

## **4 СЕКЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ УСТОЙЧИВОГО И ИННОВАЦИОННОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНОВ**

УДК 657.6

**Беликова Е. Г.**, старший преподаватель  
УО «Брестский государственный технический университет»,  
г. Брест, Республика Беларусь

### **ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТАЛЬНОМУ СОПРОВОЖДЕНИЮ АУДИТА КАК ЗАЛОГ КАЧЕСТВА НЕЗАВИСИМОЙ ПРОВЕРКИ**

Необходимость проверки финансовой отчетности компаний независимым внешним аудитором является краеугольным камнем доверия к мировым финансовым системам. Современные отношения между участниками рынка ставятся в зависимость от экономической информации о финансовом положении контрагентов, которая в силу различных причин может быть подвержена искажению. Потому одним из наиболее актуальных вопросов, имеющих как научное значение, так и соответствующее практическое преломление, становится проблема обеспечения качества оказываемых аудиторскими компаниями услуг. Качественной аудиторской услугой следует считать такую услугу, по результатам которой были достигнуты цели аудита, выполнены условия договора оказания аудиторских услуг, соблюдены требования как законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в целом, так и правил аудиторской деятельности (национальных и внутренних), определяющих порядок оказания отдельных аудиторских услуг.

В отношении аудита наиболее распространенным является подход, оценивающий качество в контексте следования аудиторским стандартам. Профессиональные стандарты содержат требования к процессу проведения аудита, что позволяет определить качество процесса аудита (аудиторской услуги) как степень соответствия выполняемых в ходе аудита процедур требованиям МСА.

Так качество аудита необходимо рассматривать с одновременным учетом двух аспектов:

- 1) способности удовлетворять потребности и запросы пользователей бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения;
- 2) соответствия своему назначению и предъявляемым требованиям.

В республике Беларусь аудит претерпевает значительные изменения в части регулирования аудиторской деятельности, направленной на повышение качества услуг и импортирование той части института аудита, которая сформировалась международным аудиторским сообществом. Так с 01.01.2020 вступила в силу часть новой редакции Закона № 56-З, согласно которой вводятся в действие на территории Республики Беларусь международные стандарты аудиторской деятельности (далее – МСАД) и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Интеграция белорусской экономики в систему мировых экономических

отношений изменила подходы к осуществлению аудиторской деятельности. Возникла необходимость в формировании условий, которые обеспечат возможность выхода белорусских аудиторов на международные рынки аудиторских услуг, в частности, формирование в рамках Евразийского экономического союза гармонизированной базы единого рынка аудиторских услуг, введение на территории страны Международных стандартов аудиторской деятельности, обеспечение открытости и общедоступности информации о субъектах аудиторской деятельности, повышение качества аудиторских услуг. Однако, применение МСАД приводит к тому, что следует учитывать различные подходы в порядке документирования аудита в соответствии с Международными стандартами аудита (далее – МСА), входящими в МСАД и Национальными правилами аудиторской деятельности (далее – НПАД).

Так качество работы аудитора напрямую определяется унификацией рабочих документов, и, как следствие, это влияет на общую эффективность деятельности аудиторской компании. Например, в соответствии с п. 6 МСА 230 аудиторская документация (рабочая документация, рабочие документы) – это записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах. Аналогичное определение дано и в п. 2 НПАД № 81.

Основные проблемы документирования аудита после перехода с НПАД на МСА обусловлены как объективными сложностями применения МСА и необходимостью пересмотра сложившихся на практике стереотипов документирования в условиях риск-ориентированного подхода к аудиту, так и спецификой самих МСА в части документирования аудита.

Так, в НПАД № 81 указано, что рабочие документы для конкретной задачи аудита могут быть собраны в «аудиторский файл» и, а в соответствии с п. 6 МСА 230 одну или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию [2].

МСА 230 утверждает, что должны быть задокументированы следующие пункты:

- 1) основные особенности рассматриваемых статей и вопросов;
- 2) важные вопросы, изученные в ходе аудита, и выводы, сделанные аудитором;
- 3) отклонения от требований, установленных в стандарте, которые были обнаружены в ходе проверки; информация о лицах, которые подготовили и проверили аудиторскую документацию.

В то же время в МСА содержится прямое указание аудиторам руководствоваться их профессиональным суждением при определении объема и содержания рабочих документов. Кроме того, в пункте А3 МСА 230 говорится, что аудитор может включить в аудиторскую документацию выдержки или копии документов аудируемой организации (например, значимые и специфические договоры и соглашения). Однако аудиторская документация не должна подменять собой бухгалтерские записи организации. Например, нет смысла включать в рабочую документацию копии первичных документов, которые не содержат ошибок [5].

Каждый из МСАД определяет цели аудитора в отношении тех аспектов, которые он должен учесть, чтобы соблюсти МСАД. МСА 230 не исключение. Поскольку аудит в Беларуси, по сравнению с мировой практикой, находится на стадии развития и постоянно реформируется, представляется целесообразным учитывать международный опыт для дальнейшей модернизации и совершенствования белорусской практики аудита, а не только с точки зрения методологии и методов процедуры аудита в целом, но и касающейся отдельных процессов, включая процедуру документации. Более того, поскольку все проверки качества направлены на изучение рабочих документов, необходимо обеспечить, чтобы эта документация соответствовала требованиям МСА. Так качество аудита необходимо рассматривать с одновременным учетом двух аспектов:

1) способности удовлетворять потребности и запросы пользователей бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения;

2) соответствия своему назначению и предъявляемым требованиям.

Качество и эффективность выполнения аудиторского задания напрямую связаны с первоначальным порядком документации; поэтому ключевой вопрос здесь заключается в том, чтобы подготовить список и формат рабочих документов аудита с целью его дальнейшего заполнения. Следует отметить, что за рубежом нет унифицированных форм рабочих документов. Следовательно, перечень документов для каждой аудиторской компании устанавливается самостоятельно, но при этом он должен отвечать требованиям МСА, для того чтобы обеспечить единый подход к аудиту и, соответственно, к структуре и составу рабочих документов. Следует отметить, что аудиторская компания может дополнить свои рабочие документы с учетом обстоятельств и особенностей финансово-хозяйственной деятельности аудируемого субъекта [4].

Чтобы более детально понять дальнейшие перспективы процедуры сборки аудиторских документов на этапах аудита и возникающие проблемы, необходимо рассмотреть требования МСА. Аудитор собирает рабочие документы в один файл и завершает административный процесс создания окончательного файла в течение установленного срока. Стандарт устанавливает срок представления файла аудита – не более 60 дней после даты аудиторского заключения (пункт А.21). Полученный файл не может быть изменен, дополнен, и ни один из его документов не может быть удален до истечения срока его хранения. Согласно Международному стандарту контроля качества 1 (далее – МСКК 1), обычно он хранится не менее 5 лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже (пункт А.23 МСА 230). МСКК 1 устанавливает право собственности аудиторской организации на разработанные документы и утверждает, что информация, содержащаяся в рабочих документах аудитора, может быть раскрыта только в том случае, если она не противоречит требованиям независимости.

Также имеют свои особенности документирование при проведении аудита малых предприятий. Следует также отметить, что согласно МСА 230, аудит малых предприятий включает меньший объем рабочей документации по сравнению с аудитом средних и крупных организаций. Что касается в целом МСА, то особенности аудита малых предприятий часто включаются в качестве отдель-

ных подразделов в стандарты. При этом определение «малого предприятия» существенно отличается от определения и критериев классификации организации как малого предприятия, принятых в белорусском законодательстве. Однако НПАД требуют проведения многочисленных аудиторских процедур, представления их результатов в рабочих документах, осуществления различных этапов контроля качества и постоянного документирования всего процесса выполнения аудиторского задания. Поэтому аудит малых и средних предприятий ведет к ситуации, когда большая часть трудовых и временных затрат аудитора приходится на создание рабочих документов, а не на сам процесс проверки. Внедрение МСА в белорусскую практику позволит аудиторам анализировать текущую ситуацию при работе с малыми предприятиями и разрушит стереотипы, связанные с процедурой документирования, применяя к аудиту подход, основанный на оценке риска. Поскольку данный подход означает, что аудитор должен представлять объективный отчет об установленных и проанализированных рисках существенного искажения в отчетности клиента, документация аудитора должна последовательно отражать все выполненные процедуры, все изученные объекты, а также все риски, которые были определены. Однако не следует забывать проводить аудит как таковой а не концентрировать все ресурсы только на составлении рабочей документации. Следовательно, упрощенный формат аудиторского файла для малого бизнеса будет решением данной проблемы.

Полученные результаты анализа МСА позволяют сформулировать ряд рекомендаций по организации документации, которые повысили бы международную конкурентоспособность аудиторских компаний:

1) необходимо разработать единый аудиторский файл для крупных, средних организаций, а также для субъектов малого бизнеса, что улучшит качество предоставляемых аудиторских услуг и оптимизирует аудит;

2) в единый файл аудита должны быть включены следующие рабочие документы: документы, предоставляющие информацию о законности хозяйствующего субъекта, сведения о самом хозяйствующем субъекте; информация об организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля; аудиторский отчет за предыдущий период. Рекомендуемая структура файла аудита может найти широкое применение в деятельности аудиторских организаций при проведении аудитов и оказании аудиторских услуг, а также при разработке внутренних стандартов.

Так обязательным условием эффективности процесса документирования является формирование унифицированных форм рабочих документов, которые охватывают все этапы аудиторской проверки и других услуг, оказываемых аудитором. Такая унификация облегчает поручение работы участникам аудиторской группы, позволяет контролировать результаты работы [3].

Контроль качества традиционно подразделяется на внутренний и внешний. Требования к внутреннему контролю качества устанавливаются национальными и внутренними правилами аудиторской деятельности. В частности, национальные правила аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества работы аудиторов», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.01.2002 № 8 "Об утверждении национальных пра-

вил аудиторской деятельности", определяют требования по обеспечению качества аудита и иных аудиторских услуг, а также требования к внутренним правилам контроля качества. Наряду с образцами рабочих документов для эффективной организации процесса документирования аудиторских заданий в соответствии с п. 1 ст. 24 Закона №56-3 должны быть разработаны и утверждены внутренние правила, регламентирующие порядок формирования, кодирования, проверки и сдачи аудиторских документов.

Иная ситуация складывается по поводу внешнего контроля качества. Поэтому в связи с внедрением с 01.07.2020 г. МСАД белорусским аудиторам предстоит немалая работа: изучение стандартов, определение подходов к проведению аудитов различных предприятий, обучение специалистов и постоянное повышение их квалификации, разработка новых шаблонов рабочих документов, усиление внутреннего контроля качества, возможно внедрение новых программных продуктов с целью повышения эффективности. И успешность такого внедрения прежде всего будет зависеть от неуклонного, постоянного и достаточно строгого внешнего контроля качества, проводимого внешней авторитетной и независимой организацией.

### Литература

1. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-3: в ред. от 18 июля 2019 г. № 229-3// Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

2. Об утверждении нормативного правового акта (вместе с «Национальными правилами аудиторской деятельности «Существенность в аудите») [Электронный ресурс]: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 06 мар. 2001 г., № 24: в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 11 декабря 2017 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

3. Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 дек. 2008 г., № 203: в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 12 декабря 2019 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

4. Об оценке качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторов [Электронный ресурс]: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 16 окт. 2019 г., № 59 // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

5. Об утверждении национальных Правил аудиторской деятельности «Подтверждающая информация из внешних источников» и внесении изменений и дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 27 дек. 2005 г., № 165: в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 28 апреля 2015 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.

6. Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности (вместе с Национальными правилами аудиторской деятельности «Внутренняя оценка качества работы аудиторов», Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию», Национальными правилами аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя») [Электронный ресурс]: Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 23 янв. 2002 г., № 8: в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 18 октября 2019 г. // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.