

УДК 657.62

Е. В. Мишанова

Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний, Рязань,
e-mail: mev-r@yandex.ru

АКТУАЛИЗАЦИЯ ЗАДАЧ АУДИТОРОВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Ключевые слова: рекомендации, Минфин России, обязательный аудит, аудиторское мнение, ключевые вопросы, непрерывность деятельности, качество управления аудиторской группой.

В статье рассматриваются примеры актуализации задач аудиторов при проведении обязательного аудита, которые ежегодно ставятся органом государственного регулирования аудиторской деятельности России в существующих реальных экономических и политических условиях функционирования коммерческих предприятий. Начиная с 2004 года Минфин России в обязательном порядке разрабатывает рекомендации аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам для проведения обязательного аудита годовой отчетности за соответствующий отчетный год. Автором проанализированы конкретные задачи, которые должны были реализоваться в процессе проверок за последние четыре года. Рассмотрена наиболее актуальная информация, характеризующая особенности деятельности хозяйствующего субъекта в современных условиях и детально освещенная в аудиторском заключении для подробного информирования пользователей бухгалтерской финансовой отчетности и формулирования объективного мнения аудиторов с учетом сложившейся ситуации и поставленных задач.

E. V. Mishanova

Academy of Law and Administration of the Federal Penitentiary Service, Ryazan,
e-mail: mev-r@yandex.ru

UPDATE OF THE TASKS OF AUDITORS IN MODERN CONDITIONS

Keywords: recommendations, Ministry of Finance of Russia, statutory audit, audit opinion, key issues, business continuity, quality of audit team management.

The article discusses examples of actualization of the tasks of auditors during the mandatory audit, which are set annually by the state regulatory body of auditing activities of Russia in the existing real economic and political conditions of the functioning of commercial enterprises. Since 2004, the Ministry of Finance of the Russian Federation has been developing mandatory recommendations to audit firms and individual auditors to conduct a mandatory audit of annual reports for the corresponding reporting year. The author analyzes the specific tasks that had to be implemented in the process of inspections over the past four years. The most up-to-date information characterizing the features of an economic entity's activity in modern conditions and detailed in the auditor's report for detailed information of users of accounting financial statements and formulation of an objective opinion of auditors taking into account the current situation and the tasks set is considered.

Изменения в экономической и политической ситуации, в которой функционируют крупные предприятия, подлежащие обязательному аудиту в соответствии с федеральным законом «Об аудиторской деятельности», накладывают определенные обязанности на аудиторов, как в процессе проведения аудита, так и при формировании мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемых лиц.

Вид выдаваемого клиентам аудиторского заключения непосредственно зависит от учета внешних и внутренних условий, в которых функционировало предприятие в отчетном году.

Цель исследования – изучение актуальных задач, которые должны реализовать аудиторы в процессе обязательного аудита, их дифференциация в зависимости от сложившейся экономической, политической ситуации, произошедших изменений законодательства и их последствий.

Материалы и методы исследования

Ежегодно в дополнение к нормативным актам федерального значения Минфин России в лице Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности разрабатывает рекомендации аудиторским ор-

ганизациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций (далее – Рекомендации Минфина РФ). Проведенный анализ поставленных государственным регулятором текущих задач за 2004-2022 годы позволил сформулировать конкретные выводы.

Результаты исследования и их обсуждение

Самые первые Рекомендации Минфина, разработанные в 2004 году, разъясняли требования изменений, внесенных в первый федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ [1].

К этому периоду уже были разработаны и утверждены постановлениями Правительства РФ федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Рекомендации Минфина – 2004 содержали отдельные аспекты российских стандартов, которые аудиторы обязаны были применять и в соответствие с ними формулировать выводы в аудиторском заключении для достоверного информирования собственников, акционеров.

Необходимо было обязать аудиторов строго следовать требованиям федерального законодательства в части правомерности деятельности аудиторских фирм, сбора доказательств, оформления результатов для предупреждения нарушений законодательства об аудиторской деятельности.

Начиная с 2005 года Минфин России ежегодно публикует на официальном сайте рекомендации аудиторам об обязательных объектах проверок, информации, которая должна найти отражение в письменном отчете аудируемому лицу по итогам проведения аудита и повлиять на модификацию выдаваемого аудиторского заключения [2].

Специфику проведения обязательного аудита в России с 2017 года регламентируют федеральное законодательство, международные стандарты аудиторской деятельности, введенные в действие с 1 января 2017 года и уже пересмотренные за последние три года, внутренние стандарты аудита, разработанные саморегулируемой организацией «Ассоциация аудиторов "Содружество"», стандарты конкретных аудиторских организаций по осуществлению внутреннего контроля, отдельным методам проведения аудита и оформления рабочей документации [3].

В Рекомендациях Минфина аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017, 2018, 2019 годы четко прослеживаются тенденции изменения требований Минфина России к материалам, предоставляемым аудиторами по результатам обязательного аудита, в первую очередь, по обществу значимым организациям.

Общая тенденция нормативного регулирования аудита бухгалтерской финансовой отчетности с 2017 года – строгое соблюдение действующих международных стандартов аудита.

При проведении аудита бухгалтерской отчетности особое внимание должно быть обращено на:

1) выполнение аудиторских процедур аудитором либо контроль со стороны аудитора за выполнением аудиторских процедур работниками аудиторской организации (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»; МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»);

2) качество рабочей документации аудитора, в том числе формирование и хранение аудиторских файлов (МСА 230 «Аудиторская документация»);

3) рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита (МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»);

4) оценку рисков существенного искажения информации (МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения») (МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»);

5) изучение информации о связанных сторонах (МСА 550 «Связанные стороны»);

6) рассмотрение в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности (МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»);

7) исполнение требований в отношении рассмотрения недобросовестных действий (МСА 240 «Обязанности аудитора в отноше-

нии недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»;

8) выявление и оценку событий, возникших после отчетной даты (МСА 240, МСА 560 «События после отчетной даты»;

9) выполнение аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица (МСА 570 «Непрерывность деятельности»);

10) выполнение альтернативных аудиторских процедур при неполучении ответов на запрос о внешнем подтверждении; должное рассмотрение неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения (МСА 505 «Внешние подтверждения»);

11) наличие заявлений и разъяснений аудируемого лица в аудиторских файлах (МСА 580 «Письменные заявления»).

В настоящее время анализ рекомендаций Минфина за последние четыре года вызывает особый интерес. Эпидемиологическая ситуация с COVID-19, экономические санкции, накладывающие ограничения на все большее число отраслей, изделий, предприятий и отдельных физических лиц – представителей крупнейших предприятий, концернов, холдингов, определили необходимость обратить внимание аудиторов при проведении обязательного аудита годовой отчетности за 2019-2022 год на специфику функционирования экономических субъектов и на строгое соблюдение требований законодательства.

За последние три года отмечается усиление внимания к соблюдению общественно значимыми организациями требований законодательства по противодействию незаконному отмыванию доходов, финансированию терроризма, противодействию коррупции, организации внутреннего контроля противодействия данным фактам в самих экономических субъектах, к актуальным проблемам каждого отчетного года.

Анализ специфики рекомендаций аудиторским организациям по проверке финансовой отчетности за 2019-2022 годы позволил выявить актуальные проблемы, на которые аудиторы обязаны обратить внимание, раскрыть подробно в аудиторском заключении, довести до руководства аудируемого лица и пользователей финансовой отчетности.

Многие рекомендации Минфина РФ по проверке годовой отчетности, учитыва-

ющие практику аудита, впоследствии находили официальное закрепление в федеральном законодательстве по аудиторской деятельности.

Так, в Рекомендациях Минфина России по проверке отчетности за 2019 год обращалось особое внимание на обязательное назначение руководителя аудиторской проверки.

Опыт реализации Рекомендаций подтвердил необходимость введения определения и функций руководителя аудиторской проверки в федеральный закон «Об аудиторской деятельности», которые были утверждены изменениями 307-ФЗ от 2021 года.

Отличительной особенностью аудиторского заключения по годовой отчетности за 2019 год явилась примерная форма аудиторского заключения при наличии существенной неопределенности по поводу способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность в условиях распространения новой коронавирусной инфекции [5].

Рекомендации Минфина России по проверке годовой отчетности за 2020 год обязали аудиторов оценить возможность искажений финансовой отчетности в целях приукрашивания сложившейся в условиях коронавируса ситуации для привлечения инвесторов, получения кредитов, вероятность и масштаб потенциального влияния условий COVID-19 на бухгалтерскую отчетность [6].

Государственная поддержка российского бизнеса в виде целевой финансовой помощи, сохранение кадрового состава предприятий и организаций, потребовал от аудиторов тщательной проверки целевого использования выделяемых государством финансовых средств, строгое выполнение ограничительных условий кредитных соглашений, затрат на реструктуризацию предприятий в условиях отсутствия необходимых комплектующих, деталей и приборов, недоступных вследствие экономических санкций.

Годовая отчетность 2021 года была составлена в условиях, адаптированных к экономической реальности и применения новых, пересмотренных в 2019-2021 годах международных стандартов аудиторской деятельности, введения федеральных стандартов по бухгалтерскому учету – ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», 26/2020 «Капитальные вложения».

Аудиторы были обязаны проверить применение ФСБУ, начиная с учетной политики на 2021 год и заканчивая составлением отчетности с перспективным или ретроспективным отражением стоимости запасов, основных средств, капитальных вложений, доходов от финансовой аренды [7].

Рекомендации Минфина России по проверке годовой отчетности за 2022 год учитывают сложную геополитическую обстановку, продолжающуюся специальную военную операцию, перестройку деятельности промышленных предприятий на выполнение государственных оборонных заказов.

В связи с этим особое внимание в них уделено соблюдению аудиторами конфиденциальности в процессе проведения проверки и сохранности полученной информации. Аудиторское заключение должно быть расширено комментариями отдельных ключевых вопросов, таких как: распределение чистой прибыли, рефинансирование, лизинговые операции.

В «Рекомендациях Минфина РФ по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год» определяются основные положения, которые обязаны соблюдать аудиторы в процессе проведения обязательного аудита бухгалтерской финансовой отчетности за 2022 год:

1. Применение принципа существенности при планировании и проведении аудита бухгалтерской отчетности;
2. Обязательность аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
3. Рассмотрение рисков отмывания доходов и финансирования терроризма (ОД/ФТ);
4. Качество составления аудиторского заключения (его модификация)
5. Оформление бухгалтерской отчетности, прилагаемой к аудиторскому заключению;
6. Порядок представления аудиторского заключения;
7. Составление аудиторской документации в виде электронных документов;
8. Место хранения документов, образующихся при осуществлении аудиторской деятельности;
9. Особенности осуществления аудиторских процедур при проведении аудита бухгалтерской отчетности кредитной, страховой, нефинансовой организации.

10. Раскрытие аудиторской организацией информации о своей деятельности (в т.ч. в Интернете);

11. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности. Применяемые новые федеральные стандарты бухгалтерского учета [8].

Рассмотрим подробнее основные принципы проведения аудита финансовой отчетности.

1. Применение принципа существенности при планировании и проведении аудита бухгалтерской отчетности предполагает, что в соответствии с МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» принцип существенности применяется аудитором как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на бухгалтерскую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формулировании мнения в аудиторском заключении.

Определение существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин:

- существенность для бухгалтерской отчетности в целом;
- уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- существенность для выполнения аудиторских процедур;
- данные о пересмотре вышеуказанных уровней существенности в ходе аудита.

2. Обязательность аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица означает определение возможности продолжения деятельности в последующие 12 месяцев и на перспективу в современных нестабильных условиях ведения бизнеса, что особенно актуально для пользователей финансовой отчетности с позиции возможного инвестирования. Очень важные выводы аудиторов, которые могут подтверждаться заключениями юристов, экспертов.

3. Рассмотрение рисков отмывания доходов и финансирования терроризма (ОД/ФТ).

В Рекомендациях Минфина России обязанность аудиторов особенно тщательно изучать сомнительные сделки определена после принятия федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Внимание аудиторов на возможные факты было обращено регулятором, начиная с аудита отчетности за 2005 год [9].

Формат представления информации в Росфинмониторинг определен Инструкцией о представлении в Федеральную службу по финансовому мониторингу информации, предусмотренной Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», утвержденной приказом Росфинмониторинга от 22 апреля 2015 г. № 110 [10].

Аудиторы обязаны проверять соблюдение законодательных и иных нормативных правовых актов по противодействию коррупции, выполнять процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и на уровне предпосылок, в том числе по причине несоблюдения требований по противодействию коррупции.

4. Качество составления аудиторского заключения, оформление бухгалтерской

отчетности, прилагаемой к аудиторскому заключению и порядок представления аудиторского заключения.

Минфин России как государственный орган, регламентирующий и проверяющий качество аудиторской деятельности, уделяет внимание этим вопросам при проведении обязательного аудита с позиции строгого соблюдения законодательства по аудиторской деятельности, требует единообразного подхода к приложенной проаудированной отчетности, регламентирует порядок представления аудиторского заключения заказчику и внешним пользователям финансовой отчетности.

Отдельно в Рекомендациях Минфина–2022 подчеркивается необходимость совершенствования системы управления качеством аудиторской деятельности, включающей подбор и повышение квалификации персонала аудиторских фирм, постоянное консультирование, мониторинг.

Сложная экономическая и геополитическая ситуация в России ставит перед аудиторами новые задачи, выполнение которых призвано обеспечивать качественную проверку, объективное мнение о достоверности финансовой отчетности, выявление и предотвращение незаконных операций, своевременное устранение допущенных нарушений и предотвращение штрафных санкций к аудируемым лицам. Соблюдение рекомендаций, в свою очередь, обеспечит качественное проведение проверки аудиторскими фирмами и позволит пройти процедуру внешнего контроля качества аудиторской деятельности.

Библиографический список

1. Письмо Минфина России от 7 февраля 2005 года № 07-03-01/93 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2004 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=5622-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2004_god (дата обращения: 08.07.2023).
2. Письмо Минфина России от 12 января 2006 года № 07-05-06/2 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2005 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=5621-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2005_god (дата обращения: 08.07.2023).

3. Письмо Минфина России от 27.12.2019 № 07-04-09/102563 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2017 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=121767-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2017_god (дата обращения: 08.07.2023).

4. Письмо Минфина России от 21 января 2019 г. № 07-04-09/2654), «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=126518-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2018_god (дата обращения: 08.07.2023).

5. Письмо Минфина России от 07.04.2020 № 07-02-09/27403 «О порядке осуществления аудиторской деятельности в условиях сложной эпидемиологической ситуации в связи с распространением новой коронавирусной инфекции». [Электронный ресурс]. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=129963-pismo_minfina_rossii_ot_07.04.2020_07-02-0927403_o_poryadke_osushchestvleniya_auditorskoi_dyeyatelnosti_v_usloviyakh_slozhnoi_epidemiologicheskoi_situatsii_v_svyazi_s_raspro](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=129963-pismo_minfina_rossii_ot_07.04.2020_07-02-0927403_o_poryadke_osushchestvleniya_auditorskoi_dyeyatelnosti_v_usloviyakh_slozhnoi_epidemiologicheskoi_situatsii_v_svyazi_s_rasprostraneniem_novoy_koronavirusnoy_infektsii) (дата обращения: 08.07.2023).

6. Письмо Минфина России от 29 декабря 2020 г. № 07-04-09/115445 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2020 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=132264-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2020_god (дата обращения: 08.07.2023).

7. Письмо Минфина России от 18 января 2022 г. № 07-04-09/2185) «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=135351-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2021_god (дата обращения: 08.07.2023).

8. Письмо Минфина России от 23 декабря 2022 г. № 07-04-09/126779 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god (дата обращения: 08.07.2023).

9. Методические рекомендации по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции (одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 06.06.2017, протокол N 34). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_217876/b26b2e47bd38905e1b2e8e82c424a69d639de743/ (дата обращения: 08.07.2023).

10. Приказ Росфинмониторинга от 22 апреля 2015 г. № 110 «Об утверждении Инструкции о представлении в Федеральную службу по финансовому мониторингу информации, предусмотренной Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»». [Электронный ресурс]. URL: <https://minjust.gov.ru/ru/documents/7897/> (дата обращения: 08.07.2023).