

УДК 657.6

СПЕЦИФИКА КОРЕЙСКИХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В КОНТЕКСТЕ
РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ

© 2017

Василенко Марина Евгеньевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика»
Задворный Алексей Сергеевич, магистрант кафедры «Экономика»*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса*
(690011, Россия, Владивосток, улица Уборевича, 5-а, e-mail: alexey.zadvorniy@gmail.com)

Аннотация. Формирование практики аудита в России и Корею шло различными путями, имеет свою историю и закономерности. Так, корейская система аудита оказалась под значительным воздействием японской практики и американского законодательства, а российские стандарты аудиторской деятельности формировались на основе советской практики и адаптации международного законодательства в синтезе с российской спецификой. Современное развитие аудита в России и Республике Корея идет через заимствование практик аудита и адаптацию международных норм, а также попытку развития саморегулирования, в связи с чем существуют определенные отличия между российской и корейской практикой, а также международными стандартами аудита. Отличия возможно классифицировать следующим образом: расхождения в области планирования и подготовки аудита, различия в списке документов, которые обязательны к опубликованию в приложении к аудиторскому отчету, несовпадения в ряде определений факторов риска недобросовестных действий, а также незначительные несоответствия в перечне получателей аудиторского отчета. Необходимо отметить, что национальная специфика стандартов аудиторской деятельности связана не столько с локальной адаптацией международных стандартов, а зависит от расхождений в существующей практике в области бухгалтерского учета, специфики организации внешнего и внутреннего аудита, а также общей системы права.

Ключевые слова: аудит, международные стандарты аудита, корейские стандарты аудита, российские стандарты аудита, национальная специфика аудита, аудит субъектов с иностранными инвестициями, аудит финансовой отчетности.

KOREAN AUDIT STANDARDS SPECIFICS IN THE CONTEXT OF RUSSIAN
AND INTERNATIONAL PRACTICE

© 2017

Vasilenko Marina Evgenievna, Doctor of Philosophy (Economics Science),
Associate professor of «Economics»**Zadvorniy Aleksey Sergeevich**, Master of «Economics»*Vladivostok State University of Economics and Service*
(690011, Russia, Vladivostok, Uborevicha street, 5a, e-mail: alexey.zadvorniy@gmail.com)

Abstract. Russia and Korea audit practice formation went through different ways. While the Korean audit system was under the significant impact of Japanese practice and US law, Russian auditing standards were formed on the basis of Soviet practice and the adaptation of international legislation in the synthesis with Russian specifics. The modern development of audit in Russia and the Republic of Korea goes through the adoption of audit practices and the adaptation of international norms, as well as an attempt to develop self-regulation. Therefore, there are some differences between Russian and Korean practices and with international audit standards. Differences can be classified as follows: discrepancies in the planning and preparation of audit, differences in the list of documents that are mandatory for publication in the annex to the audit report, inconsistencies in a number of definitions of risk factors of unfair acts, and in the list of audit report recipients. It should be noted that the national specifics of auditing standards are related not so much to the local adaptation of international standards, but depends on the discrepancies in existing practice in accounting, specifics of the external and internal audit process, as well as the general system of law.

Keywords: audit, international audit standards, Korean audit standards, Russian audit standards, national audit specifics, audit of entities with foreign investment, audit of financial statements

Современные условия развития рыночной экономики требуют наличия эффективных механизмов контроля, направленных на обеспечение развития компании, к которым можно отнести аудит и систему внутреннего контроля. При этом аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов с иностранными инвестициями в определенной степени отличается от аудита, проводимого в других организациях. В ходе аудиторской проверки применяется методика, формирующая стратегию и тактику проверки с учетом особенностей деятельности этих организаций. В настоящее время ознакомьтесь с Корейскими стандартами аудита возможно только на корейском или английском языке. Несмотря на то, что Республика Корея является одним из ведущих инвесторов в РФ, мы можем констатировать информационный вакуум в сфере корейского законодательства по вопросам налогов, аудита, инвестиций и пр. Основные документы не переведены и не опубликованы в РФ, нет серьезных статей и опубликованных монографий. Фактически, российский аудитор, приступая к аудиту финансовой отчетности компании с корейскими инвестициями либо корейского инвестиционного проекта в России будет весьма ограничен во времени необходимостью изучить огромный объем информации.

Значительный вклад в анализ теоретических и практических положений Международных стандар-

тов аудита и методики аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с ними внесли отечественные ученые Пугачев В.В. [1] и Подольский В.И. [2]. Специфика аудита в крупных российских корпорациях освещается в исследованиях Жукова В.Н. [3], Шухман М.Э. [4], анализ аудита японских и немецких корпораций приводит в своих работах Иванов О.Б [5]. Одновременно следует отметить недостаточную разработанность темы корейского опыта в организации системы внутреннего контроля и аудита.

В данной работе мы обращаемся к анализу специфики аудита в корпорациях Республики Корея в сравнении с российскими и международными стандартами аудита.

Институт аудитора в Корею не похож ни на одну из европейских моделей. Как и многие бизнес институты в Корею он был заимствован из японской практики [6]. Дискуссии о потребностях в новой системе бухгалтерского учета и контроля начались в конце 1950-х годов после преодоления последствий Корейской войны. В 1958 г. было утверждено Руководство по корпоративным стандартам бухгалтерского учета и правилам предоставления финансовой отчетности как первый свод стандартов бухгалтерского учета. В 1963 году был принят Коммерческий кодекс.

Вместе с ростом корейской экономики в 1960-х и 1970-х правительство предприняло попытки помочь

компаниям в получении капитала инвесторов. В 1972 г. выходит закон об акционерных обществах, закрепляющий право инвесторов на получение информации. В 1973 г. принимаются положения о стандартах аудита. В 1974 г. дополнительно детализируются стандарты бухгалтерского учета, где выделяются три группы: корпоративные принципы бухгалтерского учета, положения коммерческого права и стандарты бухгалтерского учета публичных компаний. В соответствии с данными стандартами публичные компании обязываются публиковать баланс в газетах с заключением аудитора и реквизитами аудиторской организации.

С увеличением объемов международной торговли, привлечением международных инвестиций в Корею растет потребность в эффективных системах внешнего аудита. В 1980 г. был принят Закон о внешнем аудите, который обязывал корпорации с определенными активами в прохождении обязательного аудита при помощи внешних аудиторов.

Система учета и аудита Республики Корея была серьезным образом пересмотрена после азиатского финансового кризиса в 1997 году. В настоящее время корейские стандарты бухгалтерского учета (SFAS [7]) во многом соответствуют международным стандартам финансовой (МСФО).

Важнейшими документами в сфере регулирования деятельности внешнего аудитора являются, принятые в Республике Корея, Международные стандарты аудита, скорректированные в соответствии с корейской спецификой, именуемые КСА – Корейские стандарты аудита. Между международными и корейскими стандартами аудита существует ряд отличий. Однако в настоящее время ознакомится с Корейскими стандартами аудита возможно только на корейском или английском языке. Несмотря на то, что Республика Корея является одним из ведущих инвесторов в РФ [8], а ряд компаний с корейскими инвестициями являются крупнейшими налогоплательщиками России [9], одновременно с этим мы можем констатировать информационный вакуум в сфере корейского законодательства по вопросам налогов, аудита, инвестиций и пр. Основные документы не переведены на русский язык, нет опубликованных российских монографий по данной проблематике.

Большое значение в изменении и развитии корейских стандартов в области аудита и бухгалтерии принадлежит Институту публичных сертифицированных бухгалтеров Кореи, основанному еще в 1950 году, на основе Акта о сертифицированных бухгалтерях [10]. Именно ИПСБ, на основе Закона об Аудите акционерных обществ, принадлежит функция анализа международных стандартов аудита, их адаптация и внедрение в корейскую практику.

Институт сертифицированных бухгалтеров Кореи выделяет ряд отличий КСА от МСА, которые подразделяются на отличия в формулировках и существенные отличия. Так, некоторые параграфы МСА не приняты в Корею из-за различий в корейской правовой или бухгалтерской системе [11].

Значительные отличия КСА от МСА мы находим в разделе «Определения» и «Основные принципы». Так, цель принятия аудиторских стандартов (КСА) состоит в том, чтобы установить основные принципы и существенные процедуры для аудиторов, чтобы выполнять их в аудите финансовых отчетов, в соответствии со Статьей 5 акта о Внешнем аудите Акционерных компаний [12]. Определение «аудита» в КСА означает - обязательный аудит, как указано в Статье 2 Закона о Внешнем аудите акционерных обществ. Стандарты бухгалтерского учета основываются на Статье 13 закона о Внешнем аудите Республики Корея (не МСФО). Данную формулировку следует учитывать и в аудиторском отчете, ведь цель аудита финансовых отчетов состоит в том, чтобы позволить аудитору выразить мнение, подготовлены ли финансовые отчеты в соответствии с принципами бухгалтерского учета, принятыми в Республике Корея.

Следующая категория отличий - характеристики независимости аудитора. Независимость внешнего аудита предопределяется необходимостью предотвращения фактов и обстоятельств, чтобы, имея всю релевантную информацию, аудитор имел возможность завершить аудит, а объективность или профессиональный скептицизм аудитора не могли быть поставлены под вопрос.

Для сравнения, в российском законодательстве независимость аудитора описывается как независимость мышления и независимость в публичных действиях, независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение, независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма [13].

В соответствии с российским законодательством, самоорганизующаяся аудиторская организация обязана следить за независимостью аудиторов. В то время как в Корейском законодательстве данное положение отсутствует. При этом факторы независимости (финансовая, личная заинтересованность) – совпадают. В Российском стандарте иным образом дается определение независимости аудитора – это независимость мышления и независимость поведения. Принципом независимости аудитора в Корею является результат аудита, который должен быть завершен и не был поставлен под сомнение.

В категории «Письменные заявления руководства компании» указывается обязанность аудитора получить от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что, по их мнению, они выполнили свои обязательства по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полной информации аудитору [11]. Одновременно с этим КСА дает дополнительное представление о получении соответствующей информации от менеджмента компании. В дополнение к подтверждению ответственности за финансовые отчеты, менеджмент признает свою ответственность за системы бухгалтерского и внутреннего контроля, а также ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества и ошибок.

Факторы риска мошенничества в стандартах и правилах аудита, принятых в РФ, и «Корейские стандарты аудита» частично совпадают в разделах Рентабельность компании, Зависимость от рынка, Финансовое благополучие руководства. Принципиально то, что, несмотря на сходство, порядок их перечисления в национальных стандартах различен. Кроме того, имеются различия в рамках категорий, связанных с поведением персонала, их независимостью, профессионализмом и отношением к руководству.

КСА значительное внимание уделяет наличию структур внутреннего аудита, их независимости, в том числе внутренним аудиторов – руководству, профессионализму сотрудников, связанных с финансами, внутренним контролем и информационными системами. Структура компании должна быть понятной, круг лиц, входящих в руководство компании, – предельно ясен.

В Корейских стандартах не встречаются формулировки, принятые в РФ, касающиеся моральной оценки персонала, лояльности персонала по отношению к руководству независимо от уровня профессионализма, а также наличие разногласий между акционерами компании.

Раздел «Планирование аудита» содержит большое количество отличий в российском и корейском подходе. Корейские стандарты выделяют 3 основных категории в разделе «Планирование»: знание бизнеса аудируемого лица, общие экономические факторы и специфика отрасли [11]. В то время как в российском нормативно-правовом поле выделяются следующие категории в разделе «Планирование»: деятельность аудируемого лица, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риски и существенность, характер, время и объем про-

цедур, координация и направления работы и прочие аспекты.

При сравнении первого пункта видно, что сам принцип звучит одинаково как в РФ, так и в РК. Однако корейские стандарты сразу же предлагают длинный перечень источников, с которыми следует ознакомиться аудиторю для получения представления о бизнесе клиента (деятельности аудируемого лица).

Пункт второй российских стандартов аудиторской деятельности в том или ином виде воспроизводится и в корейских стандартах (системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля). Однако пункты 3-6 российских стандартов полностью связаны с деятельностью аудитора (менеджментом аудита), в то время как в корейской практике планирование аудита полностью связано с получением информации об аудируемом лице: специфике отрасли, конкуренции, нормах прибыли, ставки по ценным бумагам, специфике производства, полном представлении о структуре компании, специфике найма персонала, службе внутреннего аудита, репутации членов совета директоров. Российские стандарты оставляют изучение данной информации на усмотрение аудитора, в то время как корейские стандарты перечисляют данные положения в обязательном порядке.

В соответствии с Корейскими стандартами аудита цель раздела «Планирование» состоит в том, чтобы установить стандарты и дать представление о планировании аудита, чтобы аудитор запланировал эффективную проверку. Одновременно с этим планирование означает разработку общей стратегии и подробного плана аудита, выбор времени и характеристики аудита. В российском стандарте указывается, общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методов, применяемых аудитором. Корейские стандарты этого не предполагают – перечень вопросов и направлений планирования перечислен в стандарте. Корейские стандарты максимально подробно и детализировано описывают план аудита, необходимость анализа и проверки ряда аспектов деятельности аудируемого лица, чего нет в российском законодательстве, которое предполагает свободный выбор аудитора в отношении механизмов и объектов проверки.

Принципы составления аудиторского отчета в РФ и Республике Корея, безусловно, основываются на Международных стандартах аудита. Тем не менее, даже в описании заключения аудитора мы можем обнаружить различия. Первое отличие, которое бросается в глаза, Корейские стандарты аудита в разделе аудиторский отчет насыщены примерами, пояснениями, комментариями и фразами, которые следует употреблять. Российские стандарты более официальные, а все примеры сведены в отдельные приложения.

В разделе «информация об аудируемом лице» привлекает внимание необходимость указывать юрисдикцию и страну, в которой юридическое лицо осуществляет свою деятельность в соответствии с КСА. В то же время российские стандарты обязывают указывать расширенную (по сравнению с корейской версией) информацию об аудируемом лице (полное наименование, регистрационный номер, место нахождения), а также сведения об аудиторской организации (наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов).

Примечательны отличия в разделе о том, что же аудиторский отчет должен содержать. Так, Корейские стандарты аудита обязывают аудитора включить в от-

чет доказательств, подтверждающие, что финансовая отчетность составлена в соответствии с указанными стандартами (КСФО, МСФО); оценку принципов бухгалтерского учета, используемых в подготовке финансовых отчетов; оценку усилий руководства в корректной подготовке финансовых отчетов. В российском законодательстве данные пункты могут быть включены в состав аудиторского отчета по соглашению сторон или в случае разногласий, но не обязательны во всех случаях.

Таким образом, несмотря на то, что международные стандарты аудита постепенно внедряются в РФ и Республике Корея, одновременно с этим каждая страна имеет свою национальную специфику в сфере аудита, которая зависит скорее не от значительных расхождений или изменений международных стандартов на национальной почве, а связана с различием существующей практики в области аудита, расхождением правовых систем.

Следует отметить, что российским аудиторам необходимо уделять внимание корейскому законодательству, корейским стандартам и практике аудита. В целом все различия можно свести к трем основным группам отличий: отличия в сфере планирования аудита, отличия в перечне обязательной информации и документации, обязательные к раскрытию в аудиторском отчете, факторы риска мошенничества, отличия в адресатах аудиторского отчета и целях его публикации.

Важнейшими практическими отличиями являются Планирование аудита и факторы риска мошенничества. Планирование аудита в корейских стандартах представлено значительно шире и подробнее и, в отличие от российских правил, предстает стадией подготовки к аудиту – получение полной информации о компании, а не подготовкой сопроводительных документов и договоров. Различия в разделе факторы мошенничества в Корейских стандартах связаны с анализом независимости службы внутренних аудиторов (структура, которой нет в российской практике – *statutory auditor* – формально независимый аудитор с помощниками, отчитывающийся акционерам и совету директоров, в том числе по вопросам эффективного управления компанией). Внимание также уделяется анализу профессиональных критериев при отборе персонала (в финансовые, юридические службы, информационную поддержку), в то время как российские принципы фиксируют большую необходимость лояльности сотрудников руководству компании.

В соответствии с Корейскими стандартами аудита, цель раздела «Планирование» состоит в том, чтобы установить стандарты и дать представление о планировании аудита, чтобы аудитор запланировал эффективную проверку. Одновременно с этим планирование означает разработку общей стратегии и подробного плана аудита, выбор времени и характеристики аудита. В российском стандарте указывается, общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методов, применяемых аудитором. Корейские стандарты этого не предполагают – перечень вопросов и направлений планирования перечислен в стандарте. Корейские стандарты максимально подробно и детализировано описывают план аудита, необходимость анализа и проверки ряда аспектов деятельности аудируемого лица, чего нет в российском законодательстве, которое предполагает свободный выбор аудитора в отношении механизмов и объектов проверки.

Планирование аудита позволяет в дальнейшем сформулировать существенность и обратить внимание на риски мошенничества, используемые в корейской практике. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) №8 аудитор может получать сведения о сфере

деятельности и хозяйствующем субъекте с иностранными инвестициями из различных источников. Корейские стандарты аудита включают положения, которые перечислены в российском законодательстве (как следствие распространения МСА), но одновременно предлагают иной, более расширенный список, который следует взять на вооружение и российским аудиторам в условиях глобализации экономической деятельности.

Список рисков недобросовестных действий, составленный на основе Российских стандартов аудита, также перечисляется в Корейских стандартах аудита, но в нем также упомянуты и дополнительные, продиктованные корейской практикой и историей, положения:

1. Управление во власти единственного лица или небольшой группы лиц без эффективного контроля со стороны акционеров или системы внутреннего контроля;

2. Частая сменяемость менеджмента, юристов или членов правления;

3. Нехватка сотрудников в сфере аудита, которые независимы от руководства;

4. Чрезмерно сложная организационная структура, вовлекающая многочисленных или необычных юридических лиц, управленческие линии власти;

5. Заключение договоров без очевидной бизнес-цели;

6. Трудность в определении лиц, вовлеченных в управление юридическим лицом;

7. Неэффективность процедур отбора кандидатов на позиции, где сотрудники имеют доступ к активам, восприимчивых к незаконному присвоению.

Одновременно с этим следует обратить внимание на то, что в корейских стандартах нет ряда положений касательно возможности существования рисков недобросовестных действий, которые закреплены в российском законодательстве. Безусловно, российский аудитор обязан их использовать, при этом принимая во внимание национальную корейскую специфику, в рамках которой сотрудники всегда внешне лояльны в отношении руководства компании, следуют стандартам конфуцианской морали. К этим положениям относятся следующие: излишне активное участие руководителей нефинансовых подразделений в процессе выбора принципов учетной политики или формирования значимых оценочных значений; низкий уровень моральных принципов, присущих лицам из состава высшего руководства аудируемого лица; плохие отношения между администрацией аудируемого лица и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам и другим активам, подверженным хищениям, манера поведения, указывающая на неудовлетворенность сотрудника работой в аудируемом лице в целом или отношением к себе лично [14].

В целом, различия между корейскими и российскими стандартами аудита не столь значительны, хотя и имеют свою национальную специфику. Обе системы стремятся к гармонизации и унификации в соответствии с международными стандартами аудита.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Пугачев В. Внутренний аудит и контроль. М.: Дело и сервис, 2010. 224 с.

2. Подольский В.И. Аудит. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 606 с.

3. Жуков В. Развитие инструментария системного финансового контроля в корпорациях. // Вестник Пермского Университета: Серия Экономика. 2016. № 2(19) URL: <http://econom.psu.ru/upload/iblock/2c9/zhukov-v.n.-razvitie-instrumentariya-sistemnogo-finanovogo-kontrolya-v-korporatsiyakh.pdf> DOI 10.17072/1994-9960-2016-2-204-214 (Дата обращения 24.02.2017)

4. Шухман М. Организация службы внутреннего аудита в корпорациях. // Мир науки и образования. 2015. № 3 URL: http://www.mgirm.ru/World_of_science_and_education/2015/3/Shukhman.pdf (Дата обращения 22.03.2017)

5. Иванов О. Организация внутреннего контроля в системе корпоративного управления Японии. // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2014. № 5.

С. 125-146.

6. Kon Sik Kim. Transplanting Audit Committees to Korean Soil: A Window into the Evolution of Korean Corporate Governance. // Asian-Pacific Law and Policy Journal. № 1, 2007. URL: http://blog.hawaii.edu/aplpj/files/2011/11/APLPJ_09.1_kim.pdf (Дата обращения 01.02.2017)

7. Statements of Korea Financial Standards. 2015. // Korean Accounting Standards Board Library. URL: <http://eng.kasb.or.kr/> (Дата обращения 27.02.2017)

8. Статистика иностранных инвестиций в РФ. // Росстатистика. 2016. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/investment/foreign/# (Дата обращения 15.01.2017)

9. 500 крупнейших налогоплательщиков России - 2016 с данными о выручке и прибыли. // Росбизнесконсалт. 2016. URL: <http://www.rbc.ru/rbc500/> (Дата обращения 11.01.2017)

10. Korean Institute of Certified Accountants. URL: <http://www.kicpa.org> (Дата обращения 04.12.2016)

11. Korean Standards on Auditing with Application Guidance to the Standards. 2016. // Korean Institute of Certified Public Accountants. URL: <http://www.kicpa.org/> (Дата обращения 02.03.2017)

12. Act on External Audit of Stock Companies. 1998. // National Law in Korea. URL: <http://www.law.go.kr/eng/engLsSc.do?menuId=2&query=#liBgcolor0> (Дата обращения 06.12.2016)

13. Приложение N 2 к приказу Министерства финансов РФ. от 24.10.2016 N 192н. Международный стандарт аудита 200. Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита. // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=206992#0> (Дата обращения 16.02.2017)

14. Международный стандарт аудита 240. Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (приложение N 3) Введен в действие Приказом Министерства финансов от от 24 октября 2016 г. N 192н. // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207277/ (Дата обращения 22.02.2017)

Статья поступила в редакцию 14.04.2017.

Статья принята к публикации 22.06.2017.