

Новые стандарты аудиторской деятельности

Рассматривается содержание правил (стандартов) аудиторской деятельности № 32 и № 33, введенных в действие постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 № 557. Показаны особенности их применения в аудиторской практике.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.2008 № 557 введены в действие три новых правила (стандарта) аудиторской деятельности далее - ПСАД):

- ПСАД № 32 "Использование аудитором результатов работы эксперта";
- ПСАД № 33 "Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности";
- ПСАД № 34 "Контроль качества услуг в аудиторских организациях".

Аналогом названных стандартов в международной практике являются:

- МСА 620 "Использование работы эксперта";
- МСА 910 "Задания по обзору финансовой отчетности";
- МСА 220 "Контроль качества работы в аудите".

Рассмотрим подробнее сущность принятых федеральных стандартов, особенности их применения в практике работы аудиторских организаций и аудиторов.

ПСАД № 32 "Использование аудитором результатов работы эксперта"

Нередко в ходе аудиторской проверки аудиторы не в состоянии самостоятельно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для выражения своего мнения о достоверности статей проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии хозяйственных операций аудируемого лица требованиям действующего законодательства. Такие ситуации возникают обычно при необходимости оценки внеоборотных активов (земли, зданий, сооружений, предметов искусства и др.), в ходе определения сроков полезного использования имущества, уяснения условий договоров, положений законодательных и иных нормативных актов, т.е. во время осуществления деятельности, отличной от бухгалтерского учета и аудита. В этих случаях согласно п. 3 ПСАД № 32 аудиторы имеют право привлекать к проверке экспертов, т.е. физических и юридических лиц, обладающих специальными навыками, знаниями и опытом и осуществляющих свою деятельность в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита (оценщиков, инженеров, геологов, актуариев и т.д.). Экспертом может быть **лицо, привлеченное к проверке по договору** (как аудитором, так и аудируемым лицом), а также **сотрудник аудируемого лица или аудитора** (п. 5 ПСАД № 32).

Прежде чем принимать решение о привлечении эксперта к проверке, аудитору следует оценить целесообразность данного действия с учетом (п. 7 ПСАД № 32):

- знаний и опыта членов аудиторской группы;
- риска существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- ожидаемого количества и качества других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Кроме того, привлекаемый эксперт должен быть компетентным в исследуемой области, иметь возможность объективно выполнять свою работу (пп. 8-10 ПСАД № 32).

Оценка **компетентности и объективности** эксперта, привлекаемого к проверке, осуществляется на основе профессионального суждения аудитора. В качестве критериев оценки выступают опыт работы эксперта по соответствующей деятельности, наличие у него профессионального аттестата, лицензии и (или) членства в профессиональной саморегулируемой организации по исследуемой области, отсутствие связи между экспертом и аудируемым лицом и др. Ниже эти критерии раскрыты более детально.

Требуемые качества

Критерии оценки

Компетентность	Наличие у эксперта: профессионального аттестата по исследуемой области лицензии на право осуществления деятельности в исследуемой области членства в профессиональной саморегулируемой организации, занимающейся деятельностью в исследуемой области опыта работы по соответствующей деятельности положительной репутации
Объективность	Отсутствие между аудируемым лицом и экспертом взаимосвязей: финансовой родственной имущественной другой

В связи с отсутствием единой рекомендуемой методики оценки компетентности и объективности привлекаемого эксперта возникает необходимость разработки соответствующего внутрифирменного стандарта, закрепляющего данную методику.

Если по итогам оценки компетентности и объективности эксперта аудиторская организация не уверена в профессиональной компетентности и объективности эксперта, то она может:

- выполнить дополнительные аудиторские процедуры и самостоятельно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- привлечь к проверке другого эксперта, отвечающего перечисленным требованиям.

Если компетентность и объективность эксперта не вызывают сомнений, то его привлекают к проверке и составляется **техническое задание**, желательно в письменной форме. Главное назначение технического задания - получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что работа, выполненная экспертом, соответствует целям аудита (п. 11 ПСАД № 32).

Техническое задание может касаться следующих вопросов:

- цели и объем работы эксперта;
- общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- порядок взаимоотношения эксперта с аудируемым лицом;
- конфиденциальность информации об аудируемом лице;
- информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, примененным в предыдущие отчетные периоды.

Перечень **дополнительных вопросов** определяется аудиторской фирмой самостоятельно. При нечетком изложении экспертом ответов на вопросы, указанные в техническом задании, аудитор может обратиться к нему с устными вопросами по уточнению полученных данных.

Выводы эксперта по итогам работы оформляются в виде отчета в письменной форме. Аудиторская организация, прежде чем использовать данные выводы, в обязательном порядке должна их проверить, установив (п. 12 ПСАД № 32):

- достоверность, полноту и актуальность данных источников информации эксперта;
- соответствие методов и допущений, использованных экспертом, методам и допущениям, использованным в предыдущие отчетные периоды;
- соответствие полученных экспертом результатов выводам, сделанных аудитором в ходе выполнения других аудиторских процедур.

В качестве **способов получения аудиторских доказательств** допускаются:

- запрос относительно процедур, которые применялись экспертом с целью определения уместности и надежности источника информации;
- обзорная проверка данных, использованных экспертом;
- тестирование этих данных;
- другие способы получения аудиторских доказательств, установленные ПСАД № 5 "Аудиторские доказательства".

Если результаты работы эксперта не представляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или выводы, полученные экспертом, противоречат результатам работы самой аудиторской фирмы, то аудиторам следует (п. 15 ПСАД № 32):

- проанализировать ситуацию с руководством аудируемого лица;
- обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- осуществить дополнительные аудиторские процедуры;
- привлечь другого эксперта с учетом требований, описанных выше;
- модифицировать аудиторское заключение в соответствии с ПСАД № 6 "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности".

Если аудитор признает выводы эксперта корректными, представляющими достаточные надлежащие аудиторские доказательства, соответствующие целям аудита, то он принимает решение об использовании данных выводов при подготовке аудиторского заключения. При этом в безоговорочно положительном заключении, когда аудитор признает финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица достоверной во всех существенных аспектах, ссылка на использование работы эксперта не делается, так как она может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности (п. 16 ПСАД № 32).

Если же аудитор принимает решение модифицировать аудиторское заключение, то целесообразно описать работу эксперта, указав степень его участия в выполнении аудиторского задания (п. 17 ПСАД № 32). Данные действия осуществляются только с согласия самого эксперта. В случае, если такое согласие не получено, а аудитор считает, что ссылка обязательна, аудитору следует воспользоваться юридической консультацией для определения дальнейших действий. Затем аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

Общая схема действий аудитора при использовании работы эксперта представлена на рис. 1.



Рис. 1. Схема действий аудитора при использовании работы эксперта

ПСАД № 33 "Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности"

Согласно ПСАД № 33 обзорная проверка представляет собой пример сопутствующих аудиту услуг, под которыми понимается деятельность, осуществляемая аудиторами помимо проведения аудиторских проверок. Поэтому правила проведения и оформления результатов обзорной проверки в некоторой степени отличаются от правил осуществления аудита.

В соответствии с п. 1 ПСАД № 33 **субъектами обзорной проверки** финансовой (бухгалтерской) отчетности являются исполнители - юридические и физические лица, выполняющие обзорную проверку, и хозяйствующие субъекты - юридические лица, в отношении которых выполняется такая проверка. **Субъектами аудита** являются аудиторы и аудируемые лица.

Цель обзорной проверки определяется п. 15 ПСАД № 24 "Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами". Согласно этому ПСАД назначение обзорной проверки - предоставить аудитору возможность определить, имеются ли основания для предположения о существенном несоответствии финансовой (бухгалтерской) отчетности установленным требованиям к ее составлению. Фактически аудитор (исполнитель) не выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, а предполагает исходя из полученных аудиторских доказательств, достоверно ли составлена отчетность экономического субъекта.

Результаты обзорной проверки оформляются в виде заключения исполнителя, который выражает **негативную уверенность** в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений (пп. 8, 21, 22 ПСАД № 33). Таким образом, исполнитель обеспечивает ограниченный уровень уверенности в результатах обзорной проверки.

Результаты аудита оформляются аудиторским заключением, дающим **позитивную уверенность** в достоверности отчетности аудируемого лица, т.е. уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором - разумный, но не абсолютный.

Обзорная проверка осуществляется на основании **договора на оказание услуг по обзорной проверке**, в котором исполнитель и хозяйствующий субъект должны указать, в частности (пп. 9, 19 ПСАД № 33):

- цель предоставляемой услуги;
- ответственность руководства хозяйствующего субъекта за финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- объем обзорной проверки;
- предполагаемую форму заключения по результатам обзорной проверки.

Кроме того, в договоре должно быть отражено, что хозяйствующим субъектом обеспечивается доступ исполнителя ко всем учетным данным, документации и другой информации, требующимся при проведении обзорной проверки.

В договоре также должны содержаться два условия:

- обзорную проверку не следует рассматривать в качестве способа выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений (например, недобросовестных действий или растрат, которые могли иметь место);
- при оказании данной услуги не будет проводиться аудит, а в заключении по результатам обзорной проверки не будет содержаться мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности осуществляется на основе плана (п. 11 ПСАД № 33), подготовленного исполнителем на базе собственного профессионального суждения (п. 16 ПСАД № 33). При планировании обзорной проверки учитываются требования ПСАД № 3 "Планирование аудита".

Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур определяются с учетом знаний, полученных аудитором в отношении хозяйствующего субъекта в прошлые отчетные периоды, понимания его деятельности, характера информационной системы бухгалтерского учета, существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.

При определении существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета следует использовать методики, применяемые в ходе обычной аудиторской проверки (п. 17 ПСАД № 33), разработанные на основе требований ПСАД № 4 "Существенность в аудите".

В ходе обзорной проверки можно использовать **следующие процедуры** (п. 18 ПСАД № 33):

- получение исполнителем представления о деятельности хозяйствующего субъекта и отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект функционирует;
- запросы в отношении учетной политики хозяйствующего субъекта, порядка отражения в учете, классификации и обобщения операций, группировки информации для отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, ее раскрытия в связи с решениями, принятыми на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), и прочими решениями, которые могли оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- аналитические процедуры, разработанные с целью выявления соотношений и отдельных статей, которые представляются необычными; речь идет, например, о сравнении текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности с данными предыдущих периодов, с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием и т.д.;
- изучение финансовой (бухгалтерской) отчетности в свете ставшей известной исполнителю информации о соответствии данной отчетности правилам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- получение заключений других аудиторов или исполнителей, которые проводили аудит или обзорную проверку финансовой информации хозяйствующего субъекта;
- запросы сотрудникам хозяйствующего субъекта, которые отвечают за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При использовании работы другого исполнителя или эксперта необходимо удостовериться в соблюдении требований ПСАД № 22 "Использование аудитором результатов работы эксперта", проанализировать, соответствует ли такая работа целям обзорной проверки (п. 14 ПСАД № 33).

Группировка рекомендуемых процедур обзорной проверки **по участкам финансово-хозяйственной деятельности** коммерческой организации приведена в приложении № 1 к ПСАД № 33:

- активы - денежные средства, дебиторская задолженность, материальные запасы, финансовые вложения, основные средства и амортизация, нематериальные активы, расходы будущих периодов;
- обязательства и капитал - кредиты и займы, кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками, налог на прибыль и прочие налоги, капитал;
- прочие хозяйственные операции - условные факты финансово-хозяйственной деятельности, события после отчетной даты, прочие хозяйственные операции.

Среди наиболее распространенных процедур обзорной проверки, рекомендованных ПСАД № 33, можно назвать:

- запросы с целью поиска информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица (п. 22 ПСАД № 5);
- аналитические процедуры - анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудитуемого лица, с тем чтобы выявить необычные и (или) неправильно отраженные в бухгалтерском учете хозяйственные операции, а также причины таких ошибок и искажений (п. 25 ПСАД № 5).

По итогам выполнения аудиторских процедур исполнитель составляет заключение. Согласно п. 23 ПСАД № 33 заключение должно содержать следующие реквизиты.

Наименование заключения. Заключение по результатам обзорной проверки.

Наименование адресата. Лицо, предусмотренное договором на оказание услуг по обзорной проверке или законодательством Российской Федерации.

Сведения об исполнителе обзорной проверки.

Для аудиторской организации:

- организационно-правовая форма;
- наименование;
- место нахождения;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации.

Для индивидуального аудитора:

- фамилия, имя, отчество лица;
- указание на осуществление деятельности без образования юридического лица;
- место жительства;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации.

Сведения о хозяйствующем субъекте. Организационно-правовая форма, наименование, место нахождения.

Вводная часть. Финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой была проведена обзорная проверка, а также заявление о разделении ответственности руководства хозяйствующего субъекта и исполнителя.

Объем обзорной проверки. Заявления о том, что:

- обзорная проверка ограничивается главным образом запросами и аналитическими процедурами;
- аудит не был проведен;
- выполненные процедуры обеспечивают меньшую степень уверенности, чем аудит;
- аудиторское мнение не выражается.

Заявление по результатам обзорной проверки. Негативная уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает или не дает достоверного представления о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с применимыми правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (пп. 21, 22 ПСАД № 33).

Дата заключения. День, когда была завершена обзорная проверка, что позволит пользователю полагать, что исполнитель учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и заключение по результатам обзорной проверки известные исполнителю события и операции, возникшие до этой даты (п. 25 ПСАД № 33).

Подпись. Подпись руководителя (или иного уполномоченного лица) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуального аудитора и подпись руководителя обзорной проверки (лица, возглавляющего обзорную проверку).

В зависимости от выводов, сделанных исполнителем по итогам обзорной проверки, можно выделить несколько видов заключений (рис. 2).



Рис. 2. Виды заключений по обзорной проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности

Заключение с выражением безоговорочно положительного мнения. В этом случае в заключении указывается, что при проведении обзорной проверки исполнитель не обнаружил фактов, позволяющих полагать, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с применимыми правилами и ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Заключение, содержащее мнение с оговоркой, возможно в двух случаях:

- из-за разногласий между исполнителем и хозяйствующим субъектом относительно ненадлежащего способа бухгалтерского учета; исполнитель указывает на то, что при проведении обзорной проверки он выявил обстоятельства, искажающие достоверное представление о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, но влияние данных обстоятельств не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное мнение;
- из-за ограничения объема обзорной проверки; исполнитель указывает на то, что не обнаружено ничего, что дало бы основание полагать о недостоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, если не принимать во внимание возможные поправки, внесение которых могло бы оказаться необходимым в отсутствие ограничения объема.

Заключение, содержащее отрицательное мнение. Исполнитель указывает, что при проведении обзорной проверки он выявил существенные обстоятельства, в результате которых финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел хозяйствующего субъекта в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Примеры заключений по результатам обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности представлены в приложениях к ПСАД № 33.

(Окончание следует)

Е.А. Мизиковский,
доктор экономических наук, профессор
ННГУ им. Н. И. Лобачевского
М.А. Штефан,
кандидат экономических наук, старший преподаватель
Государственный университет - Высшая школа экономики (Нижегородский филиал)

Источник: Аудиторские ведомости, 2009, № 2