

УДК 657

¹*М.В. Булычева, ²Т.В. Булычева, ²Т.В. Завьялова*

¹Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ Обнинский институт атомной энергетики, Калужская область, г. Обнинск, email: bulychevamv20@oiate.ru

²Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, г. Саранск, email: m-tatyana@list.ru

ИЗМЕНЕНИЯ В СФЕРЕ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В 2022 ГОДУ

Ключевые слова: международные стандарты аудита, контроль, риск существенного искажения, бухгалтерская финансовая отчетность, стратегия аудита, программа аудита.

Министерство финансов ввело в действие ряд пересмотренных международных стандартов аудита. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения», обновленный приказом Минфина от 27.10.2021 № 163н, распространяется на аудит финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15.12.2021. В июле 2022 года Совет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности (IAASB), выпустил рекомендации по первичному применению МСА 315 (пересмотренного в 2019 году). В статье проанализируем обновленный МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения». Рассмотрим, как эти изменения повлияют на аудит финансовой отчетности за 2022 год и к чему готовиться составителям отчетности.

¹*M.V. Bulycheva, ²T.V. Bulycheva, ²T.V. Zavyalova*

¹National Research Nuclear University MEPhI Obninsk Institute of Atomic Energy, Obninsk, email: bulychevamv20@oiate.ru

²Saransk Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Saransk, email: m-tatyana@list.ru

CHANGES IN THE SCOPE OF THE INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS IN 2022

Keywords: international auditing standards, control, risk of material misstatement, financial statements, audit strategy, audit program.

The Ministry of Finance has put in place a number of revised international auditing standards. ISA 315 "Identifying and assessing the risks of material misstatement", updated by Order of the Ministry of Finance dated October 27, 2021 No. 163n, applies to the audit of financial statements for periods beginning December 15, 2021. In July 2022, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) issued recommendations for the initial application of ISA 315 (as revised in 2019). In this article, we will analyze the updated ISA 315 "Identifying and assessing the risks of material misstatement". Let's look at how these changes will affect the audit of financial statements for 2022 and what preparers should prepare for.

Совет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности (IAASB) решил обновить МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» [1], поскольку:

– исследование практики его применения выявило несоответствия в характере и количестве существенных рисков искажения;

– получение понимания внутреннего контроля было непросто реализовать и задокументировать вследствие различной трактовки положений стандарта;

– оказалось недостаточно указаний по идентификации и оценке рисков, связанных с информационными технологиями.

Материал и методы исследования

Вопросам изучения международных стандартов аудита в современных условиях в России уделяется достаточно большое внимание. При этом следует отметить широкий спектр изучаемых вопросов. В работе использованы такие общенаучные методы, как анализ и синтез, обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение

Можно выделить шесть областей, которые изменились, по сравнению с предыдущей версией МСА 315.

1. Отдельная оценка риска искажения на уровне предпосылок. Риски существенного искажения включают как риски вследствие недобросовестных действий (отдельные процедуры рассматриваются в том числе в МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности») [2], так и риски в результате ошибок. Аудиторский риск – это совокупность риска существенного искажения (неверная финансовая отчетность) и риска не обнаружения (неэффективность аудиторских процедур). Так, риск существенного искажения оценивается на двух уровнях:

- финансовая отчетность в целом (искажение строк или полноты раскрытия информации),

- предпосылка (полнота, точность, оценка, своевременность признания, классификация, существование, права и обязанности) и состоит из двух компонентов.

Риск существенного искажения состоит из двух компонентов:

- неотъемлемый риск: бизнес-риски и несовершенство учетной системы;

- риск средств контроля: незрелость системы внутреннего контроля.

Новый МСА 315 требует отдельно оценивать компоненты риска существенного искажения на уровне предпосылки. Например, для торговой компании неотъемлемый риск, связанный с предпосылкой «оценка» запасов, может быть признан стандартным, если товары приобретаются у внутренних поставщиков и их стоимость складывается исключительно из цены покупки, а скидки и бонусы отсутствуют. Тогда аудиторские процедуры могут быть ограничены тестированием первичных документов, чтобы подтвердить стоимостную оценку единицы запасов по самым существенным позициям или полученным из случайной выборки. В то же время риск средств контроля для предпосылки «существование» запасов может быть установлен как «повышенный», если регулярная инвентаризация не проводится,

или «значительный», если материально-ответственное лицо отсутствует. В этом случае аудитор может прийти к выводу о необходимости 100% пересчета остатков или проведению альтернативных процедур – тестированию по существу объема закупок и реализации по расширенной выборке вследствие высокого уровня риска.

МСА 315 поощряет использование автоматизированных инструментов и методов для оценки рисков на больших объемах данных, в том числе для последующего анализа. Аналитические процедуры могут включать как финансовую, так и нефинансовую информацию, и помогают идентифицировать закономерности и выявлять аномалии. Анализ исходных данных выполняется с применением различных методов визуализации. Например, изменения выручки от реализации можно проанализировать с использованием базовых функций Excel:

1. Построение графиков объема реализации и выручки за два периода и анализ наличия/отсутствия сезонного фактора.

2. Факторный анализ и построение так называемых мостов (разбивка причин изменений показателей по выбранным категориям) или диаграмм изменения:

- за счет объема, повышения цен, структуры клиентов, колебания валюты и прочего;

- продажных цен за счет обновления прайс-листа, внутренних (on-invoice) и внешних за объем (off-invoice), структуры продукции, клиентской базы.

Будущее аудита, как и большинства финансовых функций, лежит в цифровизации и отказе от проверки на основании выборки элементов в пользу анализа всего массива данных:

- автоматизация, в том числе с использованием искусственного интеллекта для сбора, сортировки и обработки данных;

- статистический анализ данных (корреляционный и регрессионный);

- использование систем распознавания текста, в том числе автоматической сверки pdf-файлов с первичной документацией с реестром операций клиента;

- технологии «больших данных», если удастся обеспечить их полноту,

надежность и возможность интеграции из различных источников.

2. Пересмотр определения «значительного» риска. Так, риск искажения финансовой отчетности будет считаться значительным, если:

- вероятность возникновения искажения велика;
- потенциальное влияние искажения может быть существенным.

Исходя из такого определения даже существенные по объему и размеру операций статьи отчетности могут требовать ограниченных аудиторских процедур [3]. Например, основная статья расходов аудиторских и консультационных компаний – расходы на оплату труда сотрудников и начисленные социальные взносы. Очевидно, при использовании окладной системы и отсутствии различной формы доплат (за командировки, переработки и т. п.) расчет показателей прост и прозрачен и не требует расширенного аналитического тестирования и детальных процедур.

3. Расширение требований к применению аудитором профессионального скептицизма. В стандарте выделены факторы неотъемлемого риска, то есть характеристики событий или условий, способствующих искажению вследствие недобросовестных действий или ошибок, до учета средств контроля. Такие факторы могут иметь качественный или количественный характер и включают сложность, субъективность, изменчивость, неопределенность и подверженность искажению в силу предвзятости руководства. К другим факторам неотъемлемого риска относятся:

- значительность вида операций, остатка или раскрытия информации в количественном или качественном отношении;
- объем или неоднородность состава статей отчетности.

Стандарт настаивает на проявлении аудитором профессионального скептицизма, то есть необходимости подвергать сомнению противоречивую информацию и надежность документов и проявлять бдительность в отношении потенциально рискованных операций. Проверка и иногда оспаривание информации, получаемой от клиента, это не злой умысел аудитора и трата времени

клиента, а часть выполнения профессиональных обязанностей в рамках аудиторских стандартов. Например, чтобы проверить процент завершенности на основании метода ресурсов в соответствии с пунктом 41 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами» [4], аудитор запросит актуальную смету и дополнительные письменные подтверждения руководства, если строительство постоянно отстает от графика и визуальный осмотр объекта не подтверждает мнение эксперта клиента.

4. Масштабируемость (scalability). При оценке рисков существенного искажения аудиторы будут ориентироваться не столько на размер компании или тестируемых операций, сколько на их сложность. Так, проверка небольшого интернет-магазина может оказаться трудозатратной вследствие отсутствия системы внутреннего контроля и необходимости расширенного тестирования и наличия большого количества автоматизированных операций вне учетной системы. В то же время проверка крупной оптовой компании с ограниченным числом поставщиков и дистрибьюторов, регулярным проведением инвентаризации и проверки взаиморасчетов может занять меньше времени, несмотря на существенную разницу в размере выручки, по сравнению с тем же интернет-магазином.

5. Новое определение контроля и разделение средств контроля на прямые и косвенные. Новое понятие контроля включает наличие у компании политики и/или процедур, которые обеспечивают разумную уверенность руководства в том, что процесс подготовки отчетности надежен, проводимые операции эффективны и результативны, законы и нормативные акты соблюдаются. Важно, что даже при отсутствии политики наличие контрольных процедур в компании может существенно снизить объем детального аудиторского тестирования. Понятие системы внутреннего контроля, как и раньше включает в себя пять взаимосвязанных компонентов, однако стандарт делит их на две группы:

1. Прямые средства контроля, то есть те, которые непосредственно влияют на финансовую отчетность. Такие средства контроля требуют от аудитора доку-

ментирования их понимания. Для существенных классов операций проводится проверка дизайна, то есть насколько разработанные контрольные процедуры достигают своих целей, и тестирование контрольных процедур, если система внутреннего контроля в компании признана надежной:

- информационная система и информационное взаимодействие;
- контрольные процедуры.

2. Косвенные средства контроля. Здесь можно ограничиться только интервью с руководством компании и ответственными лицами и задокументировать понимание:

- контрольной среды;
- процесса оценки рисков в организации;

процесса мониторинга системы внутреннего контроля организации.

6. Понимание ИТ-среды и общих информационных контролей. Большое внимание в стандарте уделяется среде информационных технологий, которая включает в себя компоненты, используемые для поддержки хозяйственных операций и реализации бизнес-стратегии:

- ИТ-приложение (хранилище данных или генератор отчетов) – программа для инициирования, обработки, учета и отражения в отчетности операций или информации. ИТ-приложения включают хранилища данных и генераторы отчетов;

- ИТ-инфраструктура – сеть, операционные системы, базы данных, аппаратное и программное обеспечение;

- ИТ-процессы – процессы организации для управления доступом к ИТ-среде, внесением изменений в программы или в ИТ-среду и для контроля за функционированием информационных технологий.

В обязанности аудитора входит:

- обязательное документирование понимания информационной среды (список ИТ-приложений, автоматизированные/ручные/частично автоматизированные потоки между ними, порядок обработки операций, контроль результатов);

- тестирование общих информационных контролей с учетом масштабируемости;

- тестирование операционной эффективности прикладных средств ИТ-контроля, если аудитор сочтет это це-

лесообразным: операции санкционированы, осуществлены в полном объеме, зафиксированы и обработаны.

Например, не всегда до момента выдачи аудиторского заключения удается получить все внешние подтверждения или акты сверки с контрагентами. Это требует проводить альтернативные детальные процедуры – тестировать платежи после отчетной даты, детально проверять операции за периоды, не покрытые актами сверки. Выполнить требования стандартов можно с большей эффективностью, если в компании используется система электронного документооборота (ЭДО), и объем операций в ней составляет существенную часть выручки и/или закупок или расходов. Так, ЭДО «Диадок» в интеграции с «1С» позволяет как формировать документы и отсылать их контрагентам, так и получать документы с автоматическим отражением операций в учете. Аналогичные интерфейсы используются при загрузке и выгрузке банковских документов между системой «банк-клиент» и любой учетной системой. Таким образом, остатки и обороты с контрагентами, участвующими в ЭДО, можно подтвердить с учетом документирования понимания ИТ-среды следующими процедурами:

- наблюдение и инспектирование за выгрузкой реестра операций из «Диадок» в «1С» и обратно, и последующей сверкой реестра с бухгалтерскими данными;

- проверка полноты и корректности загруженных и выгруженных данных: верификация работы автоматического интерфейса силами ИТ-аудиторов;

- выборочное детальное тестирование операций со статусом «На одобрении» или «Отказано».

Переориентация с аудита операций (детальное тестирование) на аудит процессов (эффективность средств контроля) актуальна много лет, но, к сожалению, возможно только при наличии у компании зрелой системы внутреннего контроля. Тогда аудитору не нужно проверять большую часть операций, фактически дублируя проведенную клиентом работу, а можно сосредоточиться на анализе контрольной среды и эффективности контрольных процедур. Обычно аудит процессов занимает много времени

в первый год аудита, что сопоставимо по времени или превышает трудозатраты на детальное тестирование. Но впоследствии это окупается, так как международные стандарты аудита предусматривают ротацию тестов контролей, что в итоге экономит бюджет проверки, а, значит, сокращает стоимость аудита. Развитие риск-ориентированного подхода, широкое применение автоматизированных инструментов оценки риска и тестирования операционных и ИТ контролей, способствует изменению стратегии аудита. Так, объем проверки стандартных автоматизированных операций (перевод валюты, взаимозачет дебиторов и кредиторов, списание запасов и т.п.) сокращается, в том числе вследствие применения ИТ аудита. С другой стороны, объем работы по идентификации рисков недобросовестных действий и проверке оценке суждений руководства, влияющих на финансовые показатели, только возрастает.

Насколько изменения в стандартах аудита повлияют на его стоимость сложно сказать [5]. Сейчас в большинстве

крупных компаний структура аудиторской команды представляет собой «пирамиду», где основу составляют неопытные ассистенты, которые собирают и обрабатывают информацию. Ее затем анализируют немногочисленные старшие аудиторы, а результат в виде аудиторского заключения и письма руководству с замечаниями выдает менеджер после утверждения партнера. Выставляемая клиенту стоимость часа работы ассистента невелика, но существенна в бюджете проекта за счет большого объема выполняемой ими работы. Чтобы соответствовать требованиям новых стандартов, аудиторам нужны знания, опыт и квалификация. Поэтому варианты матричных структур управления, когда основу команды составляют равноценные специалисты, включая экспертов в области ИТ, оценки, актуариев и т.п., будут более востребованными. В результате состав команд и время аудита сократятся, но вырастет «стоимость» привлекаемых сотрудников. Влияние изменений в МСА 315 на стратегию аудита показано в таблице 1.

Таблица 1

Изменение в МСА 315 «Стратегия аудита»

Изменения МСА 315	Влияние на стратегию аудита
1. Отдельная оценка риска искажения на уровне предпосылок	Концентрация процедур в отношении предпосылок с высоким уровнем риска, разным для каждой статьи отчетности
2. Пересмотр определения «значительного» риска	Дальнейшее развитие концепции риск-ориентированного подхода с концентрацией усилий команды на выявлении искажений, которые могут оказать потенциально существенный эффект на финансовую отчетность
3. Расширение требований к применению аудитором профессионального скептицизма	Расширение процедур в части полноты и достоверности предоставляемых компаниями выгрузок из операционных и финансовых систем. Критическая оценка суждений руководства и исходных данных, используемых для расчета обеспечения и прочих оценочных значений
4. Масштабируемость	Переход от стоимостной оценки риска к вероятностной, отказ от сокращения объема тестирования только из-за небольшого размера компании или операций
5. Новое определение контроля и разделение средств контроля на прямые и косвенные	Расширенное применение тестирования операционных средств контроля в случае эффективного дизайна и работающей СВК
6. Понимание ИТ-среды и общих информационных контролей	Отказ от пересчета рутинных автоматизированных операций в пользу проверки методологии и модели, заложенной в учетной системе, и ИТ-контролей (санкционирование, утверждение, сверка, интерфейсы, разделение обязанностей)

Выводы

С точки зрения аудируемых компаний, перемены в стратегии повлекут дальнейшие изменения взаимодействия с аудиторами:

- большая вовлеченность в процесс аудита сотрудников нефинансовых департаментов (ИТ, внутренний аудит, комплаенс и другие);
- потребность в документировании политики и процессов в области информационной безопасности, включая кибер-риски;
- необходимость обоснования и документирования менеджерских оценок, включая анализ чувствительности моделей к изменению исходных данных;
- расширенное и регулярное взаимодействие с лицами, ответственными за корпоративное управление

по вопросам СВК, финансовых и операционных рисков, и политики управления капиталом.

Поэтому набор и размер аудиторских процедур будет расширяться за счет аналитических процедур, тестирования средств контроля, в том числе информационных, проверки соответствия учетной политики и методологии требованиям законодательства. Таким образом, при проверке отчетности за 2022 год аудиторы сосредоточатся на проверке системы внутреннего контроля, а также оценке субъективных суждений руководства, влияющих на показатели отчетности.

Это также сфера действия пересмотренного МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации», который вступил в силу с 16.02.2021.

Библиографический список

1. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/7f6cb0b32ef1f1b4a71f922ab67b7188d2ea54c5/ (дата обращения: 13.09.2022).
2. Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317404/ (дата обращения: 13.09.2022).
3. Завьялова Т.В., Булычева Т.В. Ошибки при формировании бухгалтерской отчетности по МСФО // Результаты современных научных исследований: Материалы Международной научно-практической конференции. Саранск, 2021. С. 289-294.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 21.01.2015 N 9н). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175324/830c90f8f8307110e2971f456cfc65130d51b24c/ (дата обращения: 14.09.2022).
5. Булычева Т.В., Завьялова Т.В. Сближение методики подготовки отчета о движении денежных средств по российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2020. № 10-1. С. 28-32.