с проаудированной отчетностью, например, в составе годового отчета компании. Указанная модель исключает проблемы идентификации аудируемой организации.

Традиционная российская практика написания отчетов по итогам ревизии всегда предусматривала точную идентификацию проверяемой организации, и предлагаемые форматы аудиторского заключения в отношении отчетности, согласно РСБУ, также предусматривают критерии идентификации дополнительно к наименованию проверяемой организации. Сборник примерных форм аудиторских заключений и иных отчетов независимого аудитора, разработанных в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», предлагает в качестве дополнительного идентификатора ОГРН: «Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества «УУУ» (ОГРН 8800000000000000)», однако данный идентификатор является рекомендуемым.

В области бухгалтерского учета и отчетности наиболее распространенным является идентификатор «идентификационный номер налогоплательщика» (далее — ИНН). Так, в соответствии с требованиями приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», именно ИНН указывается на титульном листе бухгалтерского баланса.

Также идентификатор ИНН указывается в реестре организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам на Московской бирже. Создание автоматизированной системы составления аудиторского заключения при введении ИНН аудируемого лица и обращении к реестру Московской биржи позволит четко идентифицировать аудируемых лиц, являющихся листинговыми организациями.

Предлагаемая модель может использоваться и в качестве превентивного механизма конт-

роля за соблюдением требований МСА при составлении аудиторского заключения. Так, если при обращении к реестру Московской биржи подтверждается наличие у аудируемого лица ценных бумаг, допущенных к организованным торгам, электронная модель сразу будет отмечать в качестве обязательных для заполнения при аудите листинговых компаний разделы аудиторского заключения. В частности, такое требование содержится в МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», поэтому модель будет предлагать заполнение раздела «Прочая информация», тогда как в случае аудита нелистинговых организаций данный раздел может заполняться по желанию аудитора.

При обращении автоматизированной системы к Единому реестру юридических лиц при введении ИНН также можно идентифицировать организационно-правовую форму и основной вид деятельности аудируемой организации. Указанные идентификаторы, прежде всего, могут использоваться для классификации аудируемого лица как общественно значимой организации (далее — ОЗО) по основаниям, отличным от наличия ценных бумаг, допущенных к организованным торгам.

Идентификация аудируемого лица в качестве ОЗО также может использоваться для превентивной меры недопущения нарушений требований МСА 701, требующего представления в аудиторских заключениях по отчетности таких организаций специального раздела «Ключевые вопросы аудита».

Идентификатор ОКВЭД

В настоящее время указание в аудиторском заключении основного вида деятельности аудируемого лица (код по ОКВЭД) не предусмотрено ни Международными стандартами аудита, ни национальным законодательством. Если говорить о создании единого информационного портала, то данный идентификатор можно получить также из ЕГРЮЛ, кроме того, в соответствии с требованиями приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», код ОКВЭД также указывается на титульном листе бухгалтерского баланса.

Указание вида деятельности является одним из необходимых условий проведения анализа

результатов деятельности организации пользователями отчетности, так как организации разной сферы деятельности имеют разные структуры разделов баланса, различаются уровнем рентабельности основной деятельности, а также, что зачастую является главным для инвесторов, отраслевыми рисками.

С точки зрения составления аудиторского заключения привязка к ОКВЭД связана с анализом содержания раздела «Ключевые вопросы аудита», в котором представлена важная для пользователей информация о наиболее значимых аспектах составления отчетности, требующих повышенного внимания аудитора [3].

Сравнительный анализ описания ключевых вопросов аудита для отчетности различных организаций одной отрасли может дать полезную для анализа информацию о типичности или наоборот — уникальности — описанной аудиторами ситуации. Результаты такого анализа могут помочь пользователям в выявлении и оценке риска инвестиций в данную организацию.

Использование в ходе анализа идентификатора ОКВЭД может быть использовано также и для выбора ключевых вопросов из классификатора, который может быть сформирован путем агрегации данных из уже созданных в модуле аудиторских заключений. Так, для управляющих компаний крупных холдинговых структур будут характерны вопросы, связанные с учетом основных активов — акций дочерних организаций [4].

Идентификация концепции подготовки аудируемой отчетности

Предлагаемый модуль для создания и представления пользователям аудиторского заключения ориентирован, прежде всего, на процесс представления отчетности в национальном формате Российской Федерации.

Однако, следует отметить, и в самом национальном формате существуют различные версии унифицированных форм для составления отчетности. Достаточно вспомнить, что помимо традиционного формата отчетности коммерческих организаций существуют также форматы отчетности для банков, микрофинансовых организаций, бюджетных организаций и аналогичных, имеющих определенную специфику сфер деятельности.



При создании модуля может быть предусмотрен «гибкий» формат, то есть возможность настройки на любую существующую модель отчетности, в том числе нефинансовую. Программа может быть способна «распознавать» привязываемый формат отчетности и предлагать соответствующий формат аудиторского заключения или иного отчета, например, заключения по результатам обзорной проверки.

Использование для анализа деятельности организации отчетности, подготовленной в формате МСФО, также требует изучения аудиторского заключения, подготовленного в отношении данной отчетности. Определенную специфику имеют форматы подготовки консолидированной отчетности, составление которой производится по правилам МСФО. В отношении составления аудиторского заключения аспект аудирования именно консолидированной отчетности влияет на несколько моментов, среди которых:

- правильное указание отчетности по всему тексту аудиторского заключения;
- выбор ключевых вопросов аудита, среди которых лидируют вопросы обесценения гудвила;
- наличие специального раздела, предусматривающего описание ответственности аудитора за аудит отчетности группы.

Использование модуля позволит выбрать соответствующие формулировки для описания проаудированного формата отчетности, а также соответствующую формулировку для описания мнения аудитора. В частности, при составлении аудиторского заключения в отношении отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, формулировка мнения аудитора согласно требованиям МСА 700 должна исключать формулировку «достоверно», используя вместо нее фразу «в соответствии».

Также при аудите отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, модуль может предлагать в качестве обязательного для заполнения раздел, указывающий на ограничение использования информации в соответствии с требованиями МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».

Идентификация аудиторской организации и руководителя аудита

Функционирование предлагаемого для разработки модуля для составления аудиторского заключения предполагает использование информационного хаба, объединяющего данные реестра СРО, включая данные о сотрудниках аудиторской организации, а также реестра аудиторских организаций, имеющих право проведения аудита отчетности ОЗО и ОЗО на финансовом рынке.

Введение основного регистрационного номера записи аудиторской организации и руководителя аудита при обращении к соответствующему реестру позволит подтвердить их полномочия путем идентификации аудируемого лица, его принадлежности к ОЗО.

При неполучении подтверждения полномочий аудиторской организации или руководителя аудита (например, отсутствия квалификационного аттестата соответствующей категории) модуль будет блокировать выдачу аудиторского заключения.

Использование данной модели позволит решить проблему недобросовестного выпуска аудиторских заключений организациями, не имеющими соответствующих полномочий, не включенными в реестр.

Оценка риска прекращения деятельности аудируемого лица

Принцип непрерывности деятельности организации является одним из основных допущений при составлении бухгалтерской отчетности в силу прямого указания стандартов, принадлежащих к разным системам, т.е. как согласно РСБУ, так и согласно МСФО. Для действующих и потенциальных инвесторов вопросы оценки горизонтов деятельности организации являются одним из важных факторов для управления инвестициями. Приоритетное значение проверки соблюдения данного принципа при подготовке отчетности обусловило как наличие в системе международных стандартов аудита МСА 570 «Непрерывность деятельности», так и появление специального раздела в аудиторском заключении при возникновении определенных обстоятельств под названием «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

Соблюдение данных требований является одним из аспектов, требующих пристального внимания аудитора в ходе проверки [5].

Использование предлагаемого модуля позволит распознавать организации по степени оценки аудитором угроз непрерывности деятельности, что может помочь инвесторам при оценке величины риска, связанного с приобретением или удержанием ценных бумаг конкретной организации.

Значительную роль при проведении такого анализа имеет отраслевая принадлежность аудируемого лица, так как зачастую такие угрозы имеют отраслевой характер, и в этом случае не будут влиять на оценку риска инвестиций в конкретную организации данной отрасли. Наиболее известным является влияние недавней пандемии коронавируса, например, на авиакомпании, существенно сократившие свою деятельность в этот период. Сравнительный анализ уровня угроз конкретной организации среди других организаций той же отрасли позволит сделать более обоснованный вывод в отношении величины риска.

Использование данных модуля для мониторинга при осуществлении контроля качества аудита

Накопленная при использовании модуля информация будет представлять значительный объем данных, который может быть использован для процессов мониторинга как при осуществлении внутреннего, так и внешнего контроля качества аудита.

Анализ «больших данных» получает все большее распространение в аудиторской практике [6, 7], при этом идет речь не только о данных аудируемых лиц, но и о данных самих аудиторских организаций.

Предлагаемый модуль может охватывать различные аспекты деятельности на рынке аудита, причем как на уровне отдельных руководителей заданий, так и на уровне аудиторских организаций, или уровне сети.

Так, модель сможет анализировать количество сотрудников аудиторской организации и количество выданных ими аудиторских заключений, при этом такой анализ может проводиться в режиме реального времени, не дожидаясь окончания календарного года. Модель сможет распознавать «необычно высокую

активность» отдельного руководителя задания, учитывая при этом масштаб деятельности аудируемого лица.

Также будет возможно анализировать удельный вес модифицированных аудиторских заключений, типичность ключевых вопросов аудита по сравнению с данными других аудиторских заключений этой же отрасли и др.

Модуль может включать анализ длительности взаимодействия аудируемого лица и аудитора, а также прямой запрет при подготовке аудиторского заключения с нарушением требований Правил независимости или откладывать выдачу аудиторского заключения до соответствующего одобрения уполномоченным лицом.

Подготовка бухгалтерской отчетности с учетом корректировок аудитора

В некоторых ситуациях аудиторское заключение содержит описания основания для модификации аудиторского заключения в виде количественных корректировок к прилагаемой проаудированной отчетности. Иногда описание предлагаемых аудитором корректировок носит достаточно объемный характер, например, в аудиторском заключении о бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Лента» за 2021 год указано шесть пунктов корректировок к прилагаемой отчетности. Использовать такого рода аудиторские заключения при анализе деятельности аудируемого лица достаточно проблематично, так как фактически следует скорректировать отчетность с учетом замечаний аудитора. При этом в силу отсутствия специального регламентирования формата описания основания для модификации мнения аудитора пользователь не всегда может самостоятельно произвести такую корректировку, так как не располагает полной информацией о бухгалтерских счетах учета влияния корректировок.

Предполагается создание в модуле формата проаудированной отчетности, которая отражала бы подтвержденные аудитором показатели. Заполнение такой отчетности производилось бы автоматизировано при обращении аудитора к данным прилагаемой бухгалтерской отчетности при описании основания для модификации мнения. При этом проверялось бы соблюдение всех контрольных показателей отчетности. В этом случае для

целей анализа отчетности пользователям было бы удобнее воспользоваться уже скорректированными показателями.

Описанная выше модель может быть также применима к корректировке текстовой информации, хотя такая корректировка носит менее распространенный характер и отличается более высокой степенью визуализации.

Модель может также включать визуализацию элементов аудиторского заключения, предназначенных для привлечения внимания пользователей, но, возможно, не изученных ими, например, при анализе значительного массива данных различных организаций. Можно предложить выделение нескольких категорий событий, требующих по мнению аудитора внимания пользователей и визуально выделять наиболее значимые из них [8].

Выводы и предложения

В данной статье рассмотрены некоторые из аспектов предлагаемого модуля для созда-

ния и представления аудиторского заключения. Использование данного модуля может быть многогранно как в целях предотвращения несоблюдения требований МСА при составлении аудиторского заключения (а превентивная функция является преобладающей при осуществлении контроля), так и для выявления факторов риска несоблюдения требований нормативных актов в области аудиторской деятельности в ходе мониторинга контроля качества аудита. Впоследствии данный модуль может быть использован и в качестве специального отраслевого программного обеспечения в процессе подготовки и аттестации аудиторов, в ходе которого требуется демонстрация навыков использования информационных технологий [9, 10]. Мы приглашаем представителей профессионального сообщества к обсуждению вопросов цифровизации аудиторской деятельности и будем рады принять участие в профессиональной дискуссии по данной области.

Литература

1. Гутцайт Е.М., Марьясин А.М. О внедрении аудиторского заключения с электронной подписью // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 1. — С. 10–18.
2. Гришкина С.Н., Калтакчи Н. Влияние пандемии на цифровизацию учетных процедур в субъектах малого предпринимательства // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 3. — С. 38–43.
3. Казакова Н.А. Институциональный аспект раскрытия ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 4. — С. 18–23.
4. Сотникова Л.В. Вложения в дочерние общества как ключевой вопрос аудита // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 4. — С. 10–17.
5. Дворецкая В.В. Соблюдение принципа независимости на завершающем этапе аудита // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 7. — С. 3–7.
6. Казакова Н.А., Мельник М.В., Дудорова Е.В. Перспективы внедрения аналитики больших данных в аудиторскую профессию // Аудитор. — 2021. — Т. 7. — № 3. — С. 40–47.
7. Казакова Н.А., Бровкина Н.Д. Информационные технологии в аудиторской деятельности // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 4. — С. 24–29.
8. Сотникова Л.В. Чрезвычайные ситуации в деятельности отчитывающихся организаций как ключевые вопросы аудита // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 1. — С. 9–20.
9. Казакова Н.А., Бровкина Н.Д. Оценка компетенций и профессиональных навыков аудитора в цифровой среде: наиболее значимые аспекты использования информационных технологий в аудите // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 8. — С. 20–24.
10. Казакова Н.А., Бровкина Н.Д. Оценка компетенций и профессиональных навыков аудитора в цифровой среде: аудиторские IT-риски // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 10. — С. 11–16.