

Б.Т. ЖАРЫЛГАСОВА, А.Е. СУГЛОБОВ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия**
для студентов, обучающихся по специальностям
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
«Мировая экономика»

Издание третье, стереотипное



МОСКВА
2007

УДК 657(075.8)

ББК 65.053я73

Ж36

Рецензенты:

М.В. Мельник, д-р экон. наук, проф., заведующая кафедрой экономического анализа и аудита Финансовой академии при Правительстве РФ,

Е.И. Семенова, д-р экон. наук, проф., декан экономического факультета ФГОУ ВПО РГЛЗУ,

Т.М. Рогоуленко, д-р экон. наук, проф., заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Государственного университета управления,

Л.М. Полковский, д-р экон. наук, проф., заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского бухгалтерского института

Жарылгасова Б.Т.

Ж36 Международные стандарты аудита : учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 3-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 400 с.

ISBN 5-85971-674-5

Дается характеристика международных стандартов аудита (МСА) как базы разработки национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности и Российской Федерации. Подробно рассматриваются содержание и правила применения МСА. **Приводятся** многочисленные практические примеры использования МСА.

Учебное пособие подготовлено на кафедре аудита и анализа Российского государственного аграрного заочного университета в соответствии с Государственным образовательным стандартом по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060600 «Мировая экономика».

Для студентов, аспирантов и преподавателей вузов, слушателей системы послевузовского образования, начинающих аудиторов и бухгалтеров.

Редактор *И.Л. Иванова*

Корректор *В.В. Кожуткина*

Компьютерная верстка: *И.В. Роцица*

Санитарно-эпидемиологическое заключение

№ **77.99.02.953.Д.007021.10.05** от **27.10.2005** г.

Подписано в печать 30.08.2006г.

Формат 60х90/16. Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная. Бумага газетная.

Усл. печ. л. 25,0. Уч.-изд. л. 22,4. Тираж 3000 экз. Заказ № 1228.

ЗАО «КНОРУС». 129110, Москва, ул. Большая Переяславская, 46.

Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.book.ru>

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных диапозитивов в ОАО «Тверской ордена Трудового Красного Знамени полиграфкомбинат детской литературы им. 50-летия СССР». 170040, г. Тверь, проспект 50 лет Октября, 46.Ф

ISBN 5-85971-674-5

978-5-85971-674-6

© Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.,
2005, 2006, 2007

© КНОРУС, 2005, 2006, 2007

ВВЕДЕНИЕ	7
ГЛАВА 1. СТАНДАРТИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
1.1. Вводные международные стандарты.....	9
1.2. Внедрение стандартов аудита в России.....	12
1.3. Роль аудиторских проверок в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности.....	18
1.4. Связь стандартов бухгалтерского учета и аудита	20
1.5. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.....	23
<i>Вопросы для самопроверки</i>	31
ГЛАВА 2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ ОБЯЗАННОСТЕЙ АУДИТОРОВ	
2.1. Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности.....	32
2.2. Контакты с руководством клиента.....	34
2.3. Условия аудиторских заданий.....	39
2.4. Контроль качества работы в аудите.....	43
2.5. Документирование.....	54
2.6. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности.....	60
2.7. Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности.....	68
2.8. Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями.....	79
<i>Вопросы для самопроверки</i>	82
ГЛАВА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ АУДИТА	
3.1. Планирование аудита.....	84
3.2. Знание бизнеса.....	89
3.3. Существенность в аудите.....	93
<i>Вопросы для самопроверки</i>	105

ГЛАВА 4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО РЕГУЛИРОВАНИЮ АСПЕКТОВ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

4.1. Оценка рисков и внутренний контроль.....	106
4.2. Аудит в среде компьютерных информационных систем.....	119
4.3. Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации.....	121
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	<i>125</i>

ГЛАВА 5. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА ПО ПОЛУЧЕНИЮ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

5.1. Аудиторские доказательства.....	126
5.2. Внешние подтверждения.....	136
5.3. Первичные задания — начальные сальдо.....	140
5.4. Аналитические процедуры.....	145
5.5. Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования.....	155
5.6. Аудит оценочных значений.....	169
5.7. Связанные стороны.....	177
5.8. Последующие события.....	185
5.9. Непрерывность деятельности.....	193
5.10. Заявления руководства.....	201
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	<i>205</i>

ГЛАВА 6. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОТЫ ТРЕТЬИХ ЛИЦ

6.1. Использование работы другого аудитора.....	207
6.2. Рассмотрение работы внутреннего аудита.....	215
6.3. Использование работы эксперта.....	233
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	<i>238</i>

ГЛАВА 7. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО АУДИТОРСКИМ ВЫВОДАМ И ПОДГОТОВКЕ ОТЧЕТОВ (ЗАКЛЮЧЕНИЙ)

7.1. Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности.....	239
7.2. Сопоставимые значения.....	257
7.3. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность.....	261
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	<i>270</i>

ГЛАВА 8. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ОБЛАСТИ АУДИТА	
8.1. Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей.....	271
8.2. Исследование ожидаемой финансовой информации.....	275
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	285
ГЛАВА 9. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ОКАЗАНИЯ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ	
9.1. Задания по обзорной проверке финансовой отчетности.....	286
9.2. Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.....	298
9.3. Задания по компиляции финансовой информации.....	309
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	313
ГЛАВА 10. ПОЛОЖЕНИЯ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ	
10.1. Процедуры межбанковского подтверждения.....	314
10.2. Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов.....	317
10.3. Аудит международных коммерческих банков.....	323
10.4. Международные стандарты по компьютерным технологиям аудита.....	327
10.5. Особенности аудиторских доказательств при аудите в компьютерной среде.....	344
10.6. Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.....	364
10.7. Особенности аудита малых предприятий.....	378
10.8. Аудит производных финансовых инструментов.....	395
<i>Вопросы для самопроверки.....</i>	398
ЛИТЕРАТУРА.....	399

ВВЕДЕНИЕ

Аудиторские организации России сегодня уже в достаточной степени укрепили свои позиции на рынке. Однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач. Одна из них — стандартизация аудиторской деятельности. При решении этой задачи важную роль играют международные стандарты аудита (МСА).

Профессиональные аудиторские организации стран с достаточно высоким уровнем развития аудита (Канады, Великобритании, Ирландии, США) лишь принимают к сведению положения международных стандартов аудита. Аудиторы ряда стран, в том числе Австралии, Бразилии, Индии и Голландии, используют МСА для разработки национальных стандартов аудита. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита (Малайзия, Нигерия, Фиджи и др.), применяют международные стандарты аудита в качестве отечественных стандартов. Россия избрала путь самостоятельной разработки правил (стандартов), подготовленных на базе международных стандартов аудита.

Применять международные стандарты аудита в качестве национальных могут только те страны, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров — МФБ (International Federation of Accountants — IFAC). Для этого они должны заявить о своем решении принять международные стандарты аудита в качестве основы для утвержденных стандартов аудита и сопутствующих услуг в своей стране. Организации — члены Международной федерации бухгалтеров получают право на перевод данных документов после получения надлежащего разрешения МФБ.

В октябре 2000 г. при участии Международного центра реформ системы бухгалтерского учета вышел в свет первый официальный перевод международных стандартов аудита на русский язык. Однако попытки использовать этот перевод в качестве российского регламентирующего документа не имели успеха. Основной причиной этого стала сложность перевода текста нормативных документов с английского языка на русский. В 2001 г. Международная федерация бухгалтеров выпустила второе официальное издание сборника международных стандартов аудита и Кодекса этики профессиональных бухгалтеров на русском языке. Обновленное и дополненное издание позволяет российским аудиторам основываться в своей деятельности на первоисточнике и приносит огромную практическую пользу всем профессионалам, способствуя повышению авторитета российского аудита.

Учебное пособие состоит из 10 глав, в которых рассматриваются такие вопросы, как роль международных стандартов в становлении аудиторской деятельности; международные стандарты по регулированию обязанностей аудиторов; международные стандарты по планированию аудита; международные стандарты по регулированию аспектов системы внутреннего контроля; международные стандарты по получению аудиторских доказательств; международные стандарты аудита, регулирующие порядок использования работы третьих лиц; международные стандарты по аудиторским выводам и подготовке отчетов (заключений); международные стандарты, регулирующие специализированные области аудита; международные стандарты, регулирующие порядок оказания сопутствующих услуг; Положения по международной аудиторской практике.

Особое внимание уделено сравнительной оценке международных стандартов аудита и их российских аналогов. Книга написана на основе научных подходов, разработанных на кафедре аудита и анализа Российского государственного аграрного заочного университета.

Излагаемый учебный материал приведен в строгом соответствии с требованиями международной классификации стандартов аудиторской деятельности. Одновременно в учебном пособии указаны аналогичные российские стандарты и отмечены их отличия от МСА, а также преимущества и недостатки.

Авторы считают, что последнее имеет большое значение. Не только студентам, но и практикующим специалистам сложно получить полное представление о стандартах аудиторской деятельности, если рассматривать МСА или РСА в отдельности. Поэтому в данной работе подобные стандарты анализируются вместе. Отдельно рассматриваются российские стандарты, не имеющие международных аналогов. Подобный подход должен облегчить усвоение материала о МСА и стандартов аудиторской деятельности в целом.

МСА является главной нормативной базой для всех аудиторов. Любые национальные стандарты аудита должны соответствовать основным международным требованиям.

Современные процессы интеграции труда, а также задачи реформирования экономики России усиливают требования к уровню знаний выпускников вузов. Поэтому настоящее учебное пособие предназначено не только для студентов, но и для слушателей системы повышения квалификации.

Авторы:

Б.Т. Жарылгасова — главы 5—10,

А.Е. Суглобов — главы 1—5.

1.1. ВВОДНЫЕ МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ

Общие положения аудиторской деятельности отражены во вводных международных стандартах аудита, в состав которых входят предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг, глоссарий, МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность», МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита».

Юридический статус международных стандартов аудита и порядков их принятия определены Комитетом по международной аудиторской практике — КМАП (International Auditing Practices Committee — IAPC) в предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг и МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность».

Миссия Международной федерации бухгалтеров заключается во всемерном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии. Для осуществления данной миссии МФБ создала Совет МФБ, который в свою очередь основал КМАП.

КМАП — постоянный комитет Совета МФБ. Члены этого комитета назначаются организациями — членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций — членов МФБ, хотя для обеспечения разнообразия во взглядах в подкомитетах КМАП могут работать лица из стран, не представленных в КМАП. К задачам КМАП относятся разработка и опубликование стандартов и положений в отношении аудита и сопутствующих услуг от имени Совета МФБ.

В предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг определено, что МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной финансовой информации и предоставлении сопутствующих аудиту услуг. Аудитор может отходить от требований МСА, но только обязательно аргументируя причины такого отхода. МСА следует применять только к вопросам, имеющим существенное значение.

Наряду со стандартами КМАП выпускает Положения о международной аудиторской практике (ПМАП). Эти документы детализируют положения международных стандартов аудита и не имеют силы стандартов, хотя для обозначения совокупности собственно МСА и соответствующих ПМАП, образующих единую систему, обычно употребляется выражение «система документов МСА».

МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность» предусмотрены общие принципы заданий, обеспечивающих уверенность высокого уровня. Однако МСА 100 не заменяет существующих стандартов, например, он не применяется к аудиту или обязательной проверке финансовой отчетности.

Более 100 терминов, применяемых в МСА, нашли отражение в документе под названием «Глоссарий». На основе этого документа для регламентации аудиторской деятельности в России Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ был утвержден Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Цель Перечня — изложение основных терминов и определений, употребляемых при осуществлении аудиторской деятельности, в том числе для обеспечения единства трактовки терминов во всех правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Перечень не имеет самостоятельного значения и выполняет вспомогательную функцию. Кроме того, этот документ составлен в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, и российскими нормативными актами, регулиющими бухгалтерский учет, и поэтому объективно не тождествен глоссарию из МСА. Значение глоссария и терминологии заключается в том, что они способствуют развитию и интеграции аудиторской деятельности на международном уровне. С приближением же российских подходов к аудиту к международным, а российских правил бухгалтерского учета — к МСФО, дефиниции данных двух перечней будут приближаться друг к другу. В настоящее время российский Перечень содержит большее количество понятий, чем глоссарий МСА, поскольку такие понятия, как «честность», «объективность», «профессиональное суждение аудитора», «профессиональный скептицизм аудитора», — очевидные для западных аудиторов, — на начальной стадии развития аудита отечественным специалистам было необходимо разъяснить. Некоторые же термины, например «утверждения (предпосылки подготовки) бухгалтерской отчетности», по отмеченным причинам еще ждут того, чтобы занять положенное место в российском аудите.

На современном этапе развития аудита происходит постепенное совершенствование терминологии, применяемой российскими аудиторами. Так, постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696» внесен ряд соответствующих изменений. Например, в абз. 4 подп. «в» п. 9 правила (стандарта) № 3 «Планирование аудита» слово «мошеннические» заменено словом «недобросовестные», а п. 12 в правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства» после слов «аудиторских процедур» дополнен словами «по существу».

Таким образом, практика показывает, что настало время пересмотреть и привести в соответствие с международными требованиями не только ранее принятые правила (стандарты) аудиторской деятельности, но и российский аналог глоссария. В конечном счете это приведет к совершенствованию аудиторской профессиональной терминологии, что, несомненно, отразится на улучшении взаимопонимания не только между аудиторами, но и между аудиторами и пользователями их услуг.

Базовым международным стандартом, разработанным с целью описания концептуальной основы, в рамках которой выпускаются международные стандарты аудита по отношению к услугам, которые могут предоставляться аудиторами, является МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита». В этом стандарте отражены предназначение, порядок составления и представления финансовой отчетности экономических субъектов, а также проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами. В МСА 120 отмечается, что к сопутствующим услугам относятся обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции (подготовка информации по которым не предполагает, что аудитор должен будет выразить уверенность).

В контексте МСА 120 уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой стороной. Подчеркивается, что:

- в случае аудиторского задания аудитор обеспечивает высокий, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, свободна от существенных искажений. В аудиторском отчете (заключении) это выражается позитивным образом в виде разумной уверенности;

- и в случае задания об обзорной проверке аудитор обеспечивает средний уровень уверенности в том, что информация, подлежащая

обзорной проверке, не содержит существенных искажений. Это выражается в виде негативной уверенности;

- в случае задания о согласованных процедурах аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без выражения уверенности. Пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора;
- в случае задания о компиляции, хотя пользователи скомпилированной информации и получают определенные преимущества от участия в работе бухгалтера, в отчете (заключении) не выражается никакой уверенности.

Согласно МСА 120 аудит финансовой отчетности призван дать аудиторской организации и индивидуальному аудитору (далее — аудитор) возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах, в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. Отмечено, что мнение аудитора должно базироваться на собранных им в ходе аудита достаточных и уместных аудиторских доказательствах.

Рассматривается вопрос о причастности аудитора к финансовой информации в том случае, если к ней прилагается его отчет или если аудитор выражает согласие на использование его имени в связи с профессиональной деятельностью.

Указывается, что аудитор должен потребовать от руководства субъекта прекращения неправомерных действий, если аудитору становятся известны факты ненадлежащего использования субъектом имени аудитора в связи с финансовой информацией. Отмечено, что аудитор может также проинформировать любые известные третьи стороны о том, что его имя использовалось ненадлежащим образом в связи с указанной информацией.

В соответствующем разделе МСА 120 говорится, что в конце каждого международного стандарта приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором раскрываются характерные случаи, требующие пояснения или дополнения. Международный стандарт, в котором такого раздела нет, применяется к аудиту финансовой отчетности в государственном секторе во всех существенных аспектах.

1.2. ВНЕДРЕНИЕ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РОССИИ

Российская экономика нуждается в западных инвестициях, для получения которых необходимо убедить инвесторов в целесообразности вложений средств, предварительно предоставив им информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности экономического

субъекта. Объективным документом, отражающим положение организации и результаты ее хозяйственной деятельности, служит бухгалтерская отчетность. Сторонние инвесторы заинтересованы в том, чтобы она была достоверной. Поэтому отчетность должна быть составлена по понятным для западных инвесторов правилам, а ее достоверность должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита с использованием тех же процедур, что и на Западе. Российские инвесторы также заинтересованы в достоверности отчетности отечественных организаций и в добросовестном ее аудите. Все это делает очевидной необходимость единых подходов к аудиту в России и за рубежом.

Однако у данной точки зрения есть противники, считающие, что специфика России и нынешний уровень ее экономического развития делают нецелесообразным или невозможным применение в нашей стране МСА или местных стандартов, основанных на международных стандартах аудита. Сторонники такой позиции ссылаются на то, что большинство клиентов гораздо сильнее заинтересованы в проверках и оптимизации налогообложения, чем в абстрактном «подтверждении достоверности». К сожалению, в России пока мало квалифицированных инвесторов, действительно анализирующих баланс и данные о прибыли прежних лет, чтобы принять решение об инвестировании.

Ключевой проблемой при внедрении международных стандартов аудита является контроль выполнения их аудиторскими организациями. На сегодняшний день квалификация работников государственных контрольно-ревизионных органов не всегда позволяет им разбираться в тонкостях методики аудита. Не в состоянии государство и ассигновать достаточные средства на рост штата таких государственных проверяющих. У некоторых аудиторов возникают опасения, что конфиденциальная информация, полученная проверяющими в процессе работы, может быть использована во вред клиентам аудиторов.

В отличие от государственных органов общественные организации аудиторов могли бы наладить систему взаимопроверок качества аудита и соблюдения стандартов среди своих членов. Решился бы и вопрос финансирования таких проверок, например, за счет членских взносов участников объединений. Квалифицированные специалисты, разбирающиеся в методике и стандартах аудита, в сезон пониженной нагрузки аудиторов могли бы по согласованному графику проверять друг друга. Однако возникают опасения, что такие проверки будут недостаточно строгими. В настоящее время в России существует большое количество профессиональных объединений, конкурирующих между собой за приток новых членов и поступление от них членских взносов и объективно не заинтересованных в том, чтобы отпугивать специали-

стов и аудиторские организации строгими требованиями. Кроме того, некоторые аудиторы опасаются, что пришедшие к ним с проверкой коллеги из другой аудиторской организации могут переманивать клиентов, заимствовать методические секреты и «ноу-хау», постараются убрать конкурента, ложно обвинив его в низком качестве аудита.

При сложившихся обстоятельствах представляется целесообразным разумное сочетание государственных и общественных методов контроля. Следовало бы передать контроль качества аудита некоторым наиболее авторитетным общественным объединениям и одновременно наделить высший государственный орган регулирования аудиторской деятельности полномочиями отбирать право на контроль качества аудита у тех общественных объединений, которые скомпрометировали себя потворством своим членам и, напротив, пролонгировать такое право для организаций, делом доказавших свою взыскательность и нетерпимость к нарушителям стандартов. Что касается лицензированных аудиторов и аудиторских организаций, почему-либо не вошедших в объединения, наделенные правом проверки, то их могли бы напрямую контролировать государственные органы, но с привлечением к работе комиссий или групп квалифицированных специалистов общественных объединений, у которых сложилась хорошая репутация.

Директор департамента международного сотрудничества и развития бизнеса компании «ФБК» Н.А. Ремизов считает, что в России пока еще не сложилась стройная система контроля качества аудита. В книге «Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Все 38 стандартов»¹ Н.А. Ремизов приводит интересный пример о результате проверки осенью 2000 г. московским представительством Всемирного банка нескольких десятков аудиторских фирм, пожелавших получить право аудировать проекты Всемирного банка в России, на предмет соответствия их работы международным стандартам аудита. Проверку проводили независимые иностранные и аттестованные на Западе российские специалисты. Проверке подлежали рабочие аудиторские файлы, внутренние инструкции и процедуры, соблюдение этих инструкций и процедур. Программу проверки и состав проверяемых документов до начала работы проверяемым не сообщали. ИТАР-ТАСС обнародовало 2 ноября 2000 г. наименования фирм, которые прошли проверку. Это были пять российских представительств фирм, входящих в «большую пятерку», и еще шесть чисто российских аудиторских организаций: «МКД» из Санкт-Петербурга, а также московские организации

¹ Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Все 38 стандартов / Сост. и автор комментария Н.А. Ремизов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.

«Топ-аудит», «Русаудит, Дорнхофф», «Руфаудит», «ФБК» и «ЮНИ-КОН/МС Консультационная Группа». Причем прошла проверку меньшая часть претендентов. Среди отсеянных было много известных аудиторских организаций, которые на протяжении последних лет неоднократно заявляли о полном соответствии своей работы МСА. Действительно, нетрудно предположить, что среди нескольких тысяч лицензированных российских аудиторских организаций и аудиторско-предпринимателей без образования юридического лица очень мал процент тех, кто работает по стандартам.

Одна из проблем, связанных с внедрением МСА в отечественную практику, заключается в том, что российские аудиторы плохо представляют себе, что понимается под международными стандартами аудита, далеко не все из них хорошо знакомы даже с национальными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ПСАД).

На основе действующих в настоящее время МСА разработан ряд отечественных аналогов. В целом стандарты можно объединить в несколько групп: 1) международные стандарты аудита, близкие к российским; 2) международные стандарты аудита, отличающиеся от российских аналогов; 3) документы МСА, не имеющие аналогов среди российских правил (стандартов); 4) российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе МСА.

Международными стандартами аудита, близкими к российским, являются: МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» (ПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»), МСА 210 «Условия аудиторских заданий» (ПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита»), МСА 220 «Контроль качества работы в аудите» (ПСАД № 7 «Внутренний контроль качества аудита»), МСА 230 «Документирование» (ПСАД № 2 «Документирование аудита»), МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» (ПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»), МСА 300 «Планирование» (ПСАД № 3 «Планирование аудита»), МСА 310 «Знание бизнеса» (ПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица»), МСА 320 «Существенность в аудите» (ПСАД № 4 «Существенность в аудите»), МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» (ПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»), МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем» (ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»), МСА 510 «Первичные задания — начальные сальдо», МСА 710 «Сопоставимые значения» (ПСАД «Первичный аудит

начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»), МСА 520 «Аналитические процедуры» (ПСАД «Аналитические процедуры»), МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» (ПСАД № 16 «Аудиторская выборка»), МСА 540 «Аудит оценочных значений» (ПСАД «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»), МСА 550 «Связанные стороны» (ПСАД № 9 «Аффилированные лица»), МСА 560 «Последующие события» (ПСАД № 10 «События после отчетной даты»), МСА 570 «Непрерывность деятельности» (ПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»), МСА 580 «Заявления руководства» (ПСАД «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта»), МСА 600 «Использование работы другого аудитора» (ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации»), МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (ПСАД «Изучение и использование работы внутреннего аудита»), МСА 620 «Использование работы эксперта» (ПСАД «Использование работы эксперта»), МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность» (ПСАД «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность»), МСА 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации» (ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации»), ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента» (отменен в июне 2001 г.) (ПСАД «Общение с руководством экономического субъекта»), ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы» (ПСАД «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем»), ПМАП 1009 «Методы аудита с помощью компьютеров» (ПСАД «Проведение аудита с помощью компьютеров»).

Международными стандартами аудита, отличающимися от российских аналогов, являются: глоссарий (ПСАД «Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»), МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» (ПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»), МСА 500 «Аудиторские доказательства» (ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»), МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» (ПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»), МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей» (ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»), МСА 920

«Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»), ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий» (ПСАД «Особенности аудита малых экономических субъектов»).

К документам МСА, не имеющим аналогов среди российских правил (стандартов), относятся: МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность», МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита», МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями», МСА 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации», МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей», МСА 505 «Внешние подтверждения», МСА 910 «Задание по обзорной проверке финансовой отчетности», МСА 930 «Задания по компиляции финансовой информации», ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения», ПМАП 1001 «Среда ИТ — Автономные персональные компьютеры», ПМАП 1002 «Среда ИТ — Онлайновые компьютерные системы», ПМАП 1003 «Среда ИТ — Системы баз данных», ПМАП 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами», ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков», ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности», ПМАП 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

Российскими ПСАД, не имеющими аналогов в системе МСА, являются: «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Образование аудитора», «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общие с налоговыми органами».

В конце 1993 г. были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. В соответствии с ними Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации поэтапно одобрила 38 правил (стандартов), которыми детально регламентировалась деятельность аудиторов. При разработке правил за основу брался материал, изложенный в МСА. Особенностью российских правил была их схожесть с МСА по идеям и с отечественными инструкциями по структуре. В российских стандартах шире и подробнее раскрывались многие вопросы, которые могли вызвать непонимание в условиях становления российского аудита.

После принятия Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» образовался правовой вакуум, обусловленный тем, что названные правила (стандарты) были написаны в соответствии с Временными правилами, а решения некоторых вопросов уже диктовались Законом.

Эта проблема сейчас решается. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 на сегодняшний день утверждены следующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 2 «Документирование аудита», № 3 «Планирование аудита», № 4 «Существенность в аудите», № 5 «Аудиторские доказательства», № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 7 «Внутренний контроль качества аудита», № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», № 9 «Аффилированные лица», № 10 «События после отчетной даты», № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», № 12 «Согласование условий проведения аудита», № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», № 16 «Аудиторская выборка».

В первую очередь необходимо обратить внимание на то, что новые правила аудиторской деятельности разработаны с учетом международных стандартов аудита и фактически представляют собой официально утвержденный перевод МСА. Содержание новых российских правил (стандартов) стало менее подробным по сравнению с их первоначальными вариантами. Данный факт нельзя однозначно классифицировать как положительный или как отрицательный, поскольку российский аудит всегда базировался на тех же принципах, что и международный, а условности и недопонимания устранялись комментариями.

1.3. РОЛЬ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК В ОБЕСПЕЧЕНИИ ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

За время своего развития аудит как элемент инфраструктуры экономики прошел несколько качественных этапов развития. Как и любой другой вид управленческой деятельности, аудит реально выполняет функции, востребованные экономической средой, поэтому каждый из пройденных этапов соответствовал определенному уровню развития экономических отношений.

В современном понимании аудит начал формироваться в середине XIX в. в Англии в период развития рыночных отношений. Становление капитализма сопровождалось массовым банкротством компаний, основной причиной которого были не объективные экономические причины, а недобросовестность и злоупотребления управляющих компаниями. Соответственно у разоренных акционеров появилась потребность в защите, а у потенциальных инвесторов и существующих акционеров — в достоверной информации о состоянии дел в компаниях.

В середине XX в. группа видных бухгалтеров Шотландии создала профессиональное объединение, целью которого была проверка любых представленных ему бухгалтерских отчетов. Задача аудита состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности компаний. Особую заинтересованность в результатах аудиторской деятельности проявляли собственники, для которых была высока вероятность потери капитала из-за недобросовестности управляющих.

Законодательно аудит был оформлен позже: с 1844 г. в Англии вышел ряд законов, предусматривающих проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов перед акционерами. Затем были приняты законы об обязательном аудите и в других странах, например, во Франции в 1867 г. и в США в 1937 г. На современном этапе развития аудита в его результатах заинтересованы не только собственники и инвесторы, но и сами экономические субъекты, нормальное развитие которых зачастую невозможно без привлечения средств инвесторов, спонсоров и кредиторов. Для того чтобы привлечь финансовые вложения, экономический субъект должен быть преуспевающим, а его финансовая (бухгалтерская) отчетность должна вызывать доверие у потенциальных инвесторов и кредиторов.

За последние десятилетия значительно повысились требования к организации системы учета и отчетности, появились новые формы и методы ведения учета, в том числе с применением компьютерных систем. Бухгалтерская отчетность превратилась в основной источник информации, позволяющий оценить финансовое и имущественное состояние экономических субъектов. В этих обстоятельствах аудит финансовой отчетности превратился в один из важнейших инструментов, способствующих повышению качества бухгалтерской отчетности, одним из показателей которого является ее достоверность. Ни один солидный западный банк не предоставит кредита клиенту, не имеющему проверенную аудиторами бухгалтерскую отчетность, ни один серьезный инвестор не будет иметь дела с организацией, отчеты которой за ряд лет не проверены авторитетным аудитором.

Пользователи бухгалтерской отчетности полагаются на квалификацию аудитора, его компетентность и объективность. Заключение аудитора является гарантом достоверности тех данных, которые содержатся в отчетности. Аудиторское заключение должно давать пользователям ответ на вопросы: дает ли отчетность подлинное и объективное представление о финансовом положении и финансовых результатах, составлена ли отчетность в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета?

Цель аудита определяется в Законе об аудиторской деятельности как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Однако недостаточно проверять отчетность только на соответствие нормативным документам, регулирующим правила ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Необходимо также установить, обеспечивают ли способы отражения объектов бухгалтерского учета для данной организации достоверность их отражения в бухгалтерской отчетности. В ходе проверки аудитор обязан определить выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отрицательно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности.

Для того чтобы пользователи бухгалтерской отчетности имели достаточно достоверную информацию о деятельности соответствующих организаций, необходимо совершенствовать, во-первых, национальные стандарты бухгалтерского учета, во-вторых, методику проведения аудиторских проверок достоверности бухгалтерской отчетности. Для развития и регулирования аудиторской деятельности в стране необходимо совершенствовать методику аудита, аудиторские стандарты и стандарты бухгалтерского учета, важно обеспечить четкое распределение полномочий между государственными органами, регулирующими аудиторскую деятельность, и общественными организациями, что требует всестороннего изучения международного опыта.

1.4. СВЯЗЬ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

Существует тесная связь между стандартами бухгалтерского учета и аудита. Стандарты бухгалтерского учета, как и стандарты аудита, разрабатываются на международном и национальном уровнях. На международном уровне ведущими странами в области стандартов как учета, так и аудита являются США и Великобритания, что определяется ролью этих стран на международных финансовых рынках. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются каждой стра-

ной самостоятельно. Например, в США такие стандарты называются Общепринятыми принципами бухгалтерского учета (US Generally Accepted Accounting Principles) и разрабатываются Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Комитетом по стандартам финансового учета, Комитетом по стандартам учета для государственных органов, Комиссией по ценным бумагам и биржам, Американской бухгалтерской ассоциацией, Институтом финансовых директоров, Национальной ассоциацией бухгалтеров и др. Во Франции разработкой стандартов занимаются такие организации, как Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комиссия по операциям с ценными бумагами, Организация экспертов бухгалтерского учета и квалифицированных бухгалтеров при Министерстве юстиции и Национальный институт аудиторов при Министерстве экономики и аудита.

Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом. В региональном аспекте ведущая роль принадлежит Комиссии по бухгалтерскому учету Европейского сообщества (ЕС), которая регулирует эти вопросы в странах — членах ЕС. Директивы ЕС представляют собой законы ЕС, которые страны обязаны адаптировать к своему внутреннему законодательству. К настоящему времени ЕС разработало целый ряд директив, которые касаются унификации форм отчетности и правил их аудита, принципов составления консолидированной отчетности, квалификационных требований к аудиторам и взаимного признания дипломов аудиторов в странах ЕС, ежегодной финансовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых учреждений, требований к отчетности финансово-кредитных учреждений с центральными офисами, расположенными за пределами ЕС.

Разработкой международных стандартов также занимаются несколько организаций. Наиболее влиятельными среди них являются: Комитет по международным стандартам учета (The International Accounting Standards Committee — IASC), который непосредственно занимается формированием международных стандартов финансовой отчетности, а также Международная федерация бухгалтеров, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по международным стандартам учета был сформирован в 1973 г. путем подписания соответствующего соглашения профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США. С 1983 г. этот Комитет включает в свой

состав все профессиональные бухгалтерские организации, являющиеся членами МФБ.

Исходя из общих тенденций развития учета и аудита на мировом уровне международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и международные стандарты аудита были приняты за основу реформирования российского учета и аудита. Объясняется это тем, что они получили международное признание, характеризуются относительно меньшей сложностью и, следовательно, требуют меньше затрат, открыты для последующих изменений.

Начиная с 1998 г. на развитие бухгалтерского учета в России повлиял ряд важных событий. В первую очередь была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283). В этой Программе были определены следующие задачи:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Таким образом, была поставлена задача обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности организаций. Для выполнения этой задачи были решены следующие вопросы:

- переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
- органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;
- взвешенное использование международных стандартов финансовой отчетности в национальном регулировании.

Для формирования бухгалтерской профессии, соответствующей требованиям новой экономической реальности, Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности 30 сентября 1998 г. одобрила Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров и Порядок проведения квалификационных экзаменов на аттестат профессионального бухгалтера, утвержденные

Институтом профессиональных бухгалтеров, а также Перечень организаций, бухгалтерская отчетность которых подписывается аттестованным профессиональным бухгалтером, и видов бухгалтерских работ, осуществляемых при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера членами Института профессиональных бухгалтеров. Целью этих документов является подтверждение, как это принято в развитых странах, бухгалтерским сообществом профессионального уровня своих представителей, занимающих определенные должности и выполняющих виды работ, требующих соответствующей квалификации.

Однако за это время произошли серьезные изменения, потребовавшие внесения новых корректировок. В связи с этим 18 апреля 2001 г. Институт профессиональных бухгалтеров России совместно с Министерством финансов Российской Федерации приняли новое Положение об аттестации Ассоциированных членов Института профессиональных бухгалтеров России — претендентов, значительно ужесточающее правила сдачи квалификационных экзаменов на получение аттестата профессионального бухгалтера.

Реформа бухгалтерского учета и аудита в России является одной из важных мер, жизненно важных для подъема и развития экономики страны, способствует привлечению необходимых России инвестиций в реальный сектор экономики.

Следует отметить, что связь между стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами является настолько высокой, что в настоящее время многие аудиторы являются одновременно и профессиональными бухгалтерами, что позволяет им успешно трудиться не только в области совершенствования отечественного аудита, но и реформирования бухгалтерского учета. Во многом это предопределено тем, что по многим аспектам к ним предъявляются общие требования. Например, как для аудиторов, так и для бухгалтеров одним из основных требований к качеству информации является ее полезность для принятия решений различными группами пользователей, для чего информация должна обладать определенными характеристиками, к которым относятся понятность, уместность (содержание, существенность и своевременность), достоверность (правдивость, преобладание экономического содержания информации над юридической формой, нейтральность и осмотрительность).

1.5. КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

Огромную роль в деле развития российского аудита сыграл Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, принятый Международной федерацией бухгалтеров. Данный Кодекс служит основой этиче-

ских требований, предъявляемых к профессиональным бухгалтерам в каждой стране. Хотя представители бухгалтерских профессий во всем мире работают в среде, в которой существуют различные культурные традиции и нормативные требования, они всегда обязаны соблюдать основные принципы Кодекса. В то же время в Кодексе признается, что в случае, если какое-либо национальное требование противоречит какому-либо положению Кодекса, должно выполняться национальное требование.

Кодекс исходит из-того, что за исключением специально оговоренных случаев его цели и фундаментальные принципы будут в равной мере действительными для всех профессиональных бухгалтеров вне зависимости от того, занимаются они публичной практикой или работают в промышленности, сфере торговли, государственном секторе либо в сфере образования.

Этические требования, установленные организациями — членами МФБ, предназначены обеспечить наивысшее качество работы бухгалтеров и общественное доверие к профессиональному сообществу.

В разделе «Общественные интересы» Кодекса указывается, что отличительной чертой данной профессии является признание своего долга перед обществом. Применительно к профессиональному сообществу бухгалтеров общество включает в себя клиентов, кредиторов, правительство, работодателей, служащих, инвесторов, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность и порядочность профессиональных бухгалтеров в целях обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Это возлагает на представителей бухгалтерской профессии обязанность, продиктованную интересами общества.

В разделе «Цели» Кодекса говорится, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении требования о соблюдении общественных интересов, указанного выше. Эти цели требуют соблюдения четырех основных требований:

- достоверности (в обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах);
- профессионализма (существует потребность в людях, которые могут быть без сомнения идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета);
- качества услуг (необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества);

- доверия (потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг).

Раздел «Фундаментальные принципы» обязывает профессиональных бухгалтеров соблюдать такие принципы, как:

- и порядочность (профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг);

- объективность (профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые бы мешали его объективности);

- профессиональная компетентность и должная тщательность (профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью);

- конфиденциальность (профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано профессиональными или юридическими правами и обязанностями);

- профессиональное поведение (профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло нанести ущерб репутации профессии);

- технические стандарты (профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами).

В разделе «Кодекс» сказано, что цели и фундаментальные принципы Кодекса носят общий характер и не предназначены для использования в целях разрешения этических проблем профессионального бухгалтера в каком-либо конкретном случае. Однако Кодекс содержит некоторые рекомендации, касающиеся практического применения целей и фундаментальных принципов в ряде типичных ситуаций, встречающихся в профессиональной бухгалтерской деятельности. Кодекс разделен на три части;

- часть «А» (применяемая ко всем профессиональным бухгалтерам) включает в себя такие разделы, как «Порядочность и объективность», «Разрешение этических конфликтов», «Профессиональная компетентность», «Конфиденциальность», «Налоговая практика», «Зарубежная деятельность», «Обнародование информации»;

- часть «В» (применяемая только к публично практикующим профессиональным бухгалтерам) состоит из разделов «Независимость», «Профессиональная компетенция и обязанности в связи с использованием лиц, не являющихся бухгалтерами», «Гонорар и комиссионное вознаграждение», «Деятельность, не совместимая с публичной бухгалтерской практикой», «Денежные средства клиентов», «Отношения с другими, публично практикующими профессиональными бухгалтерами», «Реклама и предложение услуг»;

- часть «С» (применяемая только к наемным профессиональным бухгалтерам) содержит разделы «Конфликт обязательств по соблюдению лояльности», «Поддержка коллег по профессии», «Профессиональная компетенция», «Представление информации».

На основе международных этических норм, разработанных Международной федерацией бухгалтеров, Аудиторская палата России 4 декабря 1996 г. утвердила Кодекс профессиональной этики аудиторов, обобщающий этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России.

Кодекс требует от аудиторов соблюдения общечеловеческих моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести и действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности. Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях, и обязан отказаться от защиты этих интересов, если ему станет известно, что они возникли в нарушение закона либо справедливости.

Объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации. Оказывая любые профессиональные услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны могли сказаться на объективности их суждений и заключений.

Аудитору следует избегать взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объективность его суждений и выводов; внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планировать и контролировать работу, проверять подчиненных специалистов.

Аудитор обязан отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в его независимости

от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях. К основным обстоятельствам, наносящим ущерб независимости аудитора либо позволяющим сомневаться в его фактической независимости, относятся:

- предстоящие (возможные) или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента;
- финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме;
- финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.);
- косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих фирмы, через основные и дочерние организации и т.п.;
- родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;
- чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен;
- участие аудитора (руководителей аудиторской организации) в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций;
- неосторожные рекомендации и советы аудиторов (руководителей аудиторских организаций) о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы;
- прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации на любых должностях;
- рассмотрение вопроса о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации клиента.

Независимость аудиторской организации вызывает сомнения в следующих случаях:

- если она участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг);
- если аудиторская организация возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета) либо при прямом или косвенном участии бывшего либо действующего министерства (комитета) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету);

- если аудиторская организация возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний либо инвестиционных институтов и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или приобретались названными структурами в период, за который аудиторская организация должна оказать услуги.

Аудитор обязан воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату, или привлечь компетентных специалистов для помощи в решении поставленных конкретных задач.

Аудитор обязан стремиться осуществлять свою профессиональную деятельность в коллективе специалистов, организационно объединенных в аудиторскую фирму; постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов аудита, законодательства, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности; сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с клиентами.

Аудитор должен соблюдать принцип конфиденциальности относительно информации клиента и требовать этого от своих помощников и всего персонала организации. Публикация, иное разглашение конфиденциальной информации клиентов не являются нарушением профессиональной этики в случаях:

- когда это разрешает клиент с учетом интересов всех сторон, которые могут быть затронуты;
- когда это предусмотрено законодательными актами или решениями судебных органов;
- для защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителями либо уполномоченными представителями клиентов;
- когда клиент намеренно и незаконно вовлек аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам.

Кодекс требует от аудиторов неукоснительного соблюдения законодательства о налогообложении во всех аспектах. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибках в расчетах и уплате налогов аудитор обязан

в письменной форме сообщить администрации клиента и ревизионной комиссии акционерного (хозяйственного) общества и предупредить их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и ошибок. Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан давать клиенту только в письменной форме, стремясь при этом не обнадеживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также предупредив клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом клиенте.

Плата за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если эта плата зависит от объема и качества предоставляемых услуг. Аудитор не имеет права получать плату за профессиональные услуги наличными деньгами сверх общеустановленных норм расчетов наличными, а также обязан воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов либо передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок платы за свои профессиональные услуги. Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги.

Аудиторы должны доброжелательно относиться к другим аудиторам, воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии; содействовать вновь назначенному аудитору в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора; вновь приглашенный аудитор, если такое приглашение сделано не по результатам конкурса, проведенного клиентом, прежде чем согласиться на предложение, обязан, запросив прежнего аудитора, убедиться в отсутствии профессиональных причин для отказа от такого предложения. Вновь приглашенный аудитор, не получивший ответа от прежнего аудитора в течение приемлемого времени и, несмотря на предпринятые усилия, не имеющий иной информации об обстоятельствах, препятствующих его сотрудничеству с данным клиентом, имеет право дать положительный ответ на полученное предложение.

Аудитор имеет право в интересах своего клиента и с его согласия приглашать для оказания профессиональных услуг других аудиторов и иных специалистов, которые в свою очередь обязаны воздерживаться от обсуждения с представителями клиента деловых и профессиональных качеств основных аудиторов, проявлять максимальную лояльность к пригласившим их коллегам.

Аттестованные аудиторы, согласившиеся стать сотрудниками аудиторской организации, обязаны лояльно относиться к ней, всей своей деятельностью способствовать авторитету и дальнейшему развитию организации, поддерживать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и иными сотрудниками организации, руководителями и персоналом клиентов. Взаимоотношения сотрудников и аудиторской организации должны основываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоянном совершенствовании организации аудиторских услуг, их профессионального содержания. Аудиторская организация обязана разрабатывать методы профессиональной деятельности, обобщать нормативные акты, снабжать ими своих сотрудников, постоянно заботиться о повышении их профессиональных знаний и качеств.

Аттестованный аудитор, часто меняющий аудиторские организации либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий организации определенный ущерб, нарушает профессиональную этику. Специалисты, перешедшие в другую аудиторскую организацию, обязаны воздерживаться от осуждения или восхваления своих прежних руководителей и коллег, от обсуждения с кем бы то ни было организации и методов работы в прежней организации; не должны разглашать известную им конфиденциальную информацию и документы аудиторской организации, с которой они прекратили трудовые отношения.

Руководители (сотрудники) аудиторской организации воздерживаются от обсуждения с третьими лицами профессиональных и личных качеств своих бывших сотрудников и коллег, за исключением случаев, когда эти бывшие сотрудники нанесли своими действиями существенный ущерб профессии и законным интересам организации. По запросу руководителя аудиторской организации, в которую устраивается на работу аудитор, руководитель аудиторской организации, сотрудником которой ранее являлся этот аудитор, может дать письменную рекомендацию с указанием профессиональных и личных качеств аудитора.

Реклама аудиторских профессиональных услуг может быть представлена в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских организаций. Такая реклама должна быть информативной, прямой и честной, выдержанной в хорошем вкусе, исключаящую всякую возможность обмана и заблуждения потенциальных клиентов либо возбуждения у них недоверия к другим аудиторам. Аудиторы обязаны воздерживаться от участия в различного рода сравни-

тельных исследованиях и рейтингах, результаты которых предполагается публиковать для всеобщего сведения, либо от оплаты услуг журналистов, публикующих благоприятную информацию о них.

Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместима с оказанием профессиональных аудиторских услуг. Занятие какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторам в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы.

Для обеспечения качества профессиональных услуг, оказываемых в других государствах, аудитор также обязан знать и применять в своей работе международные аудиторские стандарты и стандарты, действующие в том государстве, в котором он осуществляет профессиональную деятельность.

Становление аудита в России происходит в тесной взаимосвязи с введением в повседневную практику соблюдения норм профессиональной этики аудиторов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите международные стандарты аудита, в которых отражены общие положения аудиторской деятельности.
2. Какие задачи выполняет Комитет по международной аудиторской практике (КМАП)?
3. Перечислите федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.
4. Что является целью аудита?
5. Перечислите основные требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.
6. Когда был утвержден в России Кодекс профессиональной этики аудиторов?
7. Какие обстоятельства могут вызвать подозрения аудитора в наличии фактов мошенничества или существенных ошибок?

**2.1. ЦЕЛИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ,
РЕГУЛИРУЮЩИЕ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Рекомендации в отношении цели и общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности, приведены в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности». В стандарте определено, что аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

В разделе «Общие принципы аудита» указано на необходимость соблюдения аудитором Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, разработанного Международной федерацией бухгалтеров; кратко перечислены общие принципы аудита; подчеркнуто, что аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, в которых содержатся основные принципы и необходимые процедуры, а также сопутствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного и иного материала; содержится требование, что аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.

Как отмечено в разделе «Объем аудита», данный термин относится к аудиторским процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Там же говорится, что аудитор должен определять процедуры, необходимые для проведения аудита согласно МСА, с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и, если нужно, с учетом условий договоренности о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

В разделе «Разумная уверенность» подчеркивается, что понятие разумной уверенности применимо ко всему процессу аудита и имеет

отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для формирования вывода об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности, рассматриваемой как единое целое. Указано на то, что аудиту присущи ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений и имеющие место в силу следующих причин:

- использование тестирования;
- ограничения, присущие любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля (например, возможность сговора);
- тот факт, что преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убеждающий, нежели исчерпывающий характер.

В качестве других ограничений, влияющих на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов по определенным утверждениям, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, отмечены необычные обстоятельства, усиливающие риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях, а также любые признаки, указывающие на наличие существенных искажений.

В разделе «Ответственность за финансовую отчетность» специально оговорена ответственность руководителя экономического субъекта за подготовку и представление финансовой отчетности.

Согласно разделу «Перспективы государственного сектора» полномочия аудитора государственного сектора по сравнению с частным носят специфический характер. При проведении аудита государственного сектора решается более широкий круг задач, такой аудит имеет сравнительно больший объем. Кроме того, есть различия в подходах и стиле аудита. Однако основные принципы аудита остаются неизменными независимо от того, где проводится аудит,— в частном или государственном секторе.

Российским аналогом данного международного стандарта является правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». По содержанию оба документа в целом совпадают, хотя в отечественном стандарте отсутствует требование о следовании техническим стандартам. В ПСАД № 1 определена цель аудита.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудитор должен выразить свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в организации экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Таким образом, при формировании и выражении своего мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, и профессиональными этическими принципами аудита.

2.2. КОНТАКТЫ С РУКОВОДСТВОМ КЛИЕНТА

Порядок общения аудиторов с руководством клиента до июня 2001 г. регламентировался ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента». В данном Положении по международной аудиторской практике в краткой форме освещались отношения аудитора с руководством клиента, описанные в МСА, и предоставлялись дополнительные рекомендации.

В контексте ПМАП 1007 под понятие «руководство» подпадали должностные лица и другие лица, которые также выполняли высшие управленческие функции. Под руководством понимались директора и аудиторский комитет только в тех случаях, когда таковые выполняли указанные функции.

Раздел «Юридические и профессиональные требования» содержал подразделы «Этические соображения», «Условия договоренности об аудите», «Заявления руководства».

Подразделом «Этические соображения» предусматривалось, что в ходе аудита финансовой отчетности необходимо установить конструктивные рабочие отношения с руководством в целях проведения эффективного аудита. Для этого нужно соблюдать определенные этические принципы, установленные профессиональными стандартами, которые содержатся в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров (независимость, порядочность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение, технические стандарты).

В подразделе «Условия договоренности об аудите» для аудиторов давались дополнительные рекомендации к МСА 210 «Условия аудиторских заданий» (тогда этот стандарт назывался «Условия договоренностей об аудите»). Подчеркивалось, что письмо-обязательство помогает избежать недопонимания условий договоренности и представляет собой основу отношений между аудитором и клиентом. Перечислялись главные элементы, которые должны найти отражение в письме-обязательстве: цель аудита финансовой отчетности; ответственность руководства за финансовую отчетность; объем аудита, включая ссылку на применимые законы, нормативные акты или положения профессиональных организаций, которые должен соблюдать аудитор; форма

отчетов и других сообщений о результатах работы; тот факт, что вследствие выборочного характера тестирования и других имманентных ограничений аудита, а также ограничений систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск необнаружения некоторых существенных искажений; доступ к записям, документации и прочей информации, запрашиваемых в связи с аудитом.

Подраздел «Заявления руководства» содержал дополнения к одноименному МСА 580, которым закреплены рекомендации, касающиеся заявлений руководства. В названном подразделе отмечалось, что письмо с заявлениями руководства может обеспечивать:

- доказательство того, что руководство подтверждает свою ответственность за достоверное представление финансовой отчетности согласно соответствующим основам финансовой отчетности и утвердило такую финансовую отчетность;
- письменное подтверждение руководством важных заявлений, сделанных во время аудита, что снижает вероятность недопонимания в случаях устных заявлений в адрес аудитора;
- письменное аудиторское доказательство в случае, если заявление руководства является единственным доказательством, которое аудитор может получить (например, для подтверждения того, что руководство не собирается реализовывать определенные инвестиции в ожидании роста их стоимости в долгосрочной перспективе).

Далее в соответствующих разделах ПМАП 1007 рассматривались особенности контактов аудитора с руководством на различных стадиях аудита, которые в обязательном порядке подлежат документированию в рабочих документах аудитора (например, объяснения и заявления, касающиеся существенных операций, и устные сообщения, сделанные во время аудита).

В разделе «Контакты с руководством во время аудита» перечислялись основные вопросы, которые аудитору желательно обсудить при посещениях клиента:

- понимание бизнеса;
- план аудита;
- влияние новых законов или профессиональных стандартов на аудит;
- информация, необходимая для оценки аудиторского риска;
- объяснения, доказательства и заявления руководства или работников более низкого организационного уровня;
- наблюдения и предложения, возникшие при проверке таких вопросов, как операционная и административная эффективность, стратегии бизнеса и прочие значимые вопросы;

- непроверенная информация, которую руководство собирает-ся опубликовать вместе с проверенной финансовой отчетностью и которую аудитор считает непоследовательной или вводящей в заблуждение.

Если аудитор проводит обсуждения с целью получения аудиторских доказательств, то ему необходимо определить наиболее подходящее лицо, от которого можно получить аудиторское доказательство.

В разделе «Контакты с руководством клиента в конце аудита» указывалось на необходимость обсуждения с руководством таких вопросов, как:

- практические трудности во время аудита;
- и* разногласия с руководством, касающиеся финансовой отчетности;
- значительные аудиторские корректировки, отраженные или не отраженные в финансовой отчетности;
- и* значительные проблемы, которые связаны с учетной политикой и раскрытием статей в финансовой отчетности и могут привести к модификации аудиторского заключения;
- а* выявленные аудитором нарушения или подозреваемое несоблюдение законов и положений;
- и* значительные риски, создающие для субъекта угрозу с точки зрения непрерывности его деятельности;

- рекомендации (например, касающиеся вопросов внутреннего контроля), которые аудитор хочет дать в результате проведения аудита.

Аудитору рекомендовалось сообщить о подобных вопросах руководству соответствующего уровня в устном или письменном виде, а также провести специальную встречу с советом директоров, аудиторским комитетом или другим старшим руководством.

Раздел «Контакты по вопросам внутреннего контроля» содержал дополнительные рекомендации, касающиеся внутреннего контроля. В этом разделе говорилось, что такие рекомендации не являются основной целью аудита, однако все равно должны представлять ценность для клиента. Поэтому от аудитора требовалось своевременно уведомить руководство о существенных недостатках в структуре или работе систем бухгалтерского учета либо внутреннего контроля, которые аудитор заметил. Целесообразно, чтобы в письменном сообщении аудитора по вопросам внутреннего контроля:

- не было формулировок, которые могут противоречить мнению, выраженному в аудиторском заключении;
- отмечалось, что системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля рассматривались только в той степени, которая необходима для определения надлежащих аудиторских процедур в отношении

финансовой отчетности, а не для определения достаточности внутреннего контроля для управленческих целей или для гарантий в отношении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- указывалось, что сообщение охватывает только те недостатки внутреннего контроля, которые аудитор заметил в результате аудита, и что могут существовать другие недостатки внутреннего контроля;
- содержалось заявление о том, что сообщение предназначено только для использования руководством (или другой указанной стороной).

В этом же разделе говорилось, что значение выявленных фактов, касающихся систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, может измениться с течением времени, а предложения предыдущих лет, которые не были приняты, обычно повторяются, или на них делают ссылку. ПМАП 1007 было предусмотрено, что контакты с руководством по поводу внутреннего контроля или по любому другому вопросу не освобождают аудитора от необходимости учитывать возможное воздействие таких вопросов на финансовую отчетность или аудит.

На основе ПМАП 1007 было разработано ПСАД «Общение с руководством экономического субъекта», определяющее принципы деловых отношений аудиторской организации (аудитора) с руководством экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого проводится аудит.

При общении с руководством экономического субъекта (лицами, входящими в исполнительные органы или ответственными за ведение дел экономического субъекта) аудиторской организации следует придерживаться общепринятых моральных норм, а также руководствоваться принципами профессиональной этики.

Аудиторская организация должна рассматривать полученную от руководства экономического субъекта информацию с точки зрения ее уместности, надежности и достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Целью общения с руководством экономического субъекта до начала аудита являются оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг. Общение с руководством экономического субъекта до начала аудита включает в себя общение на стадии предварительного планирования аудита и общение на стадии переговоров:

На стадии переговоров с руководством экономического субъекта должны быть определены и согласованы существенные условия предстоящего договора. Аудиторской организации рекомендуется разрабатывать с учетом требований законодательства типовые договоры

на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг. Эти договоры должны применяться на постоянной основе.

Подписанию договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг может предшествовать подготовка письма-обязательства. Оно направляется руководству экономического субъекта до заключения договора на оказание аудиторских услуг во избежание неправильного понимания субъектом условий предстоящего договора.

Цель общения с руководством экономического субъекта во время аудита — оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться вопросы: планирования аудита; получения аудиторских доказательств; оценки аудиторского риска и уровня существенности; изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; использования работы экспертов; связанные с организацией аудита; связанные с подготовкой и проведением аудита.

На заключительной стадии аудита цель общения с руководством экономического субъекта состоит в обсуждении выявленных в ходе аудита проблем и согласовании предлагаемых аудиторской организацией поправок к бухгалтерской отчетности экономического субъекта. На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться:

- проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита;
- вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия;
- поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, вне зависимости от того, сделаны ли они в этой отчетности;
- нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;
- выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие либо способные повлиять на непрерывность деятельности экономического субъекта;
- существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения;
- другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Аудиторская организация изучает и оценивает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта и при

необходимости подготавливает рекомендации по их совершенствованию. Это делается исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности.

По результатам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудиторская организация готовит отчет, в который включает предложения по устранению отмеченных недостатков, повышению надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и возможностей по выявлению ошибок и недочетов.

При необходимости рекомендации по улучшению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть обсуждены с руководством экономического субъекта с целью их последующей реализации экономическим субъектом. Аудиторская организация может предложить экономическому субъекту содействие в выполнении этих рекомендаций.

Аудиторская организация должна получить информацию, свидетельствующую о готовности руководства экономического субъекта принять меры по улучшению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Если руководство экономического субъекта сообщило аудиторской организации о своем несогласии с предложенными рекомендациями, аудиторская организация должна провести совещание с руководством экономического субъекта для выяснения причин разногласий.

В российском стандарте аудита также уделяется большое внимание вопросам документирования рабочей документации аудитора.

2.3. УСЛОВИЯ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ

Цель МСА 210 «Условия аудиторских заданий» — установление стандартов и предоставление рекомендаций по согласованию условий договоренности с клиентом и составлению ответа аудитора на просьбу клиента изменить условия договоренности на такие, которые будут иметь своим результатом более низкий уровень уверенности.

Данный стандарт содержит рекомендации по составлению писем о задании, касающихся аудита финансовой отчетности, которые применимы и к сопутствующим услугам. В нем говорится о необходимости достижения клиентом и аудитором согласия по условиям задания; содержится требование документального отражения согласованных условий в письме об аудиторском задании или в любой другой подходящей форме контракта; подчеркивается, что несмотря на то что в некоторых странах цели и объем аудита, а также обязанности аудитора устанавливаются законом, письмо о задании с точки зрения аудитора может содержать информацию, полезную для их клиентов.

В разделе «Письма об аудиторском задании» указано на целесообразность направления аудитором клиенту письма о задании для избежания недоразумений в процессе осуществления данного задания. Письмо о задании служит документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов (заключений).

В МСА 210 нет жестких правил, касающихся форм и содержания писем об аудиторском задании, но содержатся требования относительно указания в составе таких писем:

- цели аудита финансовой отчетности;
- ответственности руководства за финансовую отчетность;
- объема аудита, включая ссылки на действующее законодательство, положения или нормы профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором;
- формы любых отчетов (заключений) или иного способа сообщения результатов выполнения;
- того факта, что в связи с тестовым характером аудита и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными;
- требования свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудита.

Аудитору также рекомендуется указывать в письме о задании:

- или* договоренности, связанные с планированием аудита;
- ожидаемые аудитором от руководства письменные подтверждения, касающиеся заявлений, сделанных в связи с аудитом;
- просьбу о подтверждении клиентом условий задания посредством признания факта получения клиентом письма о задании;
- какие-либо другие письма или отчеты (заключения), которые аудитор предполагает составить для клиента;
- основу исчисления гонорара, а также любые соглашения в отношении выставления счетов.

В разделе «Повторяющиеся аудиты» говорится, что в случае повторяющихся аудитов аудитор сам должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий задания и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях задания. Составление нового письма целесообразно при наличии:

- любого признака, указывающего на неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- п любых пересмотренных или особых условий аудиторского задания;
- и кадровых изменений в составе высшего руководства, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- ш значительных изменений характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требований законодательства.

В соответствии с требованиями раздела «Принятие изменений в задании», если аудитора до завершения задания попросят изменить его условия на такие, которые предоставляют более низкий уровень уверенности, то аудитор должен рассмотреть надлежащий характер такого изменения. В случае изменения условий задания аудитор и клиент обязаны согласовать новые условия. При этом аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания, если на то нет разумного обоснования. Например, при выполнении аудиторского задания аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по дебиторской задолженности, и клиент просит изменить задание на задание об обзорной проверке с целью избежать мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения. В таких случаях, если аудитор не может согласиться на изменение задания и ему не разрешают продолжать работу согласно первоначальному заданию, аудитор должен отказаться от задания или рассмотреть вопрос о существовании договорного либо другого обязательства, согласно которому аудитору необходимо доложить другим сторонам, например совету директоров или акционерам, об обстоятельствах, послуживших причиной отказа.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится о том, что согласно законам и нормативным актам, регулирующим аудит государственного сектора, аудиторы государственного сектора, как правило, назначаются, поэтому использование письма о задании не является общепринятой практикой. Тем не менее при проведении аудита государственного сектора аудиторам следует серьезно обдумать необходимость составления письма о задании. Отмечено также, что в государственном секторе могут действовать особые законодательные требования, регулирующие мандат аудитора, например, аудитор могут попросить представить отчет непосредственно министру, законодательному органу или общественности в случае если руководство субъекта (включая руководителя подразделения) попытается ограничить объем аудита.

В приложении к МСА 210 приведен пример письма об аудиторском задании.

Международный стандарт аудита № 210, посвященный условиям договоренностей об аудите, был положен в основу российского ПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита». Этот стандарт сначала назывался «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита», а затем получил свое нынешнее наименование; при этом частный случай письма был распространен на любые договоренности, в том числе на договоры, контракты и соглашения.

Если согласиться с тем, что самым важным в МСА 210 является перечень моментов, о которых аудитор обязан поставить в известность потенциального клиента и по поводу которых аудиторская организация и экономический субъект должны достичь согласия до начала аудита, то тогда можно сказать, что оба российских правила (стандарта) близки к МСА во всех существенных отношениях.

В ПСАД № 12 регламентируются обязательства экономического субъекта и аудиторской организации (или аудитора) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

В этом стандарте определены условия и порядок подготовки письма о проведении аудита, которому должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо о проведении аудита направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита. Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией.

Оказанию аудиторских услуг клиентам должно предшествовать заключение договора на оказание аудиторских услуг, целью которого является определение взаимоотношений аудиторской организации (аудитора) и экономического субъекта на этапе подготовки и заключения договора оказания аудиторских услуг.

В российском стандарте также определены условия и порядок подготовки договора оказания аудиторских услуг между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. Этап подготовки договора включает в себя определение трудоемкости, стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности в привлечении сторонних консультантов и экспертов. Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый или долгосроч-

ный характер, предметом договора могут выступать одновременно услуги по проведению аудита как такового и сопутствующие аудиту услуги.

Несмотря на то что цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством Российской Федерации, аудитору рекомендуется включить эти положения в договор (либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита).

ПСАД № 12 может быть применено при оказании услуг по проверкам, не являющихся аудитом, или специальным аудиторским заданиям, а также к сопутствующим аудиту услугам. В случае предоставления сопутствующих аудиту услуг может оказаться уместным составление по этим услугам отдельных писем.

2.4. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА РАБОТЫ В АУДИТЕ

О необходимости контроля качества работы аудитора для поддержания на высоком уровне профессиональных стандартов говорится в МСА 220 «Контроль качества работы в аудите». Цель этого документа — установление стандартов и предоставление рекомендаций по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки. В МСА 220 отмечено, что политика и процедуры контроля качества должны быть реализованы как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок.

В разделе «Аудиторская фирма» подчеркивается важность соблюдения политики и процедур контроля качества, призванных обеспечить проведение всех аудиторских проверок в соответствии МСА, применимыми национальными стандартами или практикой. Указываются обязательные цели политики контроля качества, к которым отнесены:

- профессиональные требования, навыки и компетентность;
- поручение заданий;
- делегирование полномочий;
- консультирование;
- принятие и сохранение клиентов;
- мониторинг.

Указано на необходимость доведения до сведения аудиторов фирмы общей политики и процедур контроля качества.

В разделе «Отдельные аудиты» рассматриваются различия между контролем качества конкретных проверок и общим контролем качества услуг аудиторской фирмы. Подчеркивается, что общий контроль качества дополняет контроль качества конкретных аудиторских проверок и способствует ему, хотя и не заменяет его. Обсуждаются вопросы

организации контроля качества работы ассистентов в ходе конкретных аудиторских проверок. Эти вопросы рассматриваются с позиций руководства работой ассистентов, надзора за их работой и проверки выполненной работы. В качестве основного инструмента руководства работой ассистентов предлагается использовать программу аудита, позволяющую довести до их сведения указания по проведению аудита. Согласно данному разделу в ходе надзора за работой ассистентов соответствующий сотрудник-аудитор должен следить за тем, обладают ли ассистенты необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий; понимают ли они содержание указаний по проведению аудита; выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита.

О возможности существования дополнительной политики в отношении аудиторов, работающих в государственном секторе, говорится в разделе «Перспективы государственного сектора».

В приложении к МСА 220 приведены примеры процедур контроля качества для аудиторской фирмы. В нем нашли более детальное отражение такие вопросы, как:

- профессиональные требования (персонал фирмы должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения);
- навыки и компетентность (персонал фирмы должен состоять из сотрудников, владеющих техническими стандартами и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с надлежащей добросовестностью);
- поручение заданий (аудиторская работа должна поручаться сотрудникам, имеющим техническую подготовку и профессиональные знания, необходимые в данных условиях), делегирование полномочий (необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять надзор и проверку работы на всех уровнях, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим стандартам аудита);
- консультирование (в случае необходимости в самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями);
- принятие и сохранение клиентов (необходимо постоянно проводить оценку потенциальных и анализ существующих клиентов);
- мониторинг (необходимо постоянно контролировать адекватность и операционную эффективность политики и процедур контроля качества).

Зарубежная практика показывает, что для получения признания на рынке аудиторских услуг аудиторские фирмы обязаны иметь документы, регламентирующие их деятельность, т.е. стандарты, учитывающие специфику конкретной аудиторской фирмы (внутрифирменные стандарты аудита).

Согласно законодательству большинства стран (США, Великобритания, Германия и др.), а также международным соглашениям в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутрифирменные стандарты аудита представляют собой коммерческую тайну со всеми вытекающими отсюда последствиями. На разработку этих стандартов требуются значительные средства и долгие годы практической работы, поэтому разработка внутрифирменных стандартов под силу только крупным аудиторским фирмам с серьезным научным потенциалом.

Российским аналогом МСА 220 является ПСАД № 7 «Внутренний контроль качества аудита», которым установлены требования к организации и функционированию внутрифирменной системы контроля качества аудита, которая должна существовать в аудиторских организациях (у аудиторов).

В стандарте отмечается значимость таких документов, как программа аудита, смета затрат времени и общий план аудита, которые являются важным средством доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Некоторые аудиторские организации в России также разрабатывают на основе международных и российских стандартов аудита свои внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, в том числе по организации внутрифирменной системы контроля качества аудита.

К задачам внутрифирменного стандарта относятся определение функций сотрудников конкретной аудиторской организации в ходе осуществления аудита; уточнение пути совершенствования качества внутрифирменной системы контроля; установление основных процедур контроля качества аудита.

Как правило, с точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, профессиональные сотрудники подразделяются на следующие категории: руководитель аудиторской организации; руководитель аудиторских проверок (исполнительный директор); ведущие аудиторы (руководители групп); рядовые участники аудиторских групп; аудитор-консультант («мозговой центр») (рис. 2.1).

Руководителем аудиторской организации является сотрудник, входящий в администрацию, относящийся к числу собственников и аттестованный по одной из аудиторских специальностей. Он имеет

право подписи аудиторского заключения, составляемого от имени аудиторской организации, и несет ответственность за работу организации в целом в соответствии с уставом данной организации.



Рис. 2.1. Примерная схема соподчиненное™ группы аудиторов, работающих с экономическим субъектом средних или крупных размеров

В состав полномочий руководителя аудиторской организации входят:

- проведение переговоров с потенциальными клиентами, предшествующих заключению договора на аудит;
- принятие решений о возможности аудита бухгалтерской отчетности конкретного экономического субъекта с учетом всей имеющейся в распоряжении руководителя информации;
- выработка стратегии поведения аудиторской организации в нестандартных, проблемных ситуациях (например, если по результатам предварительного планирования ясно, что аудиторское заключение будет отлично от безусловно положительного, следует сразу решить вопрос о целесообразности проведения аудита у такого экономического субъекта);
- активное участие в назначении руководителя проверки и комплектации группы аудиторов.

Руководитель аудиторской организации несёт ответственность за выраженное в форме аудиторского заключения мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В связи

с этим он должен быть осведомлен обо всех существенных причинах, определивших содержание каждого выданного аудиторского заключения. Для подтверждения обоснованности, документального подтверждения выводов, послуживших базой для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, перед подписанием аудиторского заключения руководителю аудиторской организации следует проверить аудиторский файл клиента.

Руководитель аудиторских проверок — это сотрудник аудиторской организации, которому поручена организация работ с клиентами и контроль за выполнением этих работ. Он несет ответственность за достижение баланса между затратами и качеством работ при выполнении конкретных аудиторских проверок. Поэтому руководитель проверок должен быть не только хорошим организатором, но и высококлассным профессионалом, что предполагает обязательное наличие у него квалификационного аттестата аудитора.

Руководитель аудиторских проверок назначается руководителем аудиторской организации, подотчетен ему и непосредственно руководит специалистами, занятыми в аудите конкретных экономических субъектов. Такое руководство осуществляется на всех стадиях проверки начиная с этапа планирования и заканчивая этапом формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Руководитель аудиторских проверок утверждает общий план и программу аудита, а также несет ответственность за согласованные сроки и график проведения проверок; определение необходимого для этого бюджета времени и трудозатрат; правильный подбор специалистов и распределение обязанностей между ними; обоснованность установленного уровня существенности; степени аудиторских рисков и объема выборки; количество и качество планируемых аудиторских процедур; другие организационные и методические вопросы, связанные с планированием аудиторской проверки.

Руководитель аудиторских проверок должен:

- организовать текущий контроль работы исполнителей и хода аудита;
- постоянно следить за проведением работ в соответствии с утвержденными общим планом и программой аудита;
- своевременно выявлять и анализировать отклонения от планируемого порядка;
- в пределах предоставленных полномочий давать оценку возникающим нестандартным ситуациям и формировать профессиональное суждение относительно выхода из них;

- отвечать за документирование процесса аудиторской проверки, в частности следить за соответствием рабочей документации, подготовленной по результатам аудита, правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям аудиторской организации;
- оперативно информировать руководителя аудиторской организации о ходе аудита и обо всех существенных фактах, которые могут повлиять на результаты аудита и выводы, сделанные по этим результатам.

Руководитель аудиторских проверок не занимается непосредственным изучением документации или выполнением аудиторских процедур, а реализует руководящие функции, хотя и должен разбираться во всех бухгалтерских, аудиторских и иных профессиональных вопросах.

Ведущий аудитор — это сотрудник, которому поручено руководить рядовыми сотрудниками (сотрудником). Ведущий аудитор подотчетен руководителю аудиторских проверок и по отношению к нему является исполнителем.

Ведущий аудитор несет ответственность за подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур; осуществляет руководство работой подчиненных ему участников проверки и ее контроль.

Ведущий аудитор подготавливает разделы программы аудита для себя и подотчетных ему специалистов. В этих разделах должны быть подробно описаны сегменты аудита, планируемые тесты средств контроля, конкретные аудиторские процедуры и даны другие необходимые указания. Подготовленные таким образом разделы рассматривает и утверждает руководитель проверки. Затем ведущий аудитор проводит аудиторские процедуры и осуществляет текущий контроль работы подчиненных ему специалистов. По окончании аудиторских процедур ведущий аудитор оформляет результаты и выводы или контролирует, как они оформлены подчиненными ему сотрудниками.

Ведущий аудитор в рамках своих полномочий должен адекватно оценивать профессиональные знания и навыки подчиненных ему сотрудников; рационально распределять задания между ними и обеспечивать соответствующий контроль за качеством выполнения этих заданий; своевременно выявлять отклонения от программы аудита, возникновение обстоятельств, влияющих на уровень существенности и степень аудиторского риска; оперативно доводить до руководителя проверок существенную информацию, влияющую на результаты аудита и выводы, сделанные по этим результатам.

Рядовой участник проверки — это сотрудник, подотчетный руководителю проверок и являющийся по отношению к нему исполнителем (аудитором или ассистентом). Качество проверок во многом зависит от профессионализма и ответственности конкретных исполнителей. Это связано с тем, что рабочие документы, содержащие информацию для принятия окончательного решения, должны быть четкими и ясными, а их оформляют рядовые сотрудники.

Соблюдение принципа подотчетности, строгое распределение функций, полномочий и ответственности обеспечат четкую организацию работы, предотвратят дублирование, досадные недоразумения и в общении между специалистами аудиторской организации, и в общении с клиентами. Например, нельзя допустить, чтобы один из членов группы аудиторов по собственному желанию и усмотрению сообщал сотрудникам проверяемого экономического субъекта какие-либо выводы и замечания или чтобы все члены группы бессистемно докладывали о результатах проделанной работы руководству аудиторской организации. В то же время аудитор, участвующий в проверке, должен четко знать, к кому и в каком порядке он может обратиться за разъяснениями в проблемных ситуациях.

В составе аудиторской организации также должен быть сотрудник, выполняющий функции «мозгового центра», например **аудитор-консультант**. Аудитор-консультант должен ответить на любой возникающий у клиентов организации сложный вопрос и подтвердить свой ответ соответствующими правовыми документами. Аудитор, занятый работой у клиента, не должен тратить время на проработку сложных вопросов. Изучив проблемы клиента, он сообщает о них аудитору-консультанту и затем получает от него полностью и во всех деталях проработанный ответ на поставленный вопрос.

«Мозговой центр» отвечает за широту взглядов организации, ее перспективы, посещает семинары, проводимые Федеральной налоговой службой, Минфином России, Институтом профессиональных бухгалтеров России и другими органами, а также занимается разработкой внутрифирменных стандартов.

Контроль качества работы внутри аудиторской организации проявляется в следующих аспектах.

Аудит считается качественным, если он планировался и проводился в соответствии с общепринятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Соблюдение стандартов на этапе формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности в основном обеспечивается соблюдением стандартов на предшествующих этапах аудиторской проверки. Стандарты аудита должен

соблюдать каждый исполнитель проверки при осуществлении конкретных действий.

Целесообразно проводить квалификационные экзамены для лиц, принимаемых на работу. Экзамены (тестирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, финансов, аудита и права) проходят в несколько этапов. На первом этапе проводится общее тестирование для определения уровня знаний претендента и соответственно диапазона должностей, на которые он может претендовать. Поэтому в общий тест должны быть включены группы вопросов различной сложности. Для оценки ответов следует установить границы минимальных знаний для каждого уровня. На втором этапе можно прибегнуть к углубленному тестированию в целях определения уровня знаний для каждой конкретной должности. Углубленное тестирование возможно и на первом этапе для лиц, претендующих только на определенные должности (например, на должность ведущего аудитора).

Степень владения деловым русским языком (обязательное требование к образованию аудитора) проверяется посредством письменного опроса. Вопросы следует формулировать таким образом, чтобы при ответе претендент смог проявить широту кругозора, способность обосновывать свою точку зрения, т.е. целесообразно задавать вопросы, на которые нет однозначных ответов. При оценке ответов на письменные вопросы нужно учитывать не только точность излагаемых фактов, но и способность структурировать и систематизировать текст, логичность и стиль изложения.

Процесс опроса должен быть формализован. Обязанности по организации опроса следует возложить на руководителя аудиторских проверок или аудитора-консультанта. Уполномоченный сотрудник должен действовать строго в соответствии с утвержденными инструкциями, используя разработанные типовые тесты, вопросники, билеты. Опросный материал должен своевременно обновляться (актуализироваться).

Собеседование с претендентом на должность должно быть тщательно спланировано и подготовлено. Задаваемые вопросы не должны быть узкопрофессиональными. Важно уточнить: как претендент понимает суть аудиторской деятельности, права и обязанности аудиторской организации и ее клиентов; каковы реакция и поведение претендента в нестандартных ситуациях (претенденту можно предложить проанализировать и оценить конкретную ситуацию, определить пути выхода из нее); каковы практический и теоретический опыты претендента в области аудита; каковы его планы, связанные с новым местом работы, и др.

При разработке процедур подбора и отклонения клиентов нужно принимать во внимание следующие факторы: необходимость соблюдения независимости аудиторской организации; нейтрализацию давления на аудиторскую организацию со стороны третьих лиц при проведении проверки и формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности; наличие у аудиторской организации необходимых и достаточных ресурсов для квалифицированного аудита; репутацию потенциального клиента и его руководителей.

Качество выполняемых в ходе аудита работ контролируется посредством направляющих указаний и проверки выполненной работы. Направляющие указания, выдаваемые ведущим аудиторам и рядовым участникам проверки, включают в себя информацию об обязанностях этих специалистов; о целях процедур, которые надлежит выполнять; об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта; о возможных проблемных вопросах в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

Члены группы аудиторов (специалисты), осуществляющие текущий контроль, должны следить за соответствием квалификационного уровня участников аудита степени сложности поручаемых им заданий и затем, правильно ли поняты исполнителями направляющие указания, соответствует ли выполняемая ими работа общему плану и программе аудита.

Результаты работы каждого исполнителя проверяют сотрудники с более высоким профессиональным уровнем, обращая при этом особое внимание на выяснение следующих моментов:

- выполнялась ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;
- все ли цели аудиторских процедур достигнуты в ходе аудита, надлежащим образом описаны, квалифицированы, оценены, прояснены и нашли свое отражение в выводах аудиторов;
- обоснованы ли выводы аудиторов и базируются ли эти выводы на полученных в ходе проверки необходимых и достаточных аудиторских доказательствах;
- отражены ли должным образом в рабочих документах проделанная работа и ее результаты.

Подобную информацию можно получить путем проверки на регулярной основе рабочей документации (аудиторских файлов).

Сотрудники, проверяющие результаты работы, обязаны поставить на изучаемых рабочих документах свою подпись или легко идентифицируемое условное обозначение. Практически во всех типовых

бланках рабочей документации аудита должны быть предусмотрены такие реквизиты, как дата, подпись и расшифровка фамилии проверяющего. Подпись проверяющего означает, что он разделяет ответственность исполнителя за результаты работы.

Помимо системы тщательного отбора кадров в аудиторской организации должна на постоянной основе действовать система повышения квалификации и переаттестации персонала. Такая система не заменяет действующую систему повышения квалификации аудиторов и не может быть заменена ею. В организации должны быть утверждены график проведения и тематика внутренних семинаров. Это могут быть семинары по обучению определенного круга специалистов (от «ликбеза» для ассистентов и стажеров до семинаров по профессиональному обмену опытом для ведущих специалистов), семинары по проблемным актуальным вопросам и круглые столы с участием всех желающих сотрудников организации.

Координация работы, связанной с проведением семинаров, возлагается на руководителя проверок (исполнительного директора) или на аудитора-консультанта («мозговой центр»). Данная работа требует тщательной подготовки. Сначала специалист, ответственный за проведение семинара, заявляет тематику семинара и группу слушателей, на которых он рассчитан. После утверждения тематики семинара руководством аудиторской организации специалист подбирает комплект материалов для преподавателя и слушателей и представляет эти материалы на согласование с руководством и ведущими аудиторами. Только после перечисленных процедур специалист проводит семинар. Подготовленные и проведенные таким образом семинары должны способствовать распространению внутрифирменного опыта и решению конкретных проблем.

Для совершенствования системы внутрифирменного контроля качества считается целесообразным заполнение ведущим аудитором специальной формы — анкеты ведущего аудитора по завершении проверки. Эта анкета должна включать в себя следующие вопросы:

- проводился ли аудит в соответствии с намеченными планами;
- все ли услуги, предусмотренные договором с клиентом (контрактом, письмом-обязательством о согласии на проведение аудита), были оказаны;
- рассмотрели ли мы все рабочие документы, обобщили ли все важные моменты и довели ли до конца рассмотрение всех документов, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта;
- рассмотрели ли мы все разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта и приняли ли их во внимание;

- подготовили ли мы проект письменной информации руководству экономического субъекта по результатам аудита, будучи уверены в том, что это письмо освещает все наиболее важные проблемы, возникшие в ходе аудита;

- уверены ли мы в том, что отражаемые в проекте письменной информации наиболее важные проблемы обсуждались с представителями клиента и нам известна точка зрения клиента по таким проблемам;

- рассмотрели и уточнили ли мы всю информацию в аудиторском файле данного клиента и довели ли до конца все вопросы, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность;

- убедились ли мы в том, что все аудиторские программы, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, пронумерованы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками;

- прояснили ли мы все вопросы, связанные с работой, которую выполняли для нас сторонние эксперты, приглашенные специалисты или другие аудиторские организации;

- обсуждали ли мы с клиентом и передали ли ему наши рекомендации по внесению исправительных проводок по результатам наших замечаний;

- убедились ли мы в том, что выводы по следующим вопросам отражены надлежащим образом в нашем аудиторском файле:

- важные аудиторские проблемы, с которыми мы столкнулись,

- разногласия с клиентом по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения,

- важные вопросы, связанные с учетом и отчетностью, и аргументы в поддержку и против внесения соответствующих изменений в бухгалтерскую отчетность;

- уверены ли мы в том, что:

- наше аудиторское заключение подготовлено надлежащим образом,

- бухгалтерская отчетность экономического субъекта подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе,

- было выяснено все необходимое для того, чтобы мы сделали правильные выводы по итогам нашей проверки?

Таким образом, в каждой аудиторской организации должна быть создана внутрифирменная система контроля качества аудита, обеспечивающая полное соответствие проводимых аудиторских проверок нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

2.5. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ

Для установления стандартов и предоставления рекомендаций в отношении ведения документации в процессе аудита финансовой отчетности предназначен международный стандарт аудита 230 «Документирование», в котором содержится требование о необходимости оформления аудитором сведений, являющихся важными с точки зрения формирования доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудит проводился в соответствии с МСА. Термин «документация» трактуется в МСА 230 как материалы (рабочие документы), составляемые аудиторами и для аудитора или получаемые и хранимые аудиторами в связи с проведением аудита. В стандарте определено назначение рабочих документов аудитора: это материалы, помогающие при планировании и проведении аудита, осуществлении надзора за аудиторской работой, а также содержащие аудиторские доказательства.

В разделе «Форма и содержание рабочих документов» подчеркивается, что аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. Указано, что рабочие документы должны содержать информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В то же время нецелесообразно документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором, а при решении вопроса об объеме рабочих документов, необходимых для подготовки и хранения, нужно продумать, что может потребоваться другому аудитору, ранее не занимавшемуся данным аудитом. Соответственно в МСА 230 предлагается составлять рабочую документацию так, чтобы из нее можно было получить представление о проделанной работе, причинах принятия принципиальных решений, но не о деталях аудита.

К основным факторам, влияющим на форму и содержание рабочих документов согласно данному стандарту, отнесены: характер аудиторского задания; форма аудиторского заключения; характер и сложность бизнеса; характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта; необходимость надзора за работой ассистентов; конкретные методы и приемы, применяемые в процессе аудита.

МСА 230 содержит рекомендации по повышению эффективности подготовки и проверки рабочих документов путем использования стандартизированных рабочих документов, графиков, аналитической и иной документации, подготовленной клиентом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся юридической формы и организационной структуры аудируемого лица;
 - выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
 - информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
 - информацию, отражающую процесс планирования, включая программу аудита и любые изменения к ним;
 - доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
 - доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
 - доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы экономического субъекта по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- и анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
 - сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
 - доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
 - сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
 - подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
 - копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
 - копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита и выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
 - письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
 - выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были

выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В разделе «Конфиденциальность, обеспечение сохранности, хранение рабочих документов и право собственности на них» говорится о необходимости установления процедур для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение необходимого периода времени, достаточного с точки зрения практики и соответствия правовым и профессиональным требованиям, предъявляемым к хранению документов. Отмечается, что рабочие документы аудитора являются собственностью аудитора, однако несмотря на то что часть документов или выдержки из них могут быть представлены субъекту по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей субъекта.

На основе МСА 230 разработано Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», которым установлены единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения представления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Рабочие документы аудитора могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. Эти документы используются при планировании и проведении аудита; при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы; для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Количественный и качественный состав рабочей документации должен быть сформирован таким образом, чтобы при необходимости аудитор смог продемонстрировать контролирующим организациям и в суде, что его аудит был хорошо спланирован и соответствующим образом контролировался, что собранные свидетельства достоверны, достаточны и своевременны и что аудиторское заключение соответствует результатам проверки.

Свидетельства, содержащиеся в рабочих документах, являются важнейшими источниками информации, позволяющими аудиторупри-

нять решение о подходящем типе аудиторского заключения при данных обстоятельствах. Они могут также послужить основой для подготовки налоговых деклараций и для других целей, способствующих улучшению работы клиентов аудиторской организации.

Как уже было отмечено, аудит в обязательном порядке должен сопровождаться документированием. Процесс документирования начинается сразу после поступления заявки на аудит (рис. 2.2).

Ответственность за документирование аудита возлагается на ведущего аудитора. Ведущий аудитор в свою очередь может возложить работу по документированию аудита на ассистента, оставив за собой только функцию контроля за процессом документирования. Однако это допустимо лишь при согласовании с руководством аудиторской организации, в периоды высокой загруженности ведущих аудиторов и при наличии достаточного уровня компетентности ассистентов в вопросах документирования аудита (с учетом данного обстоятельства при определении оплаты труда ассистентов аудитора).

Ведущий аудитор в первую очередь уточняет программу аудита с учетом особенностей предстоящих аудиторских услуг.

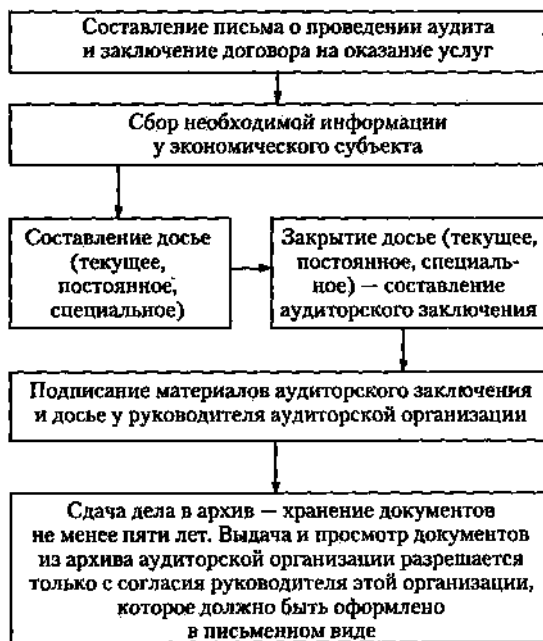


Рис. 2.2. Схема документирования в аудите

После того как будут определены элементы уточненной программы аудита ведущий аудитор составляет уточненный перечень рабочей документации для предстоящего аудита.

Рабочие документы следует формировать своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. Они могут быть созданы аудитором либо получены от экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц. Независимо от стадии документирования рабочие бумаги должны быть сгруппированы в соответствующие файлы: «Текущее досье», «Постоянное досье», «Специальное досье».

К категории постоянных относятся аудиторские файлы, обновляемые по мере поступления новой информации, но остающиеся по-прежнему значимыми. Это очень удобный источник информации, не утрачивающий ценности из года в год. В состав таких файлов можно включить уточненную программу аудита. По мере аудирования каждый аудитор отмечает в программе выполненные процедуры и указывает дату их завершения. Включение в рабочие документы хорошо спланированной уточненной программы аудита, выполненной добросовестно, свидетельствует о том, что аудит проведен на высоком качественном уровне.

Текущие файлы включают в себя рабочие документы, имеющие отношение к тому году, за который проводится аудит.

В состав файлов «Специальное досье» должны быть включены документы инструктивно-нормативного характера: законодательно-нормативные акты, инструкции, методические указания, данные статистических учреждений, информация периодических изданий (статьи) и другие вспомогательные материалы, способствующие успешному проведению аудита.

При формировании рабочей документации следует исходить из того, что свидетельства, получаемые вне хозяйственной системы, более надежны, чем свидетельства, получаемые в рамках этой системы. Кроме того, на надежность свидетельств значительное влияние оказывает и степень эффективности системы внутривнутрихозяйственного контроля у клиента.

Рабочая документация должна содержать записи о планировании аудита; записи о характере, времени проведения и объеме выполненных аудиторских процедур; выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Записи в документах нужно делать средствами, обеспечивающими сохранность записей в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и оформлена.

Состав, количество и содержание рабочих документов, входящих в рабочую документацию аудита, определяются исходя из характера аудиторского задания; формы аудиторского заключения; характера и сложности деятельности экономического субъекта; состояния бухгалтерского учета экономического субъекта; надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта; необходимого уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур; конкретных методов и приемов, применяемых в процессе аудита.

Как уже говорилось, рабочая документация является собственностью аудиторской организации, которая вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике. Часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены субъекту по усмотрению аудитора, однако они не могут заменить бухгалтерские записи субъекта.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

По окончании аудита рабочие документы подлежат сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации. Рабочая документация должна храниться в сброшюрованном виде, скomплектованной в файлы (папки), заведенные для каждого аудита, проводимого аудиторской организацией отдельно. Рабочие документы, хранящиеся в файлах «Текущее досье» и «Постоянное досье», следует сброшюровать с обязательным указанием страниц.

Рабочие документы экономических субъектов, аудируемых периодически (т.е. постоянных клиентов), нужно хранить в одной связке в хронологическом порядке. Файлы постоянного и специального досье могут быть перенесены из года в год в состав новой рабочей документации. Ведущий аудитор (или другие аудиторы под его контролем) должен отмечать на документах произошедшие изменения, если они имеют место, указывать дату внесения изменений и расписываться.

Сохранность рабочей документации, оформление и передачу ее в архив организует ведущий аудитор, ответственный за конкретную аудиторскую проверку, а в периоды напряженного графика — лицо, уполномоченное руководством аудиторской организации.

Фамилия, имя, отчество ответственного лица указываются в конце рабочей документации, там же должна быть поставлена его подпись.

Выдача рабочей документации, отражающей проводимый и проведенный аудит, работникам аудиторской организации, не занятым аудитом данного экономического субъекта, не допускается. Свободный доступ к рабочей документации могут иметь лишь руководство аудиторской организации, аудиторы, ответственные за данный аудит, а также работники внутрифирменного аудита и «мозгового центра». В случае пропажи или гибели рабочей документации руководитель аудиторской организации должен назначить служебное расследование. Результаты служебного расследования оформляются соответствующим актом.

Рабочая документация должна храниться в архиве аудиторской организации не менее пяти лет. В случаях повторных проверок клиента срок хранения продлевается дополнительно на пять лет с даты подписания аудиторского заключения.

При изъятии из архива рабочей документации для переноса ее в состав свидетельств по новому аудиту в графе «Примечание» формуляра для отражения документирования по предыдущему аудиту ведущий аудитор должен отметить напротив названия изъятых рабочих документов дату и причину его изъятия, закрепив это своей подписью.

Каждый рабочий документ должен иметь идентификационные параметры (имя клиента, охватываемый аудитом период, описание содержания, фамилия и инициалы подготовившего документ лица, дата подготовки документа и код индекса).

В рабочих документах следует проставлять индексы и перекрестные ссылки, чтобы облегчить их организацию в файлы.

Готовые рабочие документы должны четко и ясно характеризовать работу, проделанную в рамках аудита: с помощью отчета, составленного письменно и имеющего форму меморандума; с помощью пометки процедур аудита в программе аудита; с помощью отметок непосредственно в записях, имеющихся в рабочих документах.

Отметки в рабочих документах делаются галочками, наносимыми рядом с отдельными элементами записей.

2.6. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА И ОШИБОК В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении обязанностей аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности являются целью МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошен-

ничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности». Этим стандартом предусмотрена обязанность аудитора рассмотреть в процессе планирования и осуществления аудиторских процедур риск существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате мошенничества или ошибки.

В разделе «Мошенничество и ошибки, их характеристики» термин «мошенничество» определяется как преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей, сотрудников субъекта либо третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности. К мошенничеству отнесены такие действия, как манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов; сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях либо документах; отражение в учете несуществующих операций; преднамеренное неправильное применение учетной политики.

Термин «ошибка» трактуется в данном стандарте как непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности (математические ошибки в данных бухгалтерского учета, упущение фактов или их неверная интерпретация, неправильное применение учетной политики).

В разделе «Ответственность лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства» сказано, что обязанности по предотвращению и обнаружению фактов мошенничества и ошибок возлагаются как на лиц, наделенных руководящими полномочиями, так и на руководство субъекта и реализуются путем внедрения и непрерывной работы адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, способствующих уменьшению количества фактов мошенничества и ошибок. Однако эти системы не исключают полностью, а лишь снижают возможность мошенничества и ошибок.

Согласно разделу «Обязанности аудитора» для уменьшения риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки в процессе планирования аудита аудитор должен запросить у руководства данные о любых ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок и оценить риск существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки; исходя из полученной оценки, разработать процедуры аудита для обеспечения достаточной уверенности в том, что искажения, являющиеся результатом мошенничества или ошибки и существенные для финансовой отчетности в целом, были обнаружены.

В подразделе «Неотъемлемые ограничения аудита» говорится, что обычно вероятность выявления ошибок выше, чем вероятность

обнаружения фактов мошенничества, которое, как правило, сопровождается действиями, направленными на его сокрытие. Указывается на существование постоянного риска того, что система внутреннего контроля не будет функционировать с предполагаемой эффективностью, в связи с чем любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть неэффективны против мошенничества, совершенного путем тайного сговора между служащими, или мошенничества, совершенного руководством.

Подразделом «Профессиональный скептицизм» предусмотрено, что аудитор должен планировать и проводить аудит с отношением профессионального скептицизма в соответствии с МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности». Указанное отношение рекомендуется для обнаружения и оценки таких случаев, как:

- аспекты, которые увеличивают риск существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок (например, характеристики руководства и его влияние на контрольную среду, состояние отрасли промышленности, операционные характеристики и финансовая стабильность);
- обстоятельства, вызывающие подозрения аудитора в наличии существенных искажений финансовой отчетности;
- полученные доказательства (в том числе знания аудитора по результатам предыдущего аудита), ставящие под вопрос надежность заявлений руководства.

Как сказано в подразделе «Обсуждение плана», при планировании аудита аудитор должен обсудить с другими членами аудиторской команды вопрос подверженности субъекта существенным искажениям в финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок.

В соответствии с требованиями подраздела «Запросы руководству» при планировании аудитор должен сделать запросы руководству, чтобы:

- получить понимание:
 - оценки руководством риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки,
 - систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, организованных руководством для управления таким риском;
- получить знание того, как организованы руководством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- определить, известно ли руководству о фактах мошенничества, имевших отрицательное воздействие на субъект, или о подозрении в мошенничестве с проведением соответствующего расследования;

- определить, были ли обнаружены руководством факты существенных ошибок.

В разделе «Процедуры при обстоятельствах, указывающих на возможное искажение» говорится: когда аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможное наличие существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок, он должен выполнить процедуры для определения наличия существенных искажений в финансовой отчетности.

Согласно разделу «Рассмотрение того, не свидетельствуют ли выявленные искажения о факте мошенничества» при обнаружении искажения аудитор должен проанализировать, не является ли это искажение признаком мошенничества, и при утвердительном ответе рассмотреть причастность искажения к другим аспектам аудита, особенно в отношении надежности заявлений руководства.

В случае, когда в деле задействованы члены руководства с высоким уровнем авторитета (если даже величина искажений не является существенной для финансовой отчетности), проблема может быть более глубокой. Аудитору следует пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку не исключено, что возникнут сомнения в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности бухгалтерских записей и документации. Аудитор должен оценить вероятность сговора сотрудников, руководства и третьих сторон при пересмотре надежности доказательств. Если руководство, особенно на самом высоком уровне, причастно к мошенничеству, то аудитор может и не получить всех документов, необходимых для проведения аудита и составления отчета (заключения) по финансовой отчетности.

В разделе «Оценка и особенности искажений, их влияние на аудиторский отчет (заключение)» говорится, что если аудитор подтверждает либо не может сделать вывод, была ли финансовая отчетность существенно искажена в результате мошенничества и ошибок, то аудитор должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита. Руководство по оценке и особенностям искажений, а также их влиянию на аудиторский отчет (заключение) содержится в п. 12—16 МСА 320 «Существенность в аудите» и п. 36—46 МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности».

В разделе «Документация» требуется, чтобы аудитор документировал факторы риска мошенничества, обнаруженные в процессе аудиторской оценки, и документировать отклик аудитора на данные факторы. Если в ходе аудита были установлены факторы риска мошенничества, которые заставили аудитора поверить в необходимость дополнитель-

ных аудиторских процедур, то он должен документально оформить наличие таких факторов риска и отклик аудитора на них.

В соответствии с требованиями раздела «Заявления руководства» аудитор должен получить письменные заявления от руководства, в которых:

- оно подтверждает свои обязанности по внедрению и функционированию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, созданных для предотвращения и обнаружения мошенничества и ошибок;
- оно считает, что неисправленные искажения финансовой отчетности, собранные аудитором во время аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой отчетности в целом (краткое изложение таких статей должно быть включено в заявление руководства или приложено к нему);
- оно раскрыло аудитору все важные факты, относящиеся к любому мошенничеству или подозрению в мошенничестве, известные руководству, имевшие воздействие на субъекта;
- оно раскрыло аудитору результаты проведенной оценки риска того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения в результате мошенничества и ошибок.

Раздел «Сообщение информации» обязывает аудитора сообщить руководству о выявленных фактах потенциального влияния на финансовую отчетность в возможно короткие сроки, если аудитор подозревает, что было совершено мошенничество, даже если возможные последствия для финансовой отчетности не будут существенными; предварительно проанализировать все обстоятельства при выборе соответствующего представителя субъекта, которому следует сообщить о возможных или действительных фактах мошенничества либо о существенной ошибке, а также оценить вероятность участия в их совершении высших руководящих лиц субъекта.

Даются пояснения относительно того, что при определенных обстоятельствах соблюдение аудитором конфиденциальности не является обязательным в силу закона или решения суда.

В разделе «Неспособность аудитора завершить задание» отражено право аудитора принять решение об отказе от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, даже если последствия мошенничества не являются существенными для финансовой отчетности. Отмечено, что в число факторов, которые могут повлиять на решение аудитора, входит подозрение в причастности высших руководящих лиц субъекта к мошенничеству, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства. Кроме того, если клиент отказывается дать действующему

аудитору разрешение на обсуждение его дел, то об этом следует сообщить аудитору, получившему предложение о проведении аудита.

В разделе «Перспективы государственного сектора» отмечено, что на характер и объем аудита в государственном секторе могут повлиять законодательные акты, постановления, инструкции и директивы министерств, касающиеся выявления фактов мошенничества и ошибок. Требования этих нормативных актов могут ограничить возможность аудитора выносить собственные суждения, а условиями аудиторского задания может быть установлена обязанность по доведению до сведения соответствующих лиц фактов мошенничества. Так, в дополнение к официально возложенным обязанностям по выявлению фактов мошенничества использование общественных денежных средств предполагает, что вопросам мошенничества будет уделяться больше внимания, и аудиторами следует в большей степени отвечать общественным ожиданиям относительно обнаружения мошенничества.

В приложении 1 к МСА 240 приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате мошенничества, в том числе мошеннического составления финансовой отчетности и незаконного присвоения активов.

Факторы риска мошенничества, связанные с искажениями в результате мошеннического составления финансовой отчетности, сгруппированы по трем категориям:

- характеристики руководства и его влияние на контрольную среду (данные факторы относятся к способностям руководства, давлению с его стороны, стилю руководства и отношению к средствам внутреннего контроля и процессу составления финансовой отчетности);
- состояние отрасли (к этим факторам относится экономическая и регулирующая среда, в которой работает субъект);
- операционные характеристики и финансовая стабильность (эти факторы риска относятся к характеру и сложности структуры субъекта, его хозяйственным операциям, финансовому положению субъекта и его прибыльности).

Факторы риска мошенничества, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов, подразделяются на две категории:

- подверженность активов незаконному присвоению (эти факторы относятся к характеру активов субъекта и степени их подверженности краже);
- средства контроля (к данным факторам относится недостаточность средств контроля, организованных для предотвращения или обнаружения незаконного присвоения активов).

В приложении 2 к МСА 240 приведены примеры модифицирования процедур в качестве отклика на оценку факторов риска мошенничества. В частности, в этом стандарте представлены следующие конкретные примеры возможных откликов аудитора:

- посетить производственные помещения или провести тестирование без предварительного предупреждения (например, провести инвентаризацию в офисах или внезапный пересчет наличных средств);
- обратиться с просьбой о проведении инвентаризации ближе к концу года;
- провести аналитические процедуры проверки по существу на очень детальном уровне (например, сравнить объем продаж и себестоимость продаваемых товаров в разрезе объектов и производственных линий с ожиданиями аудитора);
- использовать методы с применением компьютеров (например, анализ данных для тестирования на предмет нахождения аномалий в генеральной совокупности);
- проверить целостность записей и операций, осуществленных на компьютере;
- провести поиск дополнительных аудиторских доказательств из внешних источников за пределами субъекта, в котором проводится аудит, и др.

Приложение 3 к МСА 240 называется «Примеры обстоятельств, указывающих на возможное мошенничество или ошибку». В этом приложении в качестве обстоятельств, указывающих на возможное искажение, перечислены:

- нереальные сроки проведения аудиторской проверки, устанавливаемые руководством;
- ограничение руководством масштабов аудита;
- доказательства, необычные с точки зрения документального оформления, например, изменение документов с помощью исправлений от руки, составленные от руки документы, которые обычно составляются в электронном виде, а затем распечатываются;
- предоставление информации с нежеланием или с большим опозданием;
- незаконченные или неадекватные в значительной мере учетные записи;
- неподтвержденные хозяйственные операции;
- существенные расхождения с ожидаемыми значениями, раскрытыми в ходе выполнения аналитических процедур;
- доказательства неоправданно высокого уровня жизни некоторых сотрудников и должностных лиц;

и долго непогашаемые остатки на счетах дебиторской задолженности;

и неадекватные средства контроля над компьютерной обработкой данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов).

На основе МСА 240 разработано ПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Согласно Уголовному кодексу Российской Федерации мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать некоторое деяние как мошенничество может только суд или следствие, но никак не аудитор. Поэтому в отечественном стандарте речь идет не о мошенничестве и ошибках, а о преднамеренных и непреднамеренных искажениях отчетности. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий, приведены на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности представляет собой результат преднамеренных действий (бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Вместе с тем аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом. Понятие «преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности» соответствует рассматриваемому в МСА 240 термину «мошенничество».

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом действий (бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества. Понятие «непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности» соответствует рассматриваемому в МСА 240 термину «ошибка».

Как преднамеренные, так и непреднамеренные искажения бухгалтерской отчетности у проверяемого экономического субъекта могут быть существенными (т.е. влияющими на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественными.

Различия между МСА 240 и ПСАД № 13 не ограничиваются названием. В российском стандарте (в отличие от международного) содержатся пространные высказывания о том, чем отличаются умышленные искажения бухгалтерской отчетности от неумышленных, перечисляются внутренние и внешние факторы, способствующие таким искажениям.

2.7. УЧЕТ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности отражены в МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности». Во введении к МСА 250 термин «несоблюдение» определен следующим образом: это действия или бездействие проверяемого субъекта, как преднамерен-

ные, так и непреднамеренные, которые противоречат действующим законам и нормативным актам.

Отмечается, что аудитор в процессе планирования и выполнения аудиторских услуг, а также при оценке и представлении результатов аудита должен сознавать, что несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может существенно повлиять на финансовую отчетность. Указывается на то, что выявление фактов несоблюдения независимо от их существенности ставит под сомнение честность руководства и работников субъекта и требует анализа возможных последствий для других аспектов аудита. Говорится, что законы и нормативные акты значительно различаются по их отношению к финансовой отчетности, а несоблюдение законов и нормативных актов чревато для субъекта такими финансовыми последствиями, как штрафы, судебные процессы. Подчеркивается, что законы и нормативные акты в разных странах различны и поэтому, вероятно, национальные стандарты аудита будут носить более конкретный характер в части определения влияния законов и нормативных актов на аудит. Оговорено, что настоящий международный стандарт применим к аудиту финансовой отчетности, но не применим к другим заданиям, в рамках которых аудитор должен специально проверить соблюдение определенных законов и нормативных актов и подготовить отдельный отчет.

В разделе «Ответственность руководства за соблюдение законов и нормативных актов» указывается на ответственность руководства за следование законодательным и нормативным актам при аудите финансовой отчетности. Перечислены процедуры, способствующие предотвращению и выявлению фактов несоблюдения:

- контроль за изменениями требований законодательства и гарантирование того, что операционные процедуры соответствуют таким требованиям;
- разработка и функционирование соответствующих систем внутреннего контроля;
- разработка, опубликование и соблюдение правил внутреннего распорядка;
- гарантирование того, что сотрудники обучены и понимают правила внутреннего распорядка, контроль за соблюдением правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер к сотрудникам, не соблюдающим таковые;
- привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;
- ведение реестра основных законов, которые должны соблюдаться субъектом в рамках его отрасли, а также книги жалоб.

В крупных организациях эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанностей на отдел внутреннего аудита или комитет по аудиту.

Согласно требованиям раздела «Учет аудитором соблюдения законов и нормативных актов» аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства, но проведение ежегодного аудита может способствовать такому предотвращению. В первую очередь аудитор должен ознакомиться с содержанием законов и нормативных актов, регулирующих деятельность клиента, обсуждая эту проблему с руководителем субъекта, а затем выполнить процедуры, направленные на выявление несоблюдения законов и нормативных актов, которые следует учесть при составлении финансовой отчетности, а именно: запросить руководство, соблюдает ли субъект применимые законы и нормативные акты, и проверить переписку с соответствующими органами регулирования и лицензирующими органами.

Аудитор обязан получить достаточные и уместные аудиторские доказательства соблюдения тех законов и нормативных актов, которые оказывают влияние на определение существенных сумм и раскрываемые сведения в финансовой отчетности. Ему также следует получить письменное заявление руководства о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или возможные факты несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности. Допускается, что при отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что субъект соблюдает законы и нормативные акты.

Раздел завершается описанием процедур, выполняемых при выявлении фактов несоблюдения законодательства. В частности, здесь содержится требование, обязывающее аудитора получить представление о характере несоблюдения законодательства и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения на финансовую отчетность аудитору рекомендуется принимать во внимание:

- возможные финансовые последствия, такие, как пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия возможных финансовых последствий;
- необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой отчетности в том случае, если финансовые последствия являются серьезными.

На случай расхождения точек зрения аудитора и клиента относительно того, соблюдались ли положения конкретного нормативного акта, стандарт содержит предписание обсудить проблему с руководством экономического субъекта, юристом экономического субъекта, юристом аудиторской организации.

В практике многих экономически развитых стран под юристами организации обычно подразумевают не ее штатных сотрудников, а адвокатскую контору, обслуживающую данную организацию на регулярной основе, т.е. более или менее беспристрастных специалистов.

Раздел «Сообщение о несоблюдении» обязывает аудитора в насколько возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству экономического субъекта или получить доказательства, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора. Однако аудитору разрешается этого не делать при отсутствии последствий или в малозначительных случаях и заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых аудитор будет сообщать. Тем не менее аудитор должен немедленно сообщить о выявленном факте, если, по его мнению, несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным. Если у аудитора появятся основания полагать, что высшее руководство, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства, ему следует сообщить об этом вышестоящему органу субъекта (например, ревизионной комиссии или наблюдательному совету). То есть рекомендуется о замеченных нарушениях законодательства информировать аудиторский комитет. Так в западной практике называют состоящее из наиболее авторитетных и уважаемых акционеров специальное подразделение компании, в обязанности которого входят переговоры с аудиторами по вопросам их найма, отстранения и рассмотрения выводов о результатах их работы. Члены такого комитета избираются акционерами (по аналогии с нашей ревизионной комиссией). Этот комитет не подчиняется исполнительным органам компании, а, напротив, с помощью аудитора контролирует результаты их работы. Большая часть российских акционерных обществ пока не имеет такого органа.

При возникновении обстоятельств, когда вышестоящий орган отсутствует, или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в личности того, кому он сообщает о данном факте, аудитору необходимо обратиться за помощью к юристу.

Если, по мнению аудитора, факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был

надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если субъект препятствует получению аудитором достаточных и уместных аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой отчетности, имели место или могли иметь место, аудитор должен выразить мнение с оговоркой либо отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита.

В том случае, когда аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не самим субъектом, он должен рассмотреть последствия этого обстоятельства для аудиторского заключения. В разделе также говорится о том, что обязательство аудитора соблюдать конфиденциальность обычно не позволяет ему сообщать о фактах несоблюдения законодательства третьей стороне. Однако при определенных обстоятельствах соблюдение конфиденциальности аудитором может являться не обязательным в силу закона или решения суда.

В разделе «Отказ от задания» отмечено, что аудитор может отказаться от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если несоблюдение не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность. По получении запроса от аудитора, которому было предложено провести аудит, действующий аудитор должен проинформировать его о наличии профессиональных причин, по которым аудитору, получившему предложение о проведении аудита, следует отказаться от его принятия. Если клиент отказывается дать действующему аудитору разрешение на обсуждение его дел, то об этом следует сообщить аудитору, получившему предложение о проведении аудита.

В разделе «Перспективы государственного сектора» рассмотрены особенности аудита предприятий государственного сектора, при проверке которого у аудитора возникают дополнительные обязанности, связанные с учетом действия законов и нормативных актов.

В приложении к МСА 250 содержится перечень признаков, указывающих на факт несоблюдения нормативных актов сотрудниками экономического субъекта. К таким признакам отнесены:

- расследование, проводимое правительственными структурами, или факт наложения штрафов и пеней;
- оплата неконкретных услуг или выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим;

- комиссионное вознаграждение или вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную на данном предприятии либо в данной отрасли для данного вида услуг;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;
- необычные наличные платежи, закупки, оплачиваемые с помощью кассовых чеков на предъявителя, или переводы средств на номерные банковские счета;
- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;
- перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;
- оплата без надлежащего оформления документации, связанной с валютным контролем;
- существование такой системы бухгалтерского учета, которая вследствие своей структуры или случайности не обеспечивает адекватного отражения операций либо достаточных доказательств при аудите;
- операции, не разрешенные руководством, или операции, не учитываемые надлежащим образом;
- комментарии в средствах массовой информации.

Российским аналогом МСА 250 является ПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», которым определены основные требования по учету нормативных документов в ходе проверки и предусмотрена обязанность аудитора при проведении аудита бухгалтерской отчетности установить соответствие финансовых или хозяйственных операций экономического субъекта действующим в России нормативным актам. Это необходимо исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

В ПСАД № 14 рассматриваются, какие требования должна выполнять аудиторская организация в процессе проверки соблюдения экономическим субъектом нормативных актов, какими должны быть действия аудитора после выявления фактов нарушения таких актов, как это должно отразиться на аудиторском заключении и письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Определение того, нарушает ли какое-либо действие (бездействие) аудируемого лица требования законодательства Российской Федерации, носит правовой характер и, как правило, выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт, понимание деятельности ауди-

руемого лица и отрасли его деятельности могут помочь установить, что отдельные действия (бездействие), привлечшие внимание аудитора, содержат признаки несоблюдения законодательства Российской Федерации. Определение того, какие действия (бездействие) являются или могут являться несоблюдением законодательства Российской Федерации, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное решение может принять только суд.

Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, аудитору следует уделить особое внимание влиянию на аудит нормативных правовых актов Российской Федерации, которыми регулируется порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за соблюдение им требований нормативных правовых актов Российской Федерации, а также за предотвращение и обнаружение фактов их несоблюдения. Аудитор же не несет ответственности за несоблюдение законодательства Российской Федерации аудируемым лицом.

При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными ПСАД. Риск увеличивается, когда существенное искажение является результатом несоблюдения законодательства Российской Федерации вследствие:

- наличия нормативных правовых актов Российской Федерации, касающихся в основном текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность и потому могут не всегда учитываться его системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета;

- влияния, которое оказывают на эффективность аудиторских процедур ограничения, присущие системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также применения в ходе аудита выборочных методов и тестирования;

- характера большинства доказательств, получаемых аудитором, поскольку они лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера;

- совершения действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения законодательства Российской Федерации (например, сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете операций, действия высшего руководства в обход системы контроля, представление аудитору заведомо ложной информации).

В соответствии с ПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитор при планировании и проведении аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что в ходе аудита могут быть выявлены условия или события, которые поставят под вопрос соблюдение аудируемым лицом законодательства Российской Федерации.

В связи с необходимостью выразить мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации аудитор должен планировать необходимые процедуры проверки соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов Российской Федерации в установленной сфере деятельности.

Для планирования аудита аудитор должен иметь общее понимание основных нормативных правовых актов Российской Федерации, применимых к данному аудируемому лицу и в сфере его деятельности, а также представление о соблюдении аудируемым лицом требований указанных актов.

Для формирования общего понимания нормативных правовых актов Российской Федерации аудитор, как правило, должен:

- использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных им процедурах, направленных на обеспечение соблюдения аудируемым лицом и его сотрудниками нормативных правовых актов Российской Федерации;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о нормативных правовых актах Российской Федерации, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;
- проанализировать с руководством аудируемого лица политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

Проанализировав нормативные правовые акты Российской Федерации, применяемые аудируемым лицом в установленной сфере деятельности, аудитор должен выполнить следующие процедуры, направленные на выявление случаев их несоблюдения:

- запросить руководство аудируемого лица, соблюдает ли аудируемое лицо в своей деятельности соответствующие нормативные правовые акты;
- проанализировать переписку аудируемого лица с уполномоченными государственными органами власти по вопросам соблюдения им законодательства Российской Федерации.

Аудитор должен, кроме того, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативных правовых актов Российской Федерации, которые, по мнению аудитора, оказывают влияние на расчет существенных величин и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор обязан понимать указанные нормативные правовые акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые относятся к определению отражаемых в ней показателей и раскрываемой в ней информации.

Аудитору следует получить официальные письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные (имевшие место или возможные) факты несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает указанные акты при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Когда аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации, он должен получить дополнительные сведения о характере этого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информацию, необходимую для оценки возможного влияния подобного несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения требований этих актов на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор принимает во внимание:

- возможные финансовые последствия, в частности, санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- необходимость поставить под сомнение достоверность всей финансовой (бухгалтерской) отчетности в том случае, если последствия несоблюдения этих требований являются существенными для аудируемого лица.

Если аудитор предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования нормативных правовых актов Российской Федерации,

то он должен документально оформить отмеченные факты и обсудить их с руководством аудируемого лица.

Если аудитор не получает необходимую информацию о предполагаемом факте такого несоблюдения, то он должен учесть влияние отсутствия данного аудиторского доказательства при подготовке аудиторского заключения.

Аудитор должен в максимально короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемым лицом совету директоров и высшему руководству аудируемого лица или получить доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора. Однако аудитор может этого не делать при отсутствии последствий или в малозначительных случаях и может заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых аудитор будет сообщать.

Если аудитор пришел к выводу, что факт несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен в письменном виде выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения из-за ограничения объема аудита.

Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение нормативных правовых актов Российской Федерации из-за ограничений, связанных с определенными обстоятельствами, а не введенных самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этих обстоятельств для аудиторского заключения.

Профессиональный долг аудитора не позволяет ему разглашать конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе об обнаруженных фактах несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, третьим лицам. Однако в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщать информацию об обнаруженных фактах существенного несоблюдения таких актов уполномоченным государственным органам власти. В спорных случаях аудитору следует обратиться за соответствующей юридической консультацией.

Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания, если аудируемое лицо не предпринимает никаких действий по исправлению ситуации, даже если последствия несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В приложении к данному ПСАД приведены примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативно-правовых актов Российской Федерации (внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти, или наложение штрафов и пеней; оплата услуг, характер, которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача льготных кредитов и (или) ссуд внешним консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим; вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или в данной отрасли для данного вида услуг; закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных; сомнительные платежи наличными; сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в оффшорных зонах; платежи за товары или услуги, осуществляемые не в то государство, из которого поставлялись соответствующие товары и услуги; платежи в иностранной валюте без надлежащего оформления документации; организация бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств; операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом; негативная информация об аудируемом лице, размещенная средствами массовой информации).

В рамках аудита финансовой отчетности аудитор не ставит своей целью выявить все факты несоблюдения законодательных и нормативных актов, так как это предмет специального аудиторского задания при оказании сопутствующих аудиту услуг. Тем не менее проведение ежегодного аудита может способствовать предотвращению несоблюдения законодательных и нормативных актов проверяемой организацией.

Степень влияния законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации может быть различной. Некоторыми законодательными и нормативными актами определяются форма финансовой отчетности, порядок формирования ее показателей, раскрытия информации в финансовой отчетности организации. В Российской Федерации к таким актам в настоящее время относятся Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России

от 6 июля 1999 г. № 43н, а также другие нормативные акты, которыми регулируются составление и представление бухгалтерской отчетности организации.

Иными законодательными и нормативными актами устанавливаются условия, без соблюдения которых деятельность или отдельные операции организации не могут осуществляться либо могут быть прекращены или ограничены (законодательство об акционерных обществах, лицензионное законодательство, антимонопольное законодательство, налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство, трудовое законодательство, нормативные акты, регулирующие соблюдение техники безопасности, охрану здоровья работников и т.п.). Несоблюдение соответствующих норм может иметь существенные финансовые последствия для организации, так как суммы штрафов и пеней могут быть достаточно велики.

При выявлении фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов аудиторю следует пересмотреть оценки системы внутреннего контроля клиента и оценку рисков и в соответствии с пересмотренными оценками уточнить характер и масштабы аудиторских процедур.

Порядок формирования мнения аудитора в соответствии с требованиями российского стандарта идентичен порядку, изложенному в МСА 250.

2.8. СООБЩЕНИЕ АСПЕКТОВ АУДИТА ЛИЦАМ, НАДЕЛЕННЫМ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

Рекомендации в отношении обмена информацией по вопросам аудита, возникающим в ходе аудита финансовой отчетности, между аудитором и лицами, отвечающими за управление предприятием, приведены в МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

Данный стандарт обязывает аудитора сообщать лицам, отвечающим за управление предприятием, информацию по вопросам аудита, имеющим значение для управления и возникающим в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности. К подобным вопросам аудита, имеющим значение для управления, относятся только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудиторской проверки. Аудитор не обязан в ходе аудиторской проверки разрабатывать процедуры специально для выявления вопросов, имеющих значение для управления. В МСА 260 разъясняется, каким образом нужно сообщать о вопросах, связанных с аудитом, руководству проверяемого экономического субъекта.

На первый взгляд может показаться, что этот документ представляет собой аналог российского Правила (стандарта) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита», которым установлены требования, предъявляемые к аудиторам в отношении содержания, формы и порядка подготовки письменной информации (отчета) аудитора руководству (собственникам) экономического субъекта по результатам аудита. (Данные, содержащиеся в письменной информации аудитора, приводятся с целью доведения до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта). Однако это не совсем так. В МСА 260 достаточно подробно рассматривается вопрос, кого именно аудиторам следует считать лицами, наделенными руководящими полномочиями. В нем также говорится о конфиденциальности информации по результатам аудита, которую аудиторы сообщают руководству клиента. Данный стандарт не содержит каких-либо рекомендаций относительно формата развернутых документов, составляемых по результатам аудита, перечней таблиц, структур разного рода детализированных отчетов и пр.

В разделе «Соответствующие лица» указывается на необходимость установления аудитором лиц, которые отвечают за управление и которым должна сообщаться информация по вопросам аудита, имеющим значение для управления.

В разделе «Аспекты аудита, представляющие интерес для руководства, которые следует сообщать» приведен перечень соответствующих вопросов аудита. К ним отнесены, в том числе:

- общий подход к аудиторской проверке и ее масштабу;
- выбор или изменения значимых принципов и методов учетной политики, способных оказать существенное влияние на финансовую отчетность экономического субъекта;
- неточности, касающиеся событий или условий, которые могут вызвать существенные сомнения в отношении способности предприятия продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

Согласно разделу «Сроки сообщения информации» аудитор должен своевременно в устной или письменной форме сообщать информацию по аудиторским вопросам, имеющим значение для управления. Предполагается, что это даст лицам, отвечающим за управление, возможность принимать надлежащие меры. В определенных случаях в свя-

зи с характером вопроса аудитору разрешается сообщить о нем раньше, чем это было предварительно согласовано.

В разделе «Формы сообщения» решение аудитора сообщать информацию в устном или письменном виде поставлено в зависимость от таких факторов, как:

- размер, операционная структура, организационно-правовая форма предприятия и процесс сообщения;
- характер, деликатность и важность аудиторских аспектов, представляющих интерес для руководства;
- договоренности в отношении регулярных встреч или отчетности по аудиторским вопросам, имеющим значение для управления;
- степень поддержания аудитором постоянных контактов и диалога с лицами, отвечающими за управление.

Международным стандартом установлена обязанность аудитора документально отражать в рабочих документах сообщенные в устной форме вопросы и любые ответы на эти вопросы. Предполагается, что такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с лицами, отвечающими за управление.

В разделе «Другие вопросы» говорится, что если аудитор считает необходимым модифицировать аудиторское заключение по финансовой отчетности, как это описано в МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности», то обмен информацией между аудиторами и лицами, отвечающими за управление, не может рассматриваться в качестве подходящей замены этого.

В одноименных разделах, состоящих из одного абзаца, рассмотрены такие вопросы, как конфиденциальность, законы и нормативные акты, дата вступления в силу.

В разделе «Перспективы государственного сектора» подчеркивается, что в государственном секторе круг вопросов, представляющих интерес для управляющего органа, может быть сравнительно шире обсуждавшихся вопросов, непосредственно касающихся финансовой отчетности. Отмечено, что в обязанности аудиторов в государственном секторе может входить сообщение о привлечших их внимание вопросах, касающихся:

- соблюдения законодательных или нормативных требований соответствующих органов;
- адекватности систем учета и контроля;
- экономичности, эффективности и действенности программ, проектов и видов деятельности.

В конце стандарта содержится напоминание, что при аудиторских проверках в государственном секторе информация, сообщаемая

аудиторами в письменной форме, может быть обнародована и поэтому аудитор должен учитывать тот факт, что сообщаемая им письменная информация может быть распространена среди широкой аудитории, а не только среди лиц, отвечающих за управление предприятием.

Отдельные аспекты рассматриваемого вопроса нашли отражение и в российских стандартах аудиторской деятельности. Так, порядок сообщения о выявленных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов оговорен в ПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», в соответствии с требованиями которого аудитор должен немедленно сообщить руководству организации о выявленных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов, являющихся, по его мнению, существенными и намеренными. О прочих выявленных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов аудитор должен сообщить в возможно короткий срок ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству организации или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов. Такими доказательствами являются, например, протоколы заседаний совета директоров, ревизионной комиссии по вопросам несоблюдения законодательных и нормативных актов, другая информация, подтверждающая, что руководство проверяемой организации поставлено в известность о выявленных фактах.

Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство проверяемой организации причастно к фактам несоблюдения законодательных и нормативных актов, то он должен сообщить об этом вышестоящему органу проверяемой организации, например ревизионной комиссии или наблюдательному совету. Если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение не будет принято во внимание, то аудитор должен проконсультироваться с юристом.

Обязательство аудитора соблюдать конфиденциальность не позволяет ему сообщать третьим лицам о фактах несоблюдения проверяемой организацией законодательных и нормативных актов. Такая информация может быть раскрыта аудитором третьим лицам лишь в особых случаях.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Какими требованиями обязана руководствоваться аудиторская организация при формировании и выражении своего мнения о бухгалтерской отчетности?

2. Каково назначение МСА 210 «Условия аудиторских заданий»?
3. Зачем составляют письмо об аудиторском задании?
4. Какая информация должна быть отражена в составе письма об аудиторском задании?
5. Что может быть предметом договора оказания аудиторских услуг?
6. В чем заключается цель МСА 220 «Контроль качества работы в аудите»?
7. Какую информацию содержат рабочие документы аудитора?
8. Что понимается под понятиями «мошенничество» и «ошибка»?
9. Какие действия относятся к мошенничеству?

3.1. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Планирование аудита заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели — подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности. Рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности приведены в МСА 300 «Планирование».

В разделе «Планирование работы» указано, что объем планирования аудита в основном зависит от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, уровня квалификации лиц, принимающих участие в аудите. Важной частью планирования является приобретение информации о бизнесе клиента, способствующей выявлению событий и операций, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Согласно разделу «Общий план аудита» аудитор в ходе планирования должен разработать общий план аудита и задокументировать его, описав при этом предполагаемый объем и ведение аудиторской проверки, с отражением вопросов, касающихся знания бизнеса, понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков, объема процедур, координации направления работы, надзора за ней и анализа, а также прочих аспектов.

В этом разделе термин «знание бизнеса» определен как получение информации об общих экономических факторах и условиях в отрасли, влияющих на бизнес клиента, о важных показателях, характеризующих результаты бизнеса, об общем уровне компетентности руководства. Подчеркнуто, что понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля достигается путем ознакомления с учетной политикой клиента, с системой его бухгалтерского учета и внутреннего контроля с помощью применения тестов контроля и процедур проверки по существу.

При составлении общего плана аудитор должен указывать ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска системы внутреннего конт-

роля, устанавливать уровни существенности для целей аудита, определять возможность существенных искажений в финансовой отчетности и выявлять сложные области бухгалтерского учета, а также указывать на необходимость учитывать при планировании привлечение других аудиторов для аудита филиалов и дочерних подразделений клиента, привлечение экспертов и потребность в персонале для проведения аудита.

К прочим аспектам аудита, которые следует учесть при разработке общего плана аудита, в МСА 300 отнесено выявление обстоятельств, требующих особого внимания (существование связанных сторон, возможность банкротства и т.п.).

В разделе «Программа аудита» указывается, что наряду с общим планом аудитор должен разработать и документировать программу аудита, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита, и одновременно служит как набором инструкций для ассистентов аудитора, так и средством надлежащего контроля за выполнением ими работ.

В разделе «Изменения в общем плане и программе аудита» допускается возможность того, что в ходе аудита по мере необходимости общий план аудита и программа аудита могут быть пересмотрены. В этом разделе говорится, что планирование осуществляется непрерывно на протяжении всего срока аудита с учетом меняющихся обстоятельств и неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур, с документированием причин внесения значительных изменений.

Российским аналогом МСА 300 является ПСАД № 3 «Планирование аудита», которым устанавливаются единые требования к планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и который применяется в первую очередь к проверкам, проводимым аудитором не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в стандарте.

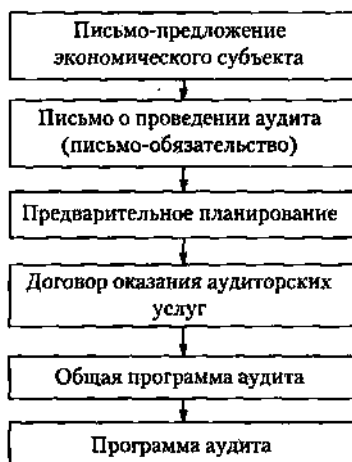
Планирование аудита для повышения его эффективности предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Планирование позволяет уделить необходимое внимание важным областям аудита с целью выявления потенциальных проблем и качественного, своевременного выполнения работы с оптимальными затратами, эффективно распределять работу между членами группы специалистов,

участвующих в аудиторской проверке, а также координировать эту работу.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При планировании аудита (см. рис.) целесообразно выделить следующие основные этапы: предварительное планирование аудита; подготовка и составление общего плана аудита; подготовка и составление программы аудита, — как это было установлено старым вариантом отечественного стандарта, хотя этап предварительного планирования не указан ни в МСА 300, ни в новом ПСАД № 3.

Целесообразно также предусмотреть в составе внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности раздел о предварительном планировании аудита.



Планирование аудита

После официального обращения экономического субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг (письмо-предложение) аудиторская организация составляет и направляет клиенту письмо о проведении аудита. К письму о проведении аудита можно приложить предварительный план аудита для согласования его с руководством клиента. В этом документе нужно отразить предлагаемые виды аудиторских услуг, планируемые виды работ, источники информации, необходимые для проведения аудита, общий план аудита.

После получения субъектом письма о проведении аудита следует приступить к определению аудируемости бухгалтерской отчетности. Данный процесс называется предварительным планированием. На стадии предварительного планирования происходит знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации и экономического субъекта) и обмен информацией, что позволяет каждой из сторон принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита. Серьезность последствий принимаемых по завершении этой стадии решений требует изучения большого объема информации (данные о состоянии внешней среды экономического субъекта и его индивидуальных особенностях). Для получения такой информации аудитор должен иметь доступ ко многим источникам информации, в число которых входят учредительные документы; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров и иных аналогичных органов управления; документы, регулирующие учетную политику; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность; документы планирования деятельности экономического субъекта; контракты, договоры, соглашения; внутренние отчеты аудиторов, консультантов; материалы налоговых проверок; внутрифирменные инструкции; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних предприятий.

На практике экономические субъекты иногда отказываются предоставлять информацию, пока не будет заключен договор оказания аудиторских услуг. Если аудитор заинтересован в клиенте, то не следует отказываться от проведения проверки, но необходимо отметить данный факт в договоре, а также письменно оговорить возможность пересмотра по этой причине плана проверки отдельных, ранее составленных соглашений и принятых условий и обязательств.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна решить, согласна ли она работать с клиентом. На принятие решения по этому вопросу влияет ряд факторов. Во-первых, аудиторская организация должна убедиться в принципиальной возможности проведения аудита (например, убедиться в том, что для проведения аудита не требуется восстановление бухгалтерского учета; отсутствуют факты, ставящие под сомнение возможность подготовки положительного аудиторского заключения). Во-вторых, аудитор должен оценить субъективные факторы, влияющие на его желание работать с клиентом: репутацию клиента, легальность его деятельности, наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций, платежеспособ-

способность. В-третьих, аудитор должен оценить потребность в человеческих ресурсах. Соглашаясь на проведение аудиторской проверки, аудиторская организация должна быть уверена в наличии возможности ее качественного проведения.

На стадии предварительного планирования обычно решают также организационные вопросы, связанные, в частности, с созданием нормальных условий для работы аудиторов. Аудиторам должны быть предоставлены отдельное помещение, сейф для хранения документов, возможность для снятия копий с первичных документов, розетки для подключения ноутбуков, принтер клиента для вывода аудиторских документов на печать, средства телефонной и факсимильной связи. При необходимости следует обсудить вопросы размещения, проживания и питания, пользования транспортом специалистов аудиторской организации.

В случае принятия положительного решения об аудируемое™ отчетности клиента с ним заключается договор оказания аудиторских услуг. После его подписания составляется общий план аудита, объем и содержание которого зависят от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, а также от конкретных методик и технологий, применяемых аудитором.

Ведущий аудитор должен пересматривать общий план аудита по мере необходимости. Пересмотр может быть осуществлен, например, в следующих (и аналогичных им) ситуациях:

- при выявлении аудитором значительного объема договоров о совместной деятельности (если в плане проверка по данному направлению не была запланирована);
- в результате применения аналитической процедуры выявлено неверное отражение фактов хозяйственной деятельности (например, арифметический расчет входного сальдо по балансу на начало отчетного периода не подтвержден регистрами бухгалтерского учета по статье «прочие активы»). В этом случае аудитор имеет право включить в план проверку данного направления по предыдущему отчетному периоду за дополнительную плату.

В тех случаях, когда пересмотр общего плана приводит к значительному росту объема работ, изменения в план должны быть внесены исключительно по согласованию с руководством организации. Если пересмотр общего плана увеличивает работу в незначительной степени, изменения в план могут вноситься ведущим аудитором без сообщения руководству экономического субъекта.

Аудитор обязан сообщить руководству аудиторской организации о выявленных направлениях и согласовать вопрос о внесении изме-

нений в план аудита. Отказ руководства экономического субъекта от дополнительной оплаты аудиторских услуг, связанных с пересмотром плана, должен найти отражение в аудиторском отчете с соответствующей формулировкой.

Процесс планирования завершается составлением программы аудита, в которой определяют характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита, и которую руководители аудиторской группы используют как для инструктирования ассистентов аудитора, так и для контроля качества их работы. Программа аудита должна пересматриваться в процессе аудита по мере необходимости. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

3.2. ЗНАНИЕ БИЗНЕСА

Понятие «знание бизнеса» и его значение для сотрудников аудиторских организаций, участвующих в проведении аудита, определяются в МСА 310 «Знание бизнеса». Согласно требованиям данного МСА при проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен обладать знаниями о бизнесе клиента в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций, методов работы, существенно влияющих на финансовую отчетность, проверку или аудиторское заключение. Подобные знания важны для оценки неотъемлемого риска, риска системы контроля и позволяют аудитору правильно определить характер, сроки и объем аудиторских процедур.

В разделе «Получение знаний» приведен порядок получения информации о бизнесе клиента, согласно которому еще до заключения договора на оказание аудиторских услуг аудитор должен получить предварительные сведения об отрасли, структуре собственности и деятельности предполагаемого клиента, а также определить возможность обеспечения адекватного уровня знаний о бизнесе для проведения аудита.

В качестве основных источников получения информации о бизнесе клиента названы:

- предыдущий опыт работы с этим субъектом и его отраслью;
- беседы с сотрудниками субъекта, внутренними аудиторами, другими аудиторами, юристами, консультантами, компетентными людьми — отраслевыми экономистами, заказчиками, поставщиками и конкурентами;
- публикации, относящиеся к отрасли, законодательные и нормативные акты;

- документы, подготовленные субъектом;
- посещение производственных помещений и административных зданий субъекта;
- документы, подготовленные субъектом (протоколы заседаний; материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные органам, регулирования; рекламные материалы; годовые и финансовые отчеты за предыдущие годы; сметы; внутренние отчеты руководства; промежуточные финансовые отчеты; руководство по управленческой политике; указания по ведению бухгалтерского учета и системам внутреннего контроля; план счетов; должностные инструкции; планы маркетинга и продаж).

В разделе «Применение знаний» указаны пути рационального использования сведений о бизнесе клиента, позволяющие аудитору эффективно провести аудиторскую проверку и способствующие:

- правильной оценке рисков;
- планированию аудита;
- определению уровня существенности;
- оценке заявлений руководства и оценочных значений;
- установлению связанных сторон;
- выявлению мошенничества и существенных ошибок;
- сбору аудиторских доказательств;
- анализу соответствия учетной политики и сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Отмечено, что в конечном счете перечисленные моменты должны обеспечить лучшее обслуживание клиента, а это немаловажно для повышения конкурентоспособности аудиторских организаций.

Приложение «Знание бизнеса — аспекты для рассмотрения» к МСА 310 содержит перечень вопросов широкого круга. Вопросы объединены в три группы:

А «Общие экономические факторы» (общий уровень экономической деятельности, наличие финансовых ресурсов, инфляция, ревальвация валюты, тарифы, торговые ограничения, курс иностранной валюты, политика правительства, в том числе денежная, налоговая);

В «Отрасль — важные отраслевые условия, влияющие на бизнес клиента» (рынок и конкуренция, изменения в технологии производства, экологические проблемы, нормативно-правовая база, специфика практической стороны деятельности и др.);

С «Субъект» (управление и структура собственности, хозяйственная деятельность субъекта, финансовые показатели, условия, в которых подготавливается финансовая отчетность, законодательство, укомплектованность бухгалтерии кадрами, текучесть кадров и др.).

На основе данного МСА разработано ПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», которым установлены требования, предъявляемые к аудитору в вопросах получения знаний о деятельности проверяемого экономического субъекта и их дальнейшего использования при проведении аудита.

Понимание деятельности экономического субъекта, необходимое для работы, предполагает в том числе понимание экономической ситуации в стране и в отрасли, в которой действует экономический субъект, а также более подробное знание того, как он действует. У аудитора оно может быть менее глубоким, чем это необходимо для управления экономическим субъектом. Понимание деятельности экономического субъекта и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогают аудитору оценивать риски и выявлять проблемные области, эффективно планировать и проводить аудит, оценивать аудиторские доказательства, обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор вырабатывает профессиональные суждения по вопросам, для решения которых важно знание деятельности аудируемого лица, на таких стадиях аудита, как:

- оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- рассмотрение коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;
- разработка общего плана аудита и программы аудита;
- определение уровня существенности и оценка того, является ли он надлежащим;
- сбор аудиторских доказательств для определения их надлежащего характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценка официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных им оценочных значений;
- установление областей деятельности аудируемого лица, где могут потребоваться специфические знания и навыки;
- выявление аффилированных лиц и операций с ними;
- выявление противоречивой информации;
- и обнаружение необычных обстоятельств;
- подготовка квалифицированных запросов и оценка характера ответов на них;
- анализ надлежащего характера учетной политики и раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К внешним факторам, влияющим на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта, относятся общеэкономические и отраслевые факторы.

Общеэкономические факторы:

- состояние экономики в целом (рост или спад производства);
- процентные ставки и наличие финансовых ресурсов;
- инфляция, девальвация, ревальвация национальной валюты;
- государственная политика (в том числе денежная, налоговая, тарифная), торговые ограничения, программы правительственной помощи;
- курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля.

Отраслевые факторы:

- рынок и конкуренция;
- цикличная или сезонная деятельность;
- изменения в технологии производства;
- коммерческий риск;
- сокращение или расширение деятельности;
- неблагоприятные условия (падение спроса, проблемы с производственными мощностями, серьезная ценовая конкуренция);
- экономические показатели в отрасли;
- требования и проблемы, связанные с охраной окружающей среды;
- нормативно-правовая база;
- доступность и стоимость энергоресурсов;
- особенности деятельности (например, в отношении трудовых договоров, порядка финансирования, порядка ведения бухгалтерского учета).

Кроме того, к вопросам, имеющим отношение ко многим аудиторским заданиям, относятся:

- управление и структура собственности аудируемого лица (корпоративная и организационная структура, акционеры и аффилированные лица, источники и методы финансирования и т.д.);
- продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность аудируемого лица (характер деятельности, местонахождение производственных помещений, характеристика персонала, лицензии, патенты, основные виды расходов, научные исследования и разработки, действующие информационные системы, особенности получения займов);
- факторы, относящиеся к финансовому положению аудируемого лица, в том числе основные финансовые показатели и тенденции их изменения;
- особенности законодательства (требования нормативно-правовых актов, применяемых в процессе деятельности аудируемого лица, в том числе в сфере налогообложения; требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности; требования к ауди-

торскому заключению; возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Таким образом, положения МСА 310 «Знание бизнеса» и ПС АД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», в соответствии с которыми руководители проверяемого экономического субъекта обязаны своевременно обеспечить аудиторов информацией, необходимой для понимания деятельности этого экономического субъекта, в целом идентичны. При необходимости получения более глубоких знаний о деятельности экономического субъекта аудитор должен применить аналитические процедуры. Требуемая для этого информация должна быть сгруппирована соответствующим образом: данные об общих экономических факторах; данные, связанные со спецификой отрасли, к которой относится деятельность клиента; данные, связанные с особенностями деятельности экономического субъекта.

Для надлежащего использования информации о деятельности аудируемого лица аудитор должен проанализировать, каким образом характер данной деятельности влияет на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом и соответствуют ли предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности знаниям аудитора об этой деятельности.

Для того чтобы аудиторы обладали знаниями о бизнесе клиента в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций, методов работы, существенно влияющих на финансовую отчетность, проверку или аудиторское заключение, аудиторским организациям следует уделять серьезное внимание вопросам аттестации и повышения квалификации своих сотрудников с учетом требований указанных стандартов аудиторской деятельности, поскольку подобные знания важны для оценки неотъемлемого риска, риска системы контроля и позволяют аудитору правильно определить характер, сроки и объем аудиторских процедур.

3.3. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

Порядок определения существенности в международной аудиторской практике, а также описание взаимосвязи между существенностью и аудиторским риском приведены в МСА 320 «Существенность в аудите».

Раздел «Существенность» данного стандарта содержит утверждение о том, что целью аудита финансовой отчетности является представление аудитору возможности выразить мнение относительно того, составлена ли отчетность во всех существенных аспектах, в соответствии с основами подготовки финансовой отчетности. Указывается, что

аудитору следует оценивать существенность как при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур, так и при оценке последствий искажений. Отмечается, что из-за двойственного влияния качественных и количественных факторов на определение существенности установить единый, согласованный количественный критерий невозможно. Тем не менее необходимо учитывать как объем (количество), так и характер (качество) искажений.

В качестве примера качественных искажений приводится недостаточное или несоответствующее описание учетной политики, способное ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

Аудитору предлагается обратить особое внимание на вероятность искажений сравнительно небольших величин. Накапливаясь, такие искажения могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Существенность нужно рассматривать не только на уровне финансовой отчетности в целом, но и на уровне отдельных сальдо счетов, классов операций и раскрытий информации.

В стандарте указано на зависимость уровня существенности от законодательных и нормативных требований и факторов, имеющих отношение к отдельным сальдо счетов финансовой отчетности и связи между ними, и, как следствие, на возможность получения в результате разных уровней существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности.

В разделе «Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском» рассматривается возможное изменение аудиторской оценки существенности и аудиторского риска на разных этапах аудита, которое может быть вызвано изменением обстоятельств или получением дополнительной информации аудитором в результате аудиторской проверки. Поэтому при планировании аудиторской проверки аудитору рекомендуется намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на более низком уровне, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита, так как это позволяет уменьшить вероятность необнаружения искажений и предоставляет некоторую степень безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудиторской проверки.

Согласно разделу «Оценка последствий искажений» при оценке объективности представления финансовой отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Аудитор, высказывая мнение о достоверности финансовой отчетности в целом, одновременно дает оценку конкретным балансовым статьям, показателям, группам операций. Большинство искажений и ошибок в бухгалтерском уче-

те оказывают влияние и на бухгалтерский баланс, и на отчет о прибылях и убытках, и на другие формы отчетности. В силу этого для оценки существенности аудитору необходима база показателей.

Если, по мнению аудитора, искажения могут оказаться существенными, ему необходимо принимать решение о снижении аудиторского риска путем расширения аудиторских процедур или потребовать от руководства внесения поправок в финансовую отчетность.

В случае отказа руководства внести поправки в финансовую отчетность, когда результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, он должен рассмотреть вопрос о соответствующей модификации аудиторского заключения на основании МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности».

Как сказано в разделе «Перспективы государственного сектора», оценивая существенность при аудите субъектов государственного сектора, аудитору следует не только выразить профессиональное суждение, но и учитывать любые нормативные и законодательные акты, которые могут повлиять на такую оценку. Здесь говорится, что в государственном секторе понятие существенности также основывается на «характере и общем окружении» статьи и включает наряду со стоимостью «деликатность», которая связана с множеством вопросов, в том числе с согласованием с органами власти, соблюдением законодательства и общественными интересами.

Российским аналогом МСА 320 является ПСАД № 4 «Существенность в аудите», которым устанавливаются единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

В отечественном стандарте определение уровня существенности возложено на аудитора: «Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений».

Согласно первоначальному варианту российского стандарта уровень существенности должна была определять организация в соответствии с внутренними инструкциями или стандартами. Новый вариант стандарта не содержит определения уровня существенности, хотя в прежнем национальном стандарте оно имело место и соответствовало международным понятиям. В первоначальном варианте под уровнем существенности понималось то предельное значение ошибки в бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен установить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Уровень существенности (материальности) представляет собой предельно допустимый уровень возможного искажения отдельной статьи или финансового показателя в отчетности, а также финансовых результатов в целом, либо максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение.

В финансовом учете и внешнем аудите ошибка или пропуск в отчетности считаются материальными (существенно важными), если в результате этого пользователь данной отчетности будет дезинформирован в принятии своего решения и понесет убытки.

Существенность (материальность) в аудите имеет две стороны: качественную и количественную. Качественная сторона позволяет определить, носят ли существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. Количественная сторона позволяет оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий — уровень существенности. Уровень существенности связан со степенью аудиторского риска и между ними существует обратная зависимость.

Аудиторский риск — это оценка риска неэффективности проверки, основывающаяся на установлении ненадежности системы учета

клиента, неэффективности системы внутреннего контроля клиента, невыявления ошибок клиента аудиторами, или также признания того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в ней нет.

Чем ниже величина желаемого риска для аудитора, тем больше он должен быть уверен в том, что отчетность не содержит материальных ошибок и пропусков. Нулевой риск означает абсолютную уверенность.

Требования указанных стандартов аудиторской деятельности обязательны при осуществлении аудита, предполагающего подготовку официального аудиторского заключения. В случае отклонения от таких обязательных требований ведущий аудитор должен отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги. Поэтому всем российским аудиторским организациям необходимо регламентировать порядок определения уровня существенности, установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности (будут рассмотрены ниже).

Порядок определения уровня существенности должен быть оформлен документально и применяться на постоянной основе после решения исполнительного органа аудиторской организации.

Такой внутренний документ должен быть открытым (несекретным). Заинтересованные лица должны иметь возможность ознакомиться с порядком определения уровня существенности. Предполагается, что открытость сведений о порядке существенности позволит заинтересованным лицам периодически контролировать, не меняет ли аудиторская организация этот порядок.

Поскольку методы, применяемые при расчете уровня существенности, являются коммерческой тайной аудиторской организации, утверждению и раскрытию подлежат лишь основные аспекты этих методов, а детализированная информация о них по внешнему запросу не предоставляется.

Документ, которым регламентируется определение уровня существенности, может быть изменен только в том случае, если для этого возникнут достаточно веские причины.

Значение уровня существенности должно быть определено по каждой аудиторской проверке по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности в обязательном порядке фиксируется в общем плане аудита. Аудиторы имеют право изменить (скорректировать) значение уровня существенности в случае выявления обстоятельств, которые станут известны ему

по ходу проверки. Любые корректировки данного показателя в ходе проверки должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Уровень существенности следует применять не как единый показатель, а как набор различных значений уровня существенности, установленных для наиболее значимых статей баланса, для определения которых необходимо проанализировать структуру баланса и выделить статьи, имеющие наибольший удельный вес в валюте баланса. Однако нужно помнить, что не всегда большое числовое значение статьи баланса указывает на ее значимость. Поэтому при отборе статей, подлежащих проверке, аудитор, руководствуясь профессиональным опытом, отвергает те из них, наличие ошибки в которых маловероятно.

Вероятные искажения в статьях бухгалтерской отчетности могут иметь разнонаправленный характер. Статьи актива и пассива баланса могут быть как занижены, так и завышены. Согласно международной практике аудита большее внимание нужно уделять проверке балансовых статей актива и пассива (в части собственного капитала) на предмет завышения, а статей пассива (в части обязательств) — на предмет занижения. Отсюда следует вывод, что российские экономические субъекты, рассматривающие свою бухгалтерскую отчетность как средство общения с зарубежными партнерами, при ее составлении также будут руководствоваться международными принципами. Соответственно при проверке бухгалтерской отчетности аудиторы могут ориентироваться на международную практику.

Если же бухгалтерская отчетность составляется исключительно для выполнения предписаний нормативных актов, то экономические субъекты будут, скорее всего, преследовать налоговые интересы, что в свою очередь повлечет за собой занижение активных статей баланса с целью минимизации налога на имущество.

Аудитор должен не только подразделить общий показатель уровня существенности по значимым статьям баланса, но и установить уровень его допустимого значения для завышения и занижения, т.е. определить максимально допустимую ошибку в дебетовых и кредитовых оборотах по счету, сальдо которого участвует в формировании проверяемой статьи бухгалтерского баланса.

При отборе статей в силу существования двойной записи целесообразно выбирать в активе и пассиве баланса корреспондирующие счета.

Информацию о величине дебетовых и кредитовых оборотов по отобранным счетам следует выписать из оборотно-сальдового баланса. Затем нужно рассчитать долю дебетового и кредитового оборотов

каждого отобранного счета в общем обороте и суммарную долю дебетовых и кредитовых оборотов по отобранным счетам в общем обороте.

Выявленные аудитором отклонения могут быть существенными не только количественно, но и качественно. Пользователей бухгалтерской отчетности в первую очередь волнуют вопросы продолжения деятельности экономического субъекта. Они должны быть уверены, что отсутствуют и не возникнут в обозримом будущем обстоятельства (за исключением форс-мажорных), которые могут привести экономический субъект к банкротству. Поэтому к серьезным нарушениям, не определяемым количественно, можно отнести те, санкции за которые ставят нормальную работу экономического субъекта под угрозу. Например, нарушения, влекущие за собой административный или незначительный штраф, можно квалифицировать как несущественные. Существенными же следует признавать нарушения, которые могут повлечь за собой уголовную ответственность руководителей либо штрафные санкции, являющиеся значительными по отношению к валюте баланса и прибыли экономического субъекта. К таким нарушениям можно отнести ведение экономическим субъектом лицензируемой деятельности без получения соответствующих лицензий. Существенными признаются также выявленные хищения, незаконные выплаты и поступления независимо от их количественного выражения.

Следует отмечать и применяемые экономическим субъектом принципиально неверные подходы к совершению хозяйственных операций, отражению их на счетах бухгалтерского учета, некорректные алгоритмы расчетов и т. п. Даже если в связи с малочисленностью эти операции и факты не оказали существенного количественного влияния на формирование статей баланса в отчетном периоде, аудитор должен спрогнозировать и оценить вероятность их потенциального существенного влияния при увеличении числа аналогичных операций и фактов.

Аудитор обязан сделать вывод, что отчетность проверяемого экономического субъекта не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух условий:

- 1) отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного выше уровня существенности;
- 2) качественные отклонения учета и отчетности от требований нормативных актов существенны.

В то же время уровень существенности не следует рассматривать как строгую величину, с которой сопоставляются найденные ошибки. Сравнение должно проводиться по порядку величин. Если найденные и предполагаемые ошибки в 2—3 или более раз меньше определенного

типовыми процедурами аудиторской организации уровня существенности (и нет серьезных нарушений законодательства), аудитор может выдать клиенту положительное заключение. В случае обнаружения существенных нарушений клиенту может быть предоставлена возможность внести изменения в учет и отчетность, после чего отчетность повторно подвергнется аудиту.

Для нахождения уровня существенности каждая аудиторская организация может использовать свою систему базовых показателей уровня существенности информации. Мы, например, рекомендуем использовать следующую таблицу (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Система базовых показателей уровня существенности информации

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, руб.	Доля от базового показателя, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль		5	
Чистая прибыль		5	
Валовой объем реализации без НДС		2-5	
Валюта баланса		2-5	
Текущие активы		5	
Основные средства (счет 01)		5	
Вложения во внеоборотные активы (счет 08)		5	
Животные на выращивании и откорме (счет 11)*		3-5	
Нематериальные активы (счет 04)		5	
Материалы (счет 10)		5	
Налог на добавленную стоимость (счет 19)		5	
Дебиторская задолженность (счет 62)		5-10	
Общие затраты организации**		2-5	
Собственный капитал (итого раздела IV баланса)		5-10	
Кредиты банков		5	

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, руб.	Доля от базового показателя, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
1	2	3	4
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (счет 60)		5	
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (счет 76)		5-7	
Расчеты по налогам и сборам (счет 68)		5	
Текущие пассивы		5	

* Данный базовый показатель применяется, как правило, для сельскохозяйственных предприятий.

** Данный базовый показатель применяется, как правило, для некоммерческих организаций.

Далее рассмотрим два варианта порядка определения уровня существенности (табл. 3.2—3.5).

Вариант 1

Таблица 3.2

Уровень существенности

Наименование базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Значение базового показателя, руб.	Доля от базового показателя, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль организации	431 146	5	21557
Валовой объем реализации без НДС	3 486 856	2	69 737
Валюта баланса	7 735 013	2	154 700
Собственный капитал (итого раздела IV пассива баланса)	583 535	10	58 354
Общие затраты организации	2 634 700	2	52 694

В соответствии с данным вариантом по данным бухгалтерской отчетности определяются базовые финансовые показатели, перечисленные в графе 1. Их значения заносятся в графу 2 в денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3, а результат заносится в графу 4.

Допускается, что часть показателей не включается в таблицу. Например, организация может не иметь прибыли по итогам года либо иметь небольшую (или слишком большую) прибыль, которая, по мнению аудитора (с учетом данных анализа за предыдущие годы), не характерна для этой организации. Некоммерческая организация может не иметь выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Если доходы организации значительно колеблются, в качестве базы при определении уровня существенности следует выбрать валюту баланса. Если организация относится к отрасли с высокой динамикой активов, то лучше использовать показатель валового объема реализации или балансовой прибыли.

Если процентные доли, применяемые к базовым показателям, установлены в определенном диапазоне (например, 5—10%), то выбор уровня процента зависит от двух факторов:

1) от уровня риска — более низкий процент выбирается при увеличении риска;

2) от масштабов деятельности организации, подлежащей аудиту,— более низкий процент выбирается в случае роста объемов деятельности организации.

В связи с повышенными рисками при проведении аудита российских организаций целесообразно применять наиболее низкий процент.

Далее следует определить единый уровень существенности. Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в графе 4, и рассчитать на их основе среднюю величину:

$$(21\ 557 + 69\ 737 + 154\ 700 + 58\ 354 + 52\ 694) : 5 = 71\ 408 \text{ (руб.)}$$

Аудитор может отбросить значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону от среднего значения (21 557 руб. и 154 700 руб.).

Наибольшее значение отличается от среднего на

$$(154\ 700 - 71\ 408) : 71\ 408 \times 100\% = 116\%.$$

Наименьшее значение отличается от среднего на

$$(71\ 408 - 21\ 558) : 71\ 408 \times 100\% = 69\%.$$

На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина:

$$(69\,737 + 58\,354 + 52\,694) : 3 = 60\,262 \text{ (руб.)}$$

Для удобства дальнейшей работы среднее значение можно округлить, но так, чтобы после округления оно изменилось не более чем на 20%, например, до 60 500 руб.:

$$(60\,500 - 60\,262) : 60\,262 \times 100\% \approx 0,3 (\%).$$

Таким образом, величина 60 500 руб. является единым показателем уровня существенности, который аудитор может использовать в своей работе.

Вариант 2

Таблица 3.3

Статьи, имеющие наибольший удельный вес в валюте баланса

Статьи актива	Удельный вес, %	Статьи пассива	Удельный вес, %
Основные средства	75	Кредиты банков	41
Капитальные вложения	3	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60,76)	45
Материалы	3		
Расчеты с покупателями и заказчиками	9	Расчеты с бюджетом	2
Итого	90	Итого	88

Исходя из предположения, что все суммарные ошибки приходятся на дебетовые и кредитовые обороты по выбранным для аудита счетам, определяем уровень существенности для дебетовых и кредитовых оборотов отобранных активных и пассивных счетов. Затем нужно рассчитать долю дебетового и кредитового оборота каждого отобранного счета в общем обороте и суммарную долю дебетовых и кредитовых оборотов по отобранным счетам в общем обороте. В нашем примере показатель общего оборота получен из оборотно-сальдового баланса и составляет 15 868 131 руб.

Далее абсолютное значение уровня существенности распределяется между дебетовыми и кредитовыми оборотами отобранных счетов. Для определения этого значения для дебетового оборота каждого счета необходимо общую абсолютную величину уровня существенности разделить на суммарную долю дебетовых оборотов отобранных счетов

в общем обороте и умножить на долю дебетового оборота конкретного счета в общем обороте.

Аналогично для кредитовых оборотов.

Таблица 3.4

Уровень существенности по статьям актива баланса

Статьи актива баланса	Оборот по дебету, руб./доля в суммарном обороте	Уровень (граница) существенности, руб.	Оборот по кредиту, руб./доля в суммарном обороте	Уровень(граница) существенности, руб.
Основные средства (счет 01)	56 109 0,4%	1876*	3 056 0,02%	99
Капитальные вложения (счет 08)	32 124 0,2%	938	56 109 0,35%	1730
Материалы (счет 10)	369 476 2,3%	10 787	335 055 2,11%	10 429
Дебиторская задолженность (счет 62)	1 597 896 10,0%	46 899	1 548 109 9,76%	48 242
Итого	2 055 609 12,9%	60 500	1 942 329 12,24%	60 500

* Суммарная доля отобранных для аудита счетов в общем дебетовом обороте составляет 12,9% (0,4 + 0,2 + 2,3 + 10). Уровень существенности (60 500 руб.) делится на это число и умножается на долю в обороте конкретной статьи актива. Аналогично для кредитовых оборотов.

Таблица 3.5

Уровень существенности по статьям пассива баланса

Статьи пассива баланса	Оборот по кредиту, руб./доля в суммарном обороте	Уровень (граница) существенности, руб.	Оборот по кредиту, руб./доля в суммарном обороте	Уровень(граница) существенности, руб.
Кредиты банков	—	—	30 660 0,2	1 061
Счет 76	1 747 662 11%	56 398	1 643 803 10,4%	55 193
Счет 60	123 224 0,8	4 102	137 165 0,8	4 246
Итого	1 870 886 11,8%	60 500	1 811 568 11,4%	60 500

Значение уровня (границы) существенности, установленное для каждого счета, следует подразделить по субсчетам, открытым в развитие тестируемого счета. Например, если к счету 10 «Материалы» открыть субсчета 1 «Сырье и материалы»; 2 «Горюче-смазочные материалы»; 3 «Продукты для представительских расходов», то понятно, что при принятии границы существенности, равной для дебетовых записей 10 787 руб., ни одна из записей по субсчету 10-2 не попадет в проверяемую выборку.

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Назовите основные этапы планирования аудита.
2. Перечислите главные источники информации о бизнесе клиента.
3. Назовите общеэкономические и отраслевые факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта.
4. В каких случаях информация об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной?
5. Что подразумевается под уровнем существенности?

4.1. ОЦЕНКА РИСКОВ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

Целью МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» является установление стандартов и предоставление рекомендаций по получению понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его компонентов: неотъемлемом риске, риске системы контроля и риске необнаружения.

Аудитору нужно получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Ему следует использовать свое профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, необходимых для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Дается определение таких понятий, как «аудиторский риск», «неотъемлемый риск», «риск системы контроля», «риск необнаружения», «система бухгалтерского учета», «система внутреннего контроля».

Отмечено, что к факторам, отражаемым в контрольной среде, относятся:

- деятельность совета директоров и его комитетов;
- философия руководства и стиль его работы;
- организационная структура субъекта, а также методы наделения полномочиями и ответственностью;
- система контроля со стороны руководства, включая подразделение внутреннего аудита, кадровую политику и процедуры, а также разделение обязанностей.

В качестве процедур контроля названы:

- отчеты, проверка и утверждение проведенных сверок;
- проверка арифметической точности записей;
- осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем, например, посредством

установления форм контроля над изменениями компьютерных программ и доступом к файлам данных;

- ведение и проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей;
- утверждение документов и контроль над ними;
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями;
- ограничение прямого физического доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

Отмечено, что понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска системы контроля и анализом иных факторов позволяет аудитору:

и определять виды потенциальных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой отчетности;

- учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;
- разрабатывать соответствующие аудиторские процедуры.

Указано, что при разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска системы контроля (а также оценку неотъемлемого риска), для того чтобы установить соответствующий риск необнаружения, который может быть допущен в отношении утверждений, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, а также для определения характера, сроков и объема процедур проверки данных утверждений по существу.

В соответствии с разделом «Неотъемлемый риск» аудитор при разработке общего плана аудита должен провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой отчетности. При разработке программы аудита аудитору рекомендуется соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и классами операций на уровне утверждений или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данного утверждения является высоким.

В разделе «Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля» говорится, что средства внутреннего контроля способствуют достижению таких целей, как:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на соответствующих счетах и в должные отчетные периоды, с тем чтобы сделать возможной подготовку финансовой отчетности согласно установленным основам финансовой отчетности;
- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;
- сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, через равные промежутки времени и принятие соответствующих мер в отношении любых расхождений.

Названы ограничения, присущие средствам внутреннего контроля, в частности:

- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не редкие операции;
- потенциальная возможность ошибок вследствие человеческого фактора, т.е. по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкции;
- возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или сотрудника с внешними либо внутренними по отношению к субъекту лицами.

Аудитору следует получить представление о системе бухгалтерского учета, достаточное для определения и понимания:

- основных классов операций, осуществляемых субъектом;
- способа инициирования таких операций;
- значимых бухгалтерских записей, подтверждающих документов и счетов финансовой отчетности;
- процесса ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую отчетность.

Аудитору необходимо получить представление о контрольной среде, достаточное для оценки отношения директоров и руководства, их осведомленности и принимаемых действий касательно средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное представление о процедурах контроля.

В разделе «Риск средств контроля» нашла отражение информация о предварительной оценке риска средств контроля, представляющей собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Отмечено, что предварительная оценка риска системы контроля в отношении утверждений, на основе которых подготовлена финансовая отчетность,

должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор может установить соотносимые с утверждением средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения, а также планирует проводить тесты контроля для подтверждения оценки.

Международный стандарт обязывает аудитора задокументировать полученное представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и оценку риска системы контроля, а также получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов контроля для подтверждения любой оценки риска системы контроля, которая ниже высокой. Чем ниже оценка риска системы контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Основываясь на результатах тестов контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля в соответствии с тем, что было предусмотрено при предварительной оценке риска системы контроля.

До того как закончить аудиторскую проверку, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска системы контроля.

В разделе «Взаимосвязь между оценками неотъемлемого риска и риска средств контроля» говорится, что в ответ на ситуации, связанные с неотъемлемым риском, руководство часто разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск системы контроля тесно взаимосвязаны. Аудитору рекомендуется в таких ситуациях во избежание несоответствующей оценки риска определять аудиторский риск путем комбинированной оценки.

Согласно разделу «Риск необнаружения» при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска системы контроля. В связи с этим аудитору рекомендуется рассмотреть характер, сроки выполнения и объем процедур проверки по существу.

Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска системы контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и классов операций, причем чем выше оценка неотъемлемого риска

и риска системы контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитор необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если же аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении утверждения, на основе которого подготовлена финансовая отчетность, применительно к существенному сальдо счета или классу операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, то аудитору следует выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

В разделе «Аудиторский риск в малом бизнесе» отражена специфика аудита малых экономических субъектов, связанная с рассматриваемым вопросом. В частности, говорится, что в тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении надзорных средств контроля, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о финансовой отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур по существу.

Раздел «Сообщение информации о недостатках» обязывает аудитора в возможно короткие сроки уведомить руководство соответствующего административного уровня о выявленных существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Обычно руководство информируют о существенных недостатках в письменном виде. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, то такое уведомление следует отразить в рабочих документах аудитора. В уведомлении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, а также, что проверка не предназначена для определения того, соответствует ли внутренний контроль управленческим целям.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится, что аудитор должен помнить, что на управленческие цели субъектов государственного сектора могут оказывать влияние интересы общества; кроме того, управленческие цели включают в себя задачи, имеющие своим источником законодательство, нормативные акты, постановления правительства и директивы министерств. При оценке эффективности процедур внутреннего контроля с точки зрения аудита аудитору необходимо принимать во внимание источник и характер таких целей. При аудите финансовой отчетности аудитор учитывает только ту политику и процедуры в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к утверждениям, лежащим в основе финансовой отчетности. Аудиторы государственного сектора даже при проведении аудиторской проверки финансовой отчетности

зачастую выполняют дополнительные обязанности в отношении средств внутреннего контроля. Проверка средств внутреннего контроля, проводимая ими, может быть шире и подробнее, чем при аудите финансовой отчетности в частном секторе. Для аудиторов государственного сектора могут предусматриваться дополнительные требования в отношении информирования руководства о недостатках. Например, аудитору может быть вменено в обязанность сообщить законодательным или другим правительственным органам о недостатках системы внутреннего контроля, обнаруженных в ходе аудита финансовой отчетности или другого аудита.

Российским аналогом данного международного стандарта является ПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», которым также устанавливаются единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей. Предполагается, что дальнейшему, более широкому использованию этого стандарта в практике отечественной аудиторской деятельности будут способствовать меры по улучшению системы внутреннего контроля организаций, а также росту компетентности аудиторов в этих вопросах.

Определение соответствующих терминов в российском стандарте аудита полностью соответствует изложенному в международном аналоге.

Термин «аудиторский риск» означает риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, **риск** средств контроля и риск необнаружения (см. табл.).

Взаимосвязь компонентов аудиторского риска

		Аудиторская организация оценивает риск средств контроля как		
		Высокий	Средний	Низкий
		При этом уровень риска необнаружения, который можно допустить будет:		
Аудиторская организация оценивает внутрихозяй- ственные риски как	Высокий	Самый низкий	Ниже среднего	Средний
	Средний	Ниже среднего	Средний	Выше среднего
	Низкий	Средний	Выше среднего	Самый высокий

Примечание. В оштрихованных ячейках указан уровень риска необнаружения, который можно будет допустить.

С математической точки зрения аудиторский риск равен произведению трех его компонентов и выражается формулой

$$AP = BXP \times PCK \times PNO,$$

где AP — аудиторский риск;
BXP — внутрихозяйственный риск;
PCK — риск средств контроля;
PNO — риск необнаружения.

Как всякая вероятность, риск измеряется в процентах или долях единиц.

Термин «неотъемлемый риск» означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета либо групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Термин «риск средств контроля» означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета либо групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Термин «риск необнаружения» означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности либо в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Термин «система бухгалтерского учета» означает упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки досто-

верной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Система внутреннего контроля может быть представлена в виде схемы (см. рис.).



Система внутреннего контроля

При оценке надежности системы внутреннего контроля аудиторские организации обязаны использовать не менее трех градаций:

- 1) высокая надежность;
- 2) средняя надежность;
- 3) низкая надежность.

Для повышения объективности оценки надежности этой системы аудиторские организации могут применять и большее число градаций. Многие аудиторские организации оценивают надежность по пяти- или десятибалльной системе, а некоторые измеряют надежность в процентах (от 0 до 100%). Однако применение детальных оценок требует и более сложных исследований системы внутреннего контроля (СВК): разработки различных тестовых процедур, перечней типовых вопросов, анализа полученных результатов с применением шкал баллов, коэффициентов и формул для получения надежных оценок. Поэтому небольшим аудиторским организациям и частнопрактикующим аудиторам целесообразно пользоваться для оценки надежности СВК менее трудоемкими способами.

На практике свести аудиторский риск к нулю нереально. Однако аудитор должен стремиться к его минимизации, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был достаточно мал.

Степень минимизации аудиторского риска во многом зависит от степени заинтересованности внешних пользователей в данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Чем шире круг потенциальных пользователей, тем актуальнее для аудитора минимизация аудиторского риска. Изучение и анализ рисков требуют пристального внимания аудитора. Характер и масштабы проводимых процедур напрямую зависят от оценки степени риска. Если риск оценивается как высокий, то необходимо получить более надежные аудиторские доказательства, провести более тщательные исследования, спланировать более крупные выборки данных.

Без точной оценки аудиторских рисков вполне можно обойтись. Оценка риска не является для аудитора самоцелью. Аудиторам разрешается оценивать аудиторские риски по трехбалльной шкале: высокий, средний и низкий. Поэтому для опытного аудитора не составит труда, проанализировав аналогичные ситуации, сделать приблизительную оценку.

Для того чтобы строго математически рассчитать аудиторский риск, нужно представить гипотетическую ситуацию, в которой бухгалтерская отчетность экономического субъекта может быть проверена 100 независимыми друг от друга аудиторами. Если 83 из них посчитали отчетность экономического субъекта достоверной, 17 — нет, а отчетность на самом деле достоверна, то можно сказать, что вероятность (риск) аудиторской ошибки составляет 0,17, или 17% (17:100). На практике математически оценить аудиторский риск нереально, поскольку даже повторные проверки (перепроверки) в российском аудите проводятся крайне редко, а вероятность тройной проверки одного и того же клиента за один и тот же отчетный период практически равна нулю. Поэтому аудиторам нужно применять иную трактовку вероятности: не как отношение числа опытов с исходом определенного вида к общему их числу, а как мера субъективной уверенности исследователя в определенном исходе опыта.

Оценку внутрихозяйственного риска следует дать только в отношении тех счетов учета и операций, сальдо и (или) обороты по которым превышают уровень существенности, т.е. аудитор обязан оценить данный риск только для отчетности в целом и наиболее существенных счетов учета. Число таких счетов будет не слишком большим. Аудитору необходимо рассматривать по отдельности счета, для которых свойственны непреднамеренные искажения, и счета, для которых характерны преднамеренные искажения.

При оценке внутрихозяйственного риска необходимо учитывать следующие объективные факторы:

ш особенности функционирования и текущего экономического положения отрасли, в которой работает данный экономический субъект (правовая среда, особенности нормативного регулирования деятельности, общее экономическое состояние отрасли);

- специфические особенности деятельности данного экономического субъекта (например, игорному бизнесу присущ более высокий уровень риска, чем торговле, а торговле — чем промышленности);
- честность руководства и бухгалтерского персонала;
- опыт и квалификация руководства и бухгалтерского персонала (для главного бухгалтера-новичка внутрихозяйственный риск будет выше, чем для главного бухгалтера с большим стажем);
- возможность внешнего давления на персонал экономического субъекта в целях достижения определенных показателей (для получения кредитов руководитель может потребовать от главного бухгалтера «улучшить» показатели баланса, а для снижения налоговых платежей — «завысить себестоимость»);
- возможность контроля за деятельностью экономического субъекта со стороны его собственников (там, где владение уставным капиталом отделено от функции управления производством, внутрихозяйственный риск обычно ниже, чем там, где главный акционер и управляющий экономического субъекта — одно и то же лицо).

Взаимодополняющей категорией к категории риска средств контроля является надежность средств контроля. Риск средств контроля измеряется в процентах, показатель надежности получают, вычитая значение риска из 100%, а если риск измеряется в долях единицы, то вычитают значение риска из единицы. Например, риску средств контроля в 0,35 (35%) будет соответствовать, их надежность, равная 0,65 (65%), т.е. высокой надежности средств контроля соответствует низкий риск, средней надежности — средний риск, низкой надежности — высокий риск.

Однако абсолютно полагаться на первичную оценку нельзя. В ходе проверки аудитор обязан осуществлять процедуры подтверждения достоверности системы или отдельных средств контроля.

Средства контроля тестируют для проверки правильности выполнения контрольных процедур. Тестирование средств контроля должно убедить аудитора в том, что:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта надежны и способны предотвращать появление существенных искажений бухгалтерской отчетности и помогать их выявлять;
- средства контроля работают с одинаковой эффективностью на протяжении всего проверяемого периода.

Дело в том, что системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, будучи в принципе надежны, вследствие определенных причин могут давать сбои в отдельные периоды. К таким причинам относятся:

- кратковременная замена постоянного работника бухгалтерии из-за его болезни или отпуска менее опытным временным работником; в особенности работы бухгалтерии экономического субъекта, связанные, например, с сезонным увеличением интенсивности деятельности экономического субъекта (в эти периоды наиболее вероятно возникновение ошибок);
- появление единичных и случайных ошибок.

Подавляющее большинство факторов, влияющих на риск средств контроля, зависит от руководства и главного бухгалтера. Эти лица в первую очередь несут ответственность за организацию и эффективное функционирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Для уменьшения риска средств контроля обычно следует внести изменения в систему бухгалтерского учета, реорганизовать документооборот, провести кадровые и структурные изменения. Аудитор может влиять на риск данного типа лишь опосредованно и в долгосрочной перспективе. В ходе проверки он должен описать и зафиксировать все элементы указанных систем, отметить выявленные недостатки и неэффективные элементы, оценить степень риска. На основе проведенных исследований и анализа их результатов аудитор должен разработать и довести до исполнительного органа экономического субъекта соответствующие рекомендации. Таким образом, аудитор может влиять на уровень риска средств контроля, если экономический субъект примет к действию и внедрит рекомендации аудитора по вопросам совершенствования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако эти изменения не будут иметь отношения к уровню риска отчетного периода, а повлияют только на результаты следующих отчетных периодов. Поэтому перед началом следующей аудиторской проверки следует уточнить и отметить, приняты ли к сведению рекомендации по данному вопросу клиентом.

Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. Поэтому аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудитор должен определить допустимый риск необнаружения. Проверка должна планироваться с учетом минимизации риска необнаружения.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора. Он зависит от профессионализма аудито-

ра в планировании и организации проверки, определении репрезентативной выборки, применении необходимых и достаточных аудиторских процедур и такого важного фактора, как квалификация аудиторов, принимающих участие в проверке. Это тот тип риска, на значение которого аудитор может и должен влиять.

Между риском необнаружения и комбинацией внутривозможностного риска и риска средств контроля существует обратная связь. Если аудитор считает, что внутривозможностный риск и риск средств контроля являются высокими, то он обязан снизить, насколько возможно, риск необнаружения, т.е. работать более детально и тщательно, модифицировать применяемые аудиторские процедуры, изменяя их количество или содержание, увеличивать затраты труда и времени, необходимые для проверки.

Если в ходе планирования выясняется, что внутривозможностный риск и риск средств контроля имеют достаточно низкие значения, аудитору следует снизить реальные трудозатраты и применять менее трудоемкие методы получения аудиторских доказательств.

Учет и корректировка уровней риска необходимы на всех этапах проверки — от этапа планирования до этапа составления аудиторского заключения.

Если по ходу выполнения проверки аудитор принимает решение о снижении уровня существенности, то он должен скорректировать в сторону понижения и общий аудиторский риск. Это можно сделать, воздействуя либо на риск средств контроля, либо на риск необнаружения. Повлиять на уровень внутривозможностного риска, как правило, невозможно. Для снижения риска средств контроля необходимо применять дополнительные тесты средств контроля. Для снижения риска необнаружения следует расширить круг применяемых аудиторских процедур, оценить возможность применения аудиторских процедур других типов, повысить объемы аудиторских выборок. Можно также привлечь более квалифицированных аудиторов и увеличить продолжительность проверки.

Аудитор должен оценивать риски, от него не зависящие, как можно раньше и как можно тщательнее. Риск необнаружения напрямую связан с объемом работы, объем работы — с себестоимостью, а себестоимость — с общей стоимостью аудита. Если аудитор и клиент договорились о фиксированной стоимости аудита, а высокие риски аудита выявились после подписания соответствующего договора и фактического начала работы, аудитор рискует понести ущерб, связанный с незапланированным увеличением объема работ.

На практике аудитор не может быть полностью уверен в аккуратности отчетности, поэтому аудиторский риск всегда находится меж-

ду 0 и 1 (или 0 и 100%). Между желаемым аудиторским риском и планируемой информационной базой для проведения аудита существует обратная зависимость: чем меньше аудиторский риск, тем большее количество информации необходимо привлечь для тестирования.

На практике аудиторы используют в основном три способа определения аудиторского риска.

1. На этапе планирования аудитор оценивает, например, что внутрихозяйственный риск составляет 80%, риск средств контроля — 50%, риск необнаружения — 10%. На основе этих значений аудитор может получить величину аудиторского риска: $0,8 \times 0,5 \times 0,1 = 0,04$ или 4%.

2. Акцент переносится на расчет значения риска необнаружения и соответствующего количества подлежащих получению аудиторских доказательств. Это более эффективный способ. В данном случае модель аудиторского риска применяется в таком виде:

$$PNO - AP : (BXP \times PCK).$$

Предположим, что аудитор устанавливает аудиторский риск на уровне 5%, внутрихозяйственный риск на уровне 80%, риск средств контроля на уровне 50%. Тогда риск необнаружения составит:

$$[0,05 : (0,8 \times 0,5)] - 0,125, \text{ или } 12,5\%.$$

Требуемое количество аудиторских доказательств обратно пропорционально уровню риска необнаружения. Чем ниже риск необнаружения, тем большее количество аудиторских доказательств необходимо получить в ходе проверки.

3. Наиболее общий способ модели аудиторского риска заключается в отслеживании взаимосвязи между компонентами аудиторского риска, количеством и качеством необходимых аудиторских доказательств. Применение модели аудиторского риска требует от аудитора глубокого понимания таких взаимосвязей и содержания каждого из компонентов аудиторского риска.

Перед окончанием аудиторской проверки аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля. Получение в ходе процедур подтверждения более низких по сравнению с первоначальной оценкой надежности системы внутреннего контроля или отдельных ее элементов должно послужить для аудитора сигналом к корректировке аудиторских процедур в целях повышения общего уровня достоверности формируемых по результатам аудита выводов. Например, может быть увеличено число элементов выборки и направлены запросы для получения дополнительных сведений.

4.2. АУДИТ В СРЕДЕ КОМПЬЮТЕРНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ

Дополнительные процедуры, которые необходимо соблюдать при проведении аудита в условиях компьютерных информационных систем (КИС), раскрыты в МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем». Для целей данного МСА условия КИС существуют, когда субъект применяет компьютер любой модели или размера для обработки финансовой информации, существенной для аудита, независимо от того, используется ли компьютер данным субъектом или третьей стороной. В таких случаях аудитор должен рассмотреть, каким образом КИС влияет на аудит, причем общая цель и объем аудита в среде КИС не меняются, однако их применение может оказать влияние на:

- процедуры, соблюдаемые аудитором в процессе получения достаточного представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- анализ неотъемлемого риска и риска системы контроля, посредством чего аудитор оценивает риск;
- разработку и проведение аудитором тестов контроля и процедур проверки по существу, необходимых для достижения целей аудита.

В разделе «Умение и компетентность» определены требования, предъявляемые к уровню подготовки и квалификации аудитора для данной работы, и степень его ответственности в случае делегирования этой работы помощникам или использования результатов работы, проведенной третьими лицами. Аудитор должен обладать достаточным знанием КИС для того, чтобы планировать, направлять, контролировать и проверять выполняемую работу. Аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости специализированных знаний о КИС для проведения аудита, которые могут понадобиться для:

- а достаточного представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на которые влияет среда КИС;
- определения влияния КИС на оценку общего риска, риска на уровне сальдо счетов и класса операций;
- разработки и проведения соответствующих тестов контроля и процедур проверки по существу.

При возникновении необходимости в специализированных знаниях аудитор может обратиться за помощью к специалисту, обладающему такими знаниями и являющемуся либо работником аудиторской фирмы, либо приглашенным экспертом.

Аспектам планирования аудита в среде КИС посвящен раздел «Планирование», в котором отмечено, что аудитор должен получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контро-

ля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению, руководствуясь при этом МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль». В данном разделе указаны условия, обуславливающие степень сложности прикладной программы, которая предопределяет представление аудитора о значимости и сложности процессов функционирования КИС, а также о доступности данных для использования при аудите.

При планировании стадий аудита, на которые может повлиять среда КИС субъекта, аудитор должен получить представление о значимости и сложности процессов функционирования КИС, а также о доступности данных для использования при аудите. Прикладная программа считается сложной, если, например:

- объем операций таков, что пользователям трудно выявить и исправить ошибки, допущенные в процессе обработки;
- компьютер автоматически генерирует существенные операции или проводки непосредственно в другой прикладной программе;

т компьютер выполняет сложные расчеты по финансовой информации и (или) автоматически генерирует существенные операции или проводки, которые не могут быть подтверждены либо не подтверждаются отдельно;

- обмен операциями с другими организациями осуществляется электронным способом и при этом не проводится физической проверки на предмет правильности или приемлемости.

Если КИС играют значительную роль, аудитор должен получить представление о среде КИС и возможности их влияния на оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля.

Согласно разделу «Оценка риска» аудитор должен оценивать неотъемлемый риск и риск системы контроля в отношении существенных утверждений, содержащихся в финансовой отчетности. Это объясняется тем, что неотъемлемые риски системы контроля в среде КИС могут оказывать как общее, так и локальное влияние на вероятность существенных искажений информации (риски могут быть следствием недостатков таких функций КИС, как разработка и эксплуатация программы, поддержка системного программного обеспечения, обеспечение физической защиты КИС, а также контроль над доступом к специализированным обслуживающим программам; риски могут увеличить вероятность ошибок или мошенничества в конкретных прикладных программах, базах данных или главных файлах, а также при компьютерной обработке). Подчеркивается, что при аудите в среде КИС действует требование МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» о необходимости оценки аудитором неотъемлемого риска и риска систе-

мы контроля в отношении существенных утверждений, содержащихся в финансовой отчетности. Общее воздействие на все прикладные системы, подвергающиеся компьютерной обработке, может оказать недостаток контроля над доступом к специализированным обслуживающим программам. На степень риска также влияет факт незащищенности систем, контролирующих денежные расходы или другие ликвидные активы от мошеннических действий со стороны пользователей либо операторов КИС. Несмотря на то что общая цель и объем аудита в среде КИС не меняются, применение компьютеров может оказать влияние на характер аудиторских процедур, оценку аудиторских рисков, тесты контроля и процедуры проверки по существу. В связи с этим аудитор прежде всего должен рассмотреть, каким образом КИС влияет на аудит.

В разделе «Процедуры аудита» отмечается, что аудитор должен учитывать среду КИС при разработке аудиторских процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Подчеркивается, что конкретные цели аудита не зависят от того, обрабатываются учетные данные вручную или на компьютере. Тем не менее на аудиторские процедуры могут оказывать влияние способы компьютерной обработки данных. Для получения достаточного доказательственного материала аудитор может либо применять методы ручной обработки данных, либо обрабатывать данные с помощью компьютера, либо комбинировать оба метода. Однако в некоторых системах бухгалтерского учета аудитору невозможно или нелегко получить определенные данные для проверки, запроса либо подтверждения без помощи компьютера.

Российским аналогом МСА 401 является ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», содержание которого идентично содержанию рассматриваемого МСА. Целью российского стандарта также является определение действий аудиторов при осуществлении аудита в условиях систем компьютерной обработки данных, функционирующих у проверяемого экономического субъекта (этот стандарт будет подробно рассмотрен ниже).

4.3. УЧЕТ ПРИ АУДИТЕ ОСОБЕННОСТЕЙ СУБЪЕКТОВ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Особенности аудита организаций, поручающих ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности специализированным организациям, рассматриваются в МСА 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации», который не имеет российских аналогов. В нем указано, что аудитор должен

определить характер влияния обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента для планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

В соответствии с разделом «Вопросы, рассматриваемые аудитором клиента» аудитор должен определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита. Для этого аудитору клиента необходимо проанализировать:

- характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией;
- условия договора и взаимоотношения между клиентом и обслуживающей организацией;
- существенные утверждения в финансовой отчетности, на которые оказывает влияние использование услуг обслуживающей организации;
- неотъемлемый риск, связанный с такими утверждениями;
- степень взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации;
- используемые клиентом средства внутреннего контроля за операциями, обрабатываемыми обслуживающей организацией;
- возможности и финансовая устойчивость обслуживающей организации, в том числе последствия ее банкротства для клиента;
- сведения об обслуживающей организации, например, содержащиеся в руководствах для пользователей и технических пособиях;
- сведения об общих средствах контроля и средствах контроля компьютерных систем, имеющих отношение к прикладным программам клиента.

Если по результатам рассмотрения перечисленных факторов аудитор сделает вывод, что на оценку риска системы контроля не воздействуют средства контроля обслуживающей организации, то отпадает необходимость в выполнении требований следующих положений данного МСА.

Если же аудитор приходит к заключению, что деятельность обслуживающей организации значима для субъекта и аудита, аудитору следует собрать сведения, достаточные для получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценить риск системы контроля либо как максимальный, либо как более низкий, при условии проведения тестов контроля.

При недостатке информации аудитор клиента, выразивший желание посетить обслуживающую организацию, может попросить клиента обратиться в свою очередь к обслуживающей организации с просьбой

о предоставлении аудитору клиента доступа к необходимой информации.

При оценке риска системы контроля в отношении утверждений, на которые оказывают влияние системы контроля обслуживающей организации, аудитор клиента может использовать отчет аудитора обслуживающей организации, в котором выражено мнение по поводу эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации в отношении используемых прикладных программ, имеющих значение для аудита. Аудитор также может получить доказательства путем тестирования средств контроля клиента за деятельностью обслуживающей организации, посещения обслуживающей организации и проведения тестов средств контроля.

Данный стандарт содержит также рубрику «Отчеты (заключения) аудитора обслуживающей организации», согласно которой аудитор клиента в случае использования отчета аудитора обслуживающей организации должен рассмотреть характер и содержание такого отчета (заключения).

Как правило, отчеты аудитора обслуживающей организации бывают двух типов:

(1) заключение о пригодности структуры, которое включает в себя:

- описание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации, обычно составляемое руководством обслуживающей организации,

- мнение аудитора обслуживающей организации, подтверждающее точность этого описания, применение систем контроля, пригодность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для достижения поставленных перед ними целей;

(2) заключение о пригодности структуры и эффективности функционирования. В его структуру входят:

- описание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации,

- мнение аудитора обслуживающей организации, подтверждающее точность этого описания, применение систем контроля, пригодность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для достижения поставленных перед ними целей, эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (на основе результатов теста контроля). В дополнение к мнению по поводу эффективности аудитор обслуживающей организации нужно указать, какие тесты контроля были осуществлены и каковы их результаты.

Аудитор клиента должен проанализировать объем работ, выполненных аудитором обслуживающей организации, а также оценить при-

годность и уместность отчетов, составленных аудитором обслуживающей организации.

Аудитору клиента не следует в качестве основы для снижения оценки риска системы внутреннего контроля использовать заключение первого типа. Для этого более подходит заключение второго типа. Если заключение второго типа используется в качестве доказательства, подтверждающего более низкую оценку риска системы контроля, аудитор клиента следует определить, имеют ли средства контроля, проверенные аудитором обслуживающей организации, отношение к операциям клиента (существенным предпосылкам подготовки финансовой отчетности клиента), а также адекватны ли выполненные аудитором обслуживающей организации тесты средств контроля и их результаты. В последнем случае двумя основными вопросами, требующими рассмотрения, являются длительность периода, охватываемого тестами аудитора обслуживающей организации, и время, прошедшее с момента выполнения этих тестов.

В отношении конкретных тестов контроля и результатов, имеющих отношение к аудиту, аудитор клиента необходимо проанализировать, насколько характер, сроки проведения и объем таких тестов способствуют получению достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью подтверждения сделанной аудитором клиента оценки риска средств контроля.

Аудитор обслуживающей организации может быть привлечен к выполнению процедур проверки по существу, которые используются аудитором клиента, в том числе процедур, согласованных клиентом и его аудитором, а также обслуживающей организацией и ее аудитором.

Если аудитор клиента использует отчет аудитора обслуживающей организации, в своем заключении ему не следует ссылаться на отчет аудитора обслуживающей организации.

Российским законодательством по бухгалтерскому учету предусматривается возможность передачи ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии или специализированной организации. Тем не менее крупные российские экономические субъекты, отвечающие критериям обязательного аудита (акционерные общества, предприятия со значительным объемом выручки, большой стоимостью активов и пр.), как правило, не считают возможным отдавать свой учет на откуп сторонней организации, а имеют главного бухгалтера, а то и бухгалтерию. Поэтому разработка российского документа, касающегося аудита субъектов, пользующихся услугами специализированных организаций, была отложена российскими разработчиками на более позднее время.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Что означает термин «аудиторский риск»?
2. Что означает термин «неотъемлемый риск»?
3. Что означает термин «риск средств контроля»?
4. Что означает термин «система внутреннего контроля»?
5. В чем заключается целевое назначение МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»?

5.1. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных для получения аудиторских доказательств, установлены МСА 500 «Аудиторские доказательства». Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы, на которых может базироваться мнение аудитора.

Аудиторские доказательства определены как информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора (первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников). Согласно данному стандарту под тестами контроля понимаются тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также эффективности их функционирования. Процедуры проверки по существу представляют собой тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и бывают двух видов: детальные тесты операций и сальдо счетов; аналитические процедуры.

В разделе «Достаточные надлежащие аудиторские доказательства» дается определение понятий «достаточность» и «уместность». Достаточность определяется как количественная, а уместность — как качественная мера. Аудитору рекомендуется полагаться на доказательства, которые являются скорее убедительными, чем исчерпывающими. Поэтому, формируя мнение, аудитору не следует проверять всю имеющуюся информацию. Делается допущение, что выводы относительно сальдо счетов, кассы операций или контроля могут основываться на суждениях либо процедурах статистической выборки. Перечисле-

ны основные факторы, влияющие на суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств. К таким факторам отнесены:

- аудиторская оценка характера и величины неотъемлемого риска как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов и классов операций;
- существенность проверяемой статьи;
- опыт, приобретенный во время предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая мошенничество или ошибки, которые могли быть обнаружены;
- источник и достоверность имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств путем тестирования контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и уместность аудиторских доказательств с целью подтверждения оцененного уровня риска системы контроля, а также собрать аудиторские доказательства относительно организации (системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля разработаны надлежащим образом для предотвращения и (или) обнаружения и исправления существенных искажений) и функционирования (системы существуют и действовали эффективно в течение соответствующего периода времени).

Отмечено, что к утверждениям, на основе которых готовится финансовая отчетность, относятся утверждения руководства, выраженные в явном или неявном виде и содержащиеся в финансовой отчетности; приведены категории, на которые они подразделяются. Подчеркивается, что аудиторские доказательства более убедительны, если они собраны из разных источников, обладают разным характером, не противоречат друг другу. Если же аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, аудитор должен определить виды дополнительных процедур, необходимых для устранения такого несоответствия. Указывается, что в случае невозможности получения достаточных и уместных аудиторских доказательств аудитор должен выразить условно положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Следующий раздел называется «Процедуры получения аудиторских доказательств». В нем такие процедуры рассматриваются в разрезе подразделов «Инспектирование», «Наблюдение», «Запрос и подтверждение», «Подсчет», «Аналитические процедуры». Соответственно дается определение этих понятий. Так, инспектирование трактуется как проверка записей документов или материальных активов, в ходе инспектирования которых аудитор получает аудиторские доказатель-

ства различной степени надежности в зависимости от характера этих записей, их источника и эффективности средств внутреннего контроля над процессом их обработки. Приведена классификация документальных аудиторских доказательств по степени их надежности, включающая в себя три основные категории. Это документальные аудиторские доказательства, созданные:

- третьими сторонами и находящиеся у них;
- третьими сторонами, но находящиеся у субъекта;
- субъектом и находящиеся у него.

Понятие «наблюдение» определено как изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами (например, наблюдение за подсчетом товарно-материальных запасов работниками субъекта). Под понятием «запрос» следует понимать поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства (например, официальные письменные запросы третьим сторонам, неофициальные устные запросы, адресованные работникам субъекта). Подтверждение представляет собой ответ на запрос подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях (например, запрос аудитора непосредственно дебиторам о подтверждении дебиторской задолженности). Подсчет подразумевает проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение самостоятельных расчетов. Аналитические процедуры представлены как анализ значимых показателей и тенденций, включая вытекающее отсюда исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой релевантной информацией или отклоняются от прогнозных значений.

В разделе «Перспективы государственного сектора» указывается, что при аудите субъектов государственного сектора необходимо учитывать законодательную базу и любые иные нормативные акты, указания или директивы министров, определяющих полномочия аудитора и устанавливающих какие-либо специальные полномочия к аудиту, которые могут повлиять, например, на возможность самостоятельной оценки аудитором существенности и вынесении им суждений о характере и объеме предполагаемых аудиторских процедур.

В дополнение к МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении особых сумм финансовой отчетности и других раскрываемых сведений принят МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей», в котором приведены стандарты и рекомендации.

В разделе «Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов» отмечено, что если величина товарно-материальных запасов существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных запасов, по возможности присутствуя при их инвентаризации. Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при инвентаризации невозможно, аудитор должен провести инвентарный подсчет или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и в случае необходимости проверить промежуточные операции. Если присутствие невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение товарно-материальных запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния указанных товарно-материальных запасов, и сделать вывод об отсутствии оснований для приведения оговорки об ограничении объема аудита. Например, допускается, что документация по последующей продаже конкретных товарно-материальных запасов, приобретенных до проведения инвентаризации, содержит достаточные и уместные аудиторские доказательства.

Ранее раздел «Подтверждение дебиторской задолженности». Теперь эта часть исключена из состава данного МСА и входит в состав МСА 505 «Внешние подтверждения». В нем подчеркивалось, что если величина дебиторской задолженности существенна для финансовой отчетности и если есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов, аудитор должен запланировать получение прямого подтверждения дебиторской задолженности или отдельных записей по счетам. Предполагается, что такое прямое подтверждение дебиторской задолженности предоставляет надежные аудиторские доказательства относительно существования дебиторов и точности отражения в бухгалтерском учете сальдо расчетов. В разделе был описан порядок направления аудитором писем с запросами о подтверждении дебиторской задолженности дебиторам. Если же есть основания полагать, что дебиторы не ответят на запрос, аудитор должен запланировать выполнение альтернативных процедур (например, изучить последующие поступления денежных средств, имеющих отношение к конкретным сальдо счетов или отдельным записям по счетам на конец периода).

В разделе «Запрос о судебных делах и претензиях» МСА 501 сказано, что судебные дела и претензионные разбирательства, в которые вовлечен субъект, могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность и поэтому они должны быть раскрыты и (или) отмечены

в финансовой отчетности. Описаны определенные процедуры, которые аудитору следует выполнить, с тем чтобы получить сведения о любых судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечен субъект и которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность. В качестве таких процедур названы:

- направление необходимых запросов руководству, а также получение заявлений руководства;
- ознакомление с протоколами заседаний совета директоров и перепиской с юристами субъекта;
- проверка счетов затрат на юридические цели;
- использование любых сведений относительно деятельности субъекта, в том числе информации, полученной в ходе бесед с юридической службой субъекта.

Таким образом, если аудитор выявил наличие судебных дел или претензий либо считает, что таковые могут иметь место, он должен обратиться непосредственно к юристам субъекта. Письмо, подготовленное руководством и отправленное аудитором, должно содержать просьбу, чтобы юрист связался непосредственно с аудитором. При наличии предположений, что юрист не ответит на общий запрос, в письмо необходимо включить:

- перечень судебных дел и претензий;
- оценку руководством результатов судебных дел и претензий, а также его прогноз относительно финансовых последствий, в том числе издержек;
- запрос юристу о подтверждении обоснованности оценок руководства, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений в случае если юрист посчитает перечень неполным или неточным.

Отказ руководства дать разрешение аудитору на обращение к юристам субъекта следует рассматривать как ограничение объема аудита, что обычно приводит к выражению условно положительного мнения или отказу от выражения мнения.

В разделе, который называется «Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях» говорится, что если величина долгосрочных инвестиций существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства стоимостной оценки таких инвестиций и раскрытия информации о них. В ходе аудита долгосрочных инвестиций следует рассмотреть доказательства способности субъекта продолжать отражать данные инвестиции в составе долгосрочных активов, обсудить с руководством вопрос о намерении субъекта продолжать держать инвестиции в виде долгосрочных инвестиций, а также получить письменные

заявления по этому вопросу. Кроме того, аудитор должен анализировать информацию о биржевых котировках, служащих показателем стоимостной оценки, и сопоставлять данные стоимостных оценок с балансовой стоимостью инвестиций вплоть до даты составления аудиторского заключения. Если выяснится, что такие стоимостные оценки не превышают балансовую стоимость, то аудитору нужно решить вопрос о необходимости уценки. При наличии неопределенности в вопросе о возможности возмещения балансовой стоимости аудитор должен выяснить, были ли отражены в учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Раздел «Информация по сегментам» содержит требование получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно раскрытия информации по сегментам в соответствии с установленными основами финансовой отчетности в тех случаях, когда такая информация является существенной для финансовой отчетности. Информация по сегментам должна рассматриваться аудитором как неотъемлемая часть финансовой отчетности, поэтому проведение аудиторских процедур, необходимых для выражения мнения относительно рассматриваемой обособленно информации по сегментам, обычно не требуется.

На основе упомянутых международных стандартов аудита разработано ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства», устанавливающий единые требования к количеству и качеству доказательств, которые нужно получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

С принятием постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 российский стандарт претерпел значительные изменения. Старая редакция, так же как и новая, была подготовлена на основе МСА 500, но в тот момент посчитали, что в связи с различиями между международными и отечественными принципами составления финансовой отчетности стандарт следует видоизменить, а значит, упростить. В старом российском стандарте не рассматривались предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности, которые по сути подлежат проверке при поиске аудиторских доказательств. Теперь согласно правилам российского аудита (как и международного) такие предпосылки включают в себя семь элементов:

- существование;
- права и обязательства;
- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;

- точное измерение;
- представление и раскрытие.

В ПСАД № 5 немного изменены виды аудиторских процедур. Международным стандартом предусмотрены пять процедур получения аудиторских доказательств, старыми российскими стандартами — девять, новыми — шесть:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- аналитические процедуры.

Аудиторские доказательства получают в результате комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу (рис. 5.1). В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.



Рис. 5.1. Аудиторские процедуры

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся для получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, с помощью которых оценивается правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур по существу. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающий характер, и зачастую собирает аудиторские доказательства из разных источников или из документов разного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию либо группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор, как правило, не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях либо процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутренней контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

- полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

- и стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов либо расходов к соответствующему периоду времени;

- и представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например к существованию товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как ее существования, так и ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства из внутренних источников;

- аудиторские доказательства из внутренних источников более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников, обладают разным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы достигнута в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности, и уменьшить аудиторский риск. Если же аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам из другого источника, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Российский стандарт не содержит жесткой регламентации объема информации, необходимой для аудиторских оценок. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение об объеме информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Наиболее ценными для аудиторской организации признаны внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности — смешанные доказательства и внутренние доказательства. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Если экономический субъект не представил аудиторской организации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

5.2. ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

МСА 505 «Внешние подтверждения» установлены стандарты и предоставлены рекомендации по использованию аудитором внешних подтверждений в качестве средства получения аудиторских доказательств.

Принятие данного стандарта было обусловлено тем, что аудитор должен определить, является ли необходимым использование внешних подтверждений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для поддержки определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности. При принятии такого решения аудитор должен принимать во внимание существенность, оцененный уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, и то, как доказательства, полученные в результате других запланированных процедур аудита, смогут сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой отчетности.

В разделе «Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля» приводится суть требований МСА 400 «Оценка риска и внутренний контроль», в том числе говорится, что по мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убеждающих доказательств о предпосылке подготовки финансовой отчетности. В таких случаях использование процедур подтверждения может быть действенным в процессе представления достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Раздел «Предпосылки, к которым относятся внешние подтверждения» МСА 505 содержит ссылку на положение МСА 500 «Аудиторские доказательства», которым предусмотрены категории предпосылок: существование; права и обязанности; возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, а также представление и раскрытие. Отмечается наличие различия между внешними предпосылками и аудиторскими доказательствами в отношении этих предпосылок. В частности, внешние подтверждения, касающиеся счетов дебиторской задолженности, обеспечивают весомые доказательства существования счета на конкретную дату, но не обеспечивают всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку считается не всегда удобным просить дебитора подробно подтвердить информацию о его платежеспособности.

В соответствии с разделом «Разработка просьбы для внешнего подтверждения» аудитор должен приспособливать просьбу на предоставление внешних подтверждений к каждой специфической цели аудита, отдавая предпочтение тем типам информации, которую отвечающие захотят подтвердить с готовностью, так как от этого зависят доля получаемых откликов и характер полученных доказательств. Например, система бухгалтерского учета некоторых отвечающих на просьбы предоставить внешнее подтверждение позволяет с большей легкостью

предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счету в целом. Кроме того, отвечающие не всегда могут подтвердить определенные типы информации, например сальдо по счету задолженности в целом, но могут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка. Подчеркивается целесообразность включения в запрос разрешения руководства клиента, так как отвечающие с большим желанием предоставляют подтверждения при наличии разрешения руководства, а без разрешения руководства в некоторых случаях вообще не дадут отклика на просьбу о подтверждении.

В разделе «Использование положительных и негативных подтверждений» говорится, что аудитор может использовать просьбы о предоставлении положительных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

В положительном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией, либо путем предоставления информации. Для снижения риска того, что отвечающий ответит на просьбу подтверждением без проверки правильности информации, аудитору рекомендуется отправлять просьбу на получение положительного подтверждения, не указывая величины (или другой аналогичной информации) с обращением к отвечающему внести эту величину или привести определенную информацию. Однако рекомендуется учитывать, что использование просьбы в форме пустого бланка на предоставление подтверждения может привести к снижению доли откликов, так как от отвечающего требуется приложение дополнительных усилий.

Просьба о предоставлении негативного внешнего подтверждения подразумевает, что отвечающий ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. В то же время отмечено, что использование просьбы на предоставление негативного подтверждения дает менее надежные доказательства по сравнению с просьбой о положительном подтверждении, и аудитору следует рассмотреть возможность применения других процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению. Просьбы на предоставление негативного подтверждения рекомендуется использовать для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как низкий;
- имеется большое количество мелких сальдо;
- не ожидается значительного количества ошибок;
- у аудитора нет оснований полагать, что отвечающие проигнорируют просьбы.

В тех случаях, когда общее сальдо по счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа крупных сальдо и большого числа мелких сальдо, аудитор может счесть нужным направить просьбы о положительном подтверждении по всем (или выборочному числу) крупным сальдо и просьбу о негативном подтверждении по выборочному числу мелких сальдо.

Согласно разделу «Просьбы руководства», если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство клиента просит его не делать этого, то аудитор должен подумать, насколько обоснованны такие просьбы, и получить доказательства для подтверждения обоснованности просьбы руководства. Если аудитор соглашается с просьбой руководства клиента не искать внешних подтверждений по конкретному аспекту, то в отношении этого аспекта аудитор должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств.

Если аудитору мешают обратиться за подтверждением, то это означает ограничение объема работы аудитора и ему нужно рассмотреть возможное влияние этого на аудиторский отчет (заключение).

В разделе «Особенности отвечающих» сказано, что надежность доказательств, полученных в результате подтверждений, зависит в основном от компетентности отвечающих. Поэтому аудитору рекомендуется принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Кроме того, аудитор должен оценить вероятность возникновения ситуации, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный и непредвзятый отклик на просьбу о подтверждении.

Разделом «Процесс внешнего подтверждения» предусмотрено, что при проведении процедур получения подтверждения аудитор должен контролировать процесс отбора тех лиц, которым направляются просьбы, подготовку и рассылку просьб о подтверждении и отклики на эти просьбы.

При отсутствии отклика на просьбу о положительном подтверждении аудитор должен применить альтернативные процедуры. Альтернативные процедуры должны быть такими, чтобы предоставлять доказательства о тех предпосылках подготовки финансовой отчетности, которые должны были быть получены в результате просьбы о подтверждении.

Если аудитор приходит к выводу, что процесс предоставления подтверждений и альтернативные процедуры не обеспечили достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении утвержде-

ния, то он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Раздел «Оценка результатов подтверждения» обязывает аудитора оценить, насколько результаты процесса внешнего подтверждения совместно с результатами других процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении аудируемой предпосылки финансовой отчетности.

В разделе «Внешние подтверждения до конца года» отмечается, что в практических целях, когда уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценивается ниже, чем высокий, аудитор может принять решение подтвердить остатки на любую дату, отличную от конца отчетного периода, например если аудит должен быть завершен вскоре после даты составления бухгалтерского баланса. Как в отношении всех видов работ, осуществляемых до конца года, аудитор должен рассмотреть необходимость получения дальнейших аудиторских доказательств, относящихся к оставшейся части отчетного года.

Данный стандарт не имеет российского аналога.

5.3. ПЕРВИЧНЫЕ ЗАДАНИЯ — НАЧАЛЬНЫЕ САЛЬДО

Ответственность аудитора за начальные остатки по счетам в случаях, когда аудиторская проверка финансовой отчетности проводится впервые или в предшествующем году она была проверена другим аудитором, определена МСА 510 «Первичные задания — начальные сальдо». Этот стандарт применяется также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты, обязательства, существовавшие на начало периода. В стандарте говорится, что при первой аудиторской проверке аудитор обычно не имеет полученных ранее доказательств, которые подтверждали бы начальное сальдо, и поэтому должен получить достаточные и уместные доказательства того, что:

- начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего периода;
- остатки на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или в необходимых случаях изменены;
- надлежащая учетная политика применяется последовательно, или что изменения в учетной политике были учтены и раскрыты надлежащим образом.

Понятие «начальные сальдо» в МСА 510 определено как сальдо счетов, существующее на начало отчетного периода. Начальные сальдо основываются на сальдо счетов на конец предыдущего периода и отражают влияние хозяйственных операций предыдущих периодов и учетной политики, применявшейся в предыдущем периоде.

В разделе «Аудиторские процедуры» указано, что достаточность и уместность аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо, зависят от следующих факторов:

- учетной политики экономического субъекта;
- был ли проведен аудит финансовой отчетности предыдущего периода, и если да, то было ли заключение аудитора модифицировано;
- характеристики бухгалтерских счетов и риска искажений в финансовой отчетности текущего периода;
- существенности начального сальдо для финансовой отчетности текущего периода.

Аудитору рекомендуется провести аудиторские процедуры по определению последовательности применения соответствующей учетной политики при составлении финансовой отчетности текущего периода; по получению достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно начального сальдо путем ознакомления с рабочими документами предшествующего аудитора. Аудитору следует подвергнуть проверке учетные записи, на основе которых формируются начальные сальдо для подтверждения таких долгосрочных активов и обязательств, как основные средства, инвестиции и долгосрочная дебиторская задолженность. В отдельных случаях допускается получение подтверждений начального сальдо от третьих сторон, например, по долгосрочной дебиторской задолженности и инвестициям. В остальных случаях аудитору нужно проводить дополнительные аудиторские процедуры.

В разделе «Аудиторские выводы и отчет (заключение)» отмечаются особенности составления отчета аудитора, если сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств невозможен, а заключение по результатам предыдущей проверки не было бы безоговорочным. Говорится, что, если в результате выполнения процедур, в том числе названных, аудитору не удалось получить достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно начальных сальдо, аудиторский отчет (заключение) должен включать в себя один из следующих вариантов:

- мнение с оговоркой;
- отказ от выражения мнения;
- мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения относительно результатов деятельности, а также безоговорочно положительное мнение относительно финансового положения (в тех юрисдикциях, где это допустимо).

В тех случаях, когда результаты искажений не учтены и не раскрыты надлежащим образом, аудитор должен выразить мнение с ого-

воркой или отрицательное мнение соответственно. В тех случаях, когда учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении начальных сальдо, и если последствия изменения учетной политики не были должным образом учтены и не были раскрыты надлежащим образом, аудитор должен по обстоятельствам выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение соответственно. Если аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности субъекта за предыдущий период был модифицирован, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую отчетность текущего периода. Например, если имело место ограничение объема аудита по причине невозможности определения остатка товарно-материальных запасов на начало предыдущего периода, аудитор может не выражать мнение с оговоркой или не отказываться от выражения мнения в текущем периоде. Однако если модификация в отношении финансовой отчетности предыдущего периода все еще является уместной и существенной по отношению к финансовой отчетности текущего периода, то аудитор должен соответственно модифицировать аудиторский отчет (заключение) за текущий период.

На основе рассмотренного МСА 510 и МСА 710 «Сопоставимые значения» разработано ПСАД «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности», в котором определен порядок проведения первичного аудита с целью формирования мнения аудитора в отношении начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и отражения этого мнения в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за отчетный период, подлежащий проверке.

Аудитор при проведении первичного аудита должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

- начальные и сравнительные показатели проверяемой бухгалтерской отчетности не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности;
- конечные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
- в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности;
- учетная политика проверяемого экономического субъекта применяется на постоянной основе, а изменения в учетной политике, влияющие на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской

отчетности, надлежащим образом оформлены и задокументированы в соответствии с установленным порядком.

Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности должен быть спланирован и проведен таким образом, чтобы обеспечить выявление не всех имеющихся искажений указанных показателей, а только тех, которые имеют существенное значение.

Достаточность аудиторских доказательств, которые должен получить аудитор в отношении подтверждения достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, зависит от следующих факторов, которые аудиторская организация обязана проанализировать:

- существенности начальных и сравнительных показателей в отношении проверяемой бухгалтерской отчетности;
- величины риска возможных искажений бухгалтерской отчетности в предыдущем отчетном периоде;
- учетной политики, применяемой экономическим субъектом;
- факта выдачи аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного, в случае проведения аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта предыдущей аудиторской организацией.

Для выполнения требований, предъявляемых к проведению первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, необходимо:

- ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта;
- провести анализ учетной политики экономического субъекта;
- ознакомиться с порядком составления бухгалтерской отчетности;
- убедиться в соответствии данных синтетического и аналитического учета;
- провести анализ системы внутреннего контроля;
- оценить работу отдела внутреннего аудита экономического субъекта (если такой отдел существует) и при возможности использовать результаты работы отдела внутреннего аудита;
- провести необходимые аналитические процедуры, например, сопоставить сальдо по счетам за различные периоды, оценить соотношения между различными статьями отчетности на начало проверяемого периода и (или) сопоставить их с данными предыдущих периодов;
- направить письменные запросы на подтверждение определенной информации руководству экономического субъекта и третьим лицам;

- организовать направление письменных запросов (от имени экономического субъекта) предыдущей аудиторской организации о предоставлении необходимой информации;
- ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, подготовленными предыдущей аудиторской организацией;
- в случае необходимости запросить у экономического субъекта первичные документы, относящиеся к предыдущему отчетному периоду;
- рассмотреть влияние на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности корректировок, внесенных экономическим субъектом в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчетный период.

В целом требования российского стандарта соответствуют требованиям названных международных стандартов. В особенности это касается таких требований к аудитору, как обязательная проверка достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности при проведении первичного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Результаты первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности влияют на форму аудиторского заключения.

Если в результате проведения аудиторских процедур аудиторская организация получила достаточный объем аудиторских доказательств в отношении того, что начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности достоверны и не содержат существенных искажений, и сформировала аналогичное мнение в отношении отчетного периода, то аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности проверяемой отчетности в форме безусловно положительного аудиторского заключения.

Если же аудиторская организация установит, что отдельные начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности содержат искажения, которые оказывают существенное влияние на достоверность проверяемой отчетности, а бухгалтерская отчетность отчетного периода достоверна, то аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности проверяемой отчетности в модифицированной форме аудиторского заключения.

Подытоживая сказанное, можно привести следующую классификацию действий аудитора при получении доказательств, касающихся начальных сальдо:

- если не получены доказательства относительно начальных сальдо, аудитор должен выразить условно положительное мнение или отказ от выражения мнения;

- если не получены доказательства относительно начальных сальдо, но аудитор уверен в значении конечных сальдо, и если это допустимо, то в отношении результатов деятельности нужно выразить мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения, а в отношении финансового положения — безусловноположительное мнение;

- если начальные сальдо содержат искажения, существенно влияющие на финансовую отчетность текущего периода, то аудитор должен проинформировать об этом руководство субъекта и, получив его разрешение, проинформировать предшествующего аудитора. Если результаты искажений не отражены должным образом в учете и не раскрыты адекватно, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение;

- если учетная политика текущего периода не применялась в отношении начальных сальдо, последствия изменений учетной политики не были учтены и раскрыты, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение;

- если аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период модифицировано (отлично от безусловно-положительного или включает в себя пояснительный параграф), то аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую отчетность текущего периода.

5.4. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Аналитические процедуры представляют собой один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Аналитические процедуры основаны на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Значимость аналитических процедур косвенно выражается и в том, что обычно они обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на первичные документы и на регистры синтетического и аналитического учета. Процедуры, с помощью которых получают «точную» информацию, имеют свои отрицательные стороны: аудитор может оказаться не столь компетентным, чтобы обнаружить недостатки, а клиент в свою очередь может влиять на мнение аудитора, предоставив заведомо ложные сведения.

На стадии планирования аудита аналитические процедуры помогают выявить особенности деятельности клиента и сформулировать проблемы составления финансовой информации, а также оценить аудиторский риск. Обязательность аналитических процедур на заключительной стадии аудиторской проверки связана с необходимостью определить общую эффективность аудита, в том числе аналитических процедур, выполненных на этапе планирования.

Аналитические процедуры могут оказаться весьма эффективными и при проведении проверок по специальным аудиторским заданиям, например полученным от правоохранительных органов или от владельцев предприятия. Одним из видов таких специальных аудиторских заданий может быть аудит искажений. Информация, полученная в ходе аудиторской проверки, может служить одним из источников доказательств при дальнейшем расследовании в судебном разбирательстве.

Содержание и характер аналитических процедур, используемых в аудите, раскрываются в МСА 520 «Аналитические процедуры». В этом стандарте приведены рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках. В нем подчеркивается, что аудитор должен применять аналитические процедуры при планировании и на обзорной стадии аудита. Эти процедуры могут применяться и на других стадиях.

Аналитические процедуры — это анализ существенных показателей и тенденций, включая итоговое исследование взаимосвязей, не соответствующих прочей информации или прогнозным значениям.

В разделе «Характер и цели аналитических процедур» отмечается, что такие процедуры должны включать в себя рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности субъекта, например сметами или прогнозами, а также ожиданиями аудитора, например оценкой износа;
- с аналогичной отраслевой информацией.

Отмечено, что аналитические процедуры подразумевают также рассмотрение взаимосвязей:

- между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта (например, показатели валовой прибыли);
- между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например, расходами на оплату труда и численностью работников.

Говорится о возможности применения аналитических процедур как к сводной финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений или сегментов), так и к отдельным элементам финансовой информации. Подчеркивается, что выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.

В разделе «Аналитические процедуры при планировании аудита» указано на необходимость применения аудитором аналитических процедур на стадии планирования для получения представления о бизнесе и выявления зон возможного риска, поскольку это позволяет выявить ранее не известные аудитору аспекты бизнеса и помочь определить характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур.

Раздел «Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу» содержит информацию о том, что степень, с которой аудитор полагается на процедуры проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении определенных утверждений в финансовой отчетности, может основываться на детальных тестах, аналитических процедурах или их сочетании. Перечислены факторы, которые аудитор должен рассмотреть, если намерен выполнить аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу. К таким факторам отнесены:

- цели аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;
- тип предприятия и степень возможного дезагрегирования информации;
- наличие информации как финансового (смет или прогнозов), так и нефинансового (количество произведенных или реализованных единиц продукции) характера;
- достоверность имеющейся в наличии информации (например, необходимо проверить, составлены ли бюджеты с надлежащей аккуратностью);
- значимость имеющейся информации (например, необходимо знать, были ли бюджеты составлены на основе ожидаемых результатов, а не исходя из поставленных целей);
- источник имеющейся информации (например, источники, не зависящие от субъекта, обычно более надежны, чем внутренние источники);
- сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить отраслевые данные общего характера, чтобы сделать их сравнимыми с данными субъекта, производящего и продающего специализированную продукцию);

- знания, полученные во время предыдущих аудиторских проверок, наряду с имеющимся у аудитора представлением об эффективности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также о типовых проблемах, которые в предыдущие периоды послужили причиной для внесения бухгалтерских корректировок.

В разделе «Аналитические процедуры при проведении общей обзорной проверки в конце аудита» сказано, что аудитор должен применять аналитические процедуры ближе к концу или непосредственно в конце аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом представлению о бизнесе, которое сложилось у аудитора. Предполагается, что выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности, а также помочь при формулировании общего вывода относительно обоснованности финансовой отчетности. Допускается тем не менее, что указанные процедуры могут выявить области, требующие проведения дальнейших процедур.

Согласно разделу «Степень надежности аналитических процедур» применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать постольку, поскольку отсутствуют свидетельства противоположного, а наличие таких взаимосвязей обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных, произведенных системой бухгалтерского учета.

К факторам, влияющим на степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур, отнесены:

- существенность рассматриваемых статей;
- другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей;
- степень точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур;
- оценки неотъемлемости и риска средств контроля.

В соответствии с разделом «Исследование необычных статей» при выявлении с помощью аналитических процедур значительных изменений или взаимосвязей, противоречащих другой информации или отличающихся от прогнозируемых сумм, аудитор должен исследовать такие расхождения и получить по ним адекватные объяснения и соответствующие подтверждающие доказательства. Изучение необычных изменений и взаимосвязей рекомендуется начинать с запросов руководству, после чего следует подтвердить ответы руководства, например, путем сравнения их со знаниями аудитора о бизнесе и прочими

доказательствами, полученными в ходе аудита; рассмотреть необходимость применения прочих аудиторских процедур, основанных на результатах запросов, если руководство не может дать объяснения или если объяснения будут признаны неудовлетворительными.

В разделе «Основы аудита государственного сектора» указано, что для государственных предприятий в отличие от коммерческих субъектов характерна слабая прямая взаимосвязь между доходами и расходами, поэтому в государственном секторе могут отсутствовать сведения по отрасли или статистические данные для сравнения. В связи этим аудиторам рекомендуется создавать внутреннюю базу справочной информации по предприятиям государственного сектора.

На основе данного МСА разработано ПСАД «Аналитические процедуры». В нем отмечено, что аналитические процедуры, представляя собой один из видов аудиторских процедур по существу, состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта.

В рамках российского стандарта в качестве аналитических процедур рассматриваются конкретные процедуры. Однако существует и расширенное толкование понятия, согласно которому к аналитическим процедурам относятся также беглый просмотр бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, дискуссии с его персоналом и т.п.

Аналитические процедуры аудита, как и финансовый анализ хозяйственной деятельности, базируются на методах экономического анализа и содержат много общих приемов, поэтому финансовый анализ (анализ финансового состояния) можно условно отнести к заключительным аналитическим процедурам.

Аудиторы используют методы экономического анализа и в других случаях. Например, при проведении аудита необходимо оценивать справедливость допущения непрерывной деятельности проверяемого экономического субъекта, что является типично аналитической задачей и по формулировке, и по методам ее решения.

Применение аналитических процедур обусловлено существованием явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Основная цель применения аналитических процедур — выявление наличия или отсутствия необычных либо неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

К целям аналитических процедур также относятся:

- изучение деятельности экономического субъекта;
- оценка финансового положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности;
- выявление фактов искажения бухгалтерской отчетности;
- сокращение числа детальных аудиторских процедур;
- обеспечение тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита. Применение аналитических процедур позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска.

При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры в сочетании с другими аудиторскими процедурами при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры играют роль окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем. В результате могут быть выявлены области проверки, требующие дополнительных аудиторских процедур.

В разделе «Виды аналитических процедур» перечисляются виды аналитических процедур, применяемых аудитором в процессе проведения аудита, и раскрывается их содержание.

Выбор метода аналитических процедур зависит от цели их проведения и определяется аудитором. К основным методам можно отнести, в том числе:

- числовые процентные сравнения;
- коэффициентный анализ;
- анализ, базирующийся на статистических методах;
- корреляционный анализ.

Применяя данные методы, аудитор проводит сравнение фактических показателей с плановыми (сметными), сравнение показателей отчетного периода с показателями предыдущих периодов, сравнение

фактических финансовых показателей с определенными аудитором прогнозными показателями, вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики, сравнение показателей проверяемого экономического субъекта со среднеотраслевыми данными, сравнение данных о клиенте с ожидаемыми результатами с помощью нефинансовых данных.

Аудитор должен оценить методику сравнения фактических показателей отчетности экономического субъекта с плановыми (сметными) и убедиться, что клиент не изменил бухгалтерские показатели отчетного периода в соответствии с плановыми показателями. Аналитические процедуры этого вида широко практикуются при аудите государственных предприятий. Здесь необходимо учитывать два момента: насколько можно доверять прогнозам клиента (для этого аудитор беседует о процедурах составления прогнозов с персоналом клиента) и какова вероятность того, что текущая финансовая информация была изменена персоналом клиента в соответствии с прогнозными расчетами (для сведения этой вероятности к минимуму аудитор оценивает риск контроля и проводит детальное тестирование фактических данных).

При сравнении фактических показателей отчетности с прогнозными показателями, определяемыми самостоятельно, аудитор строит свои предположения на основании сложившихся тенденций. Аудитор составляет предполагаемый баланс для сопоставления его с фактическим; суть этой процедуры состоит в том, что аудитор сравнивает saldo счета с другими остатками или счетом прибылей и убытков либо строит свои предположения на основе сложившихся тенденций.

Достаточно эффективны расчеты разного рода коэффициентов и процентных отношений на базе отчетных данных и нормативных показателей. Коэффициенты, методы их расчета и периоды времени расчета выбирают на основании нормативных документов, внутрифирменных инструкций или профессионального суждения самого аудитора. Распространены следующие методы выявления областей потенциальных рисков:

- а вычисление и анализ относительных показателей текущего периода (например, показателей, характеризующих ликвидность баланса);

- в сопоставление и анализ изменения относительных показателей, рассчитанных для того же экономического субъекта в разные периоды;

- в сопоставление изменений нескольких видов относительных показателей.

На основе анализа полученных результатов аудитор делает важные выводы о жизнеспособности клиента.

Сравнивая фактические показатели бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, со среднеотраслевыми показателями, аудитор может получить возможность точнее анализировать деятельность этого экономического субъекта. Однако аудитор должен учитывать, что отраслевые данные представляют собой средние значения и могут быть несопоставимы с показателями данного экономического субъекта, а также то, что экономические субъекты могут использовать разную учетную политику, что тоже влияет на сопоставимость показателей. В некоторых случаях целесообразно провести сравнение с показателями предприятия-аналога.

В случае использования аудитором метода сравнения данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта с небухгалтерскими данными (количество реализованной продукции, отработанные часы и т.д.) аудитор должен убедиться в точности небухгалтерских данных.

Путем применения аналитических процедур сравнения фактических показателей отчетности с данными предыдущих периодов аудитор еще на этапе планирования аудита определяет области потенциальных рисков, т.е. счета и хозяйственные операции, которым следует уделить наибольшее внимание в связи с наличием необычных отклонений. Внимание аудитора должны привлечь резкие колебания, так как они могут быть связаны с изменением экономических условий или с погрешностями финансовой отчетности.

Наиболее распространены следующие методы выявления областей потенциальных рисков: простое сравнение статей бухгалтерского баланса и анализ их резких изменений; анализ изменений статей в сравнении с изменениями других статей. В этом случае область потенциального риска возникает тогда, когда изменение одного показателя по экономической природе не соответствует изменению другого показателя. Аудитор должен убедиться в идентичности применяемой экономической субъектом методики ведения бухгалтерского учета в сравниваемых периодах.

На этапе выполнения аналитических процедур аудитор может использовать различные методы:

- простое сравнение;
- выявление тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и их распространение на будущие (прошедшие) периоды;
- выявление количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью исчисления их значений в будущие (прошедшие) периоды.

Выбор метода зависит от профессионального суждения аудитора.

Аналитические процедуры могут применяться как к сводной бухгалтерской отчетности, так и к отчетности дочерних организаций и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс. Надежность результатов аналитических процедур зависит от правильности оценки аудитором степени риска необнаружения, внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Основными факторами, влияющими на надежность аналитических процедур, являются:

- степень существенности рассматриваемых остатков по счетам (при существенных остатках по счету аудитору следует наряду с аналитическими процедурами применить также другие аудиторские процедуры);
- результаты других аналитических процедур, направленные на тот же объект проверки;
- величины отклонений показателей, используемых при выполнении аналитических процедур;
- использование небухгалтерских данных при выполнении аналитических процедур.

Результатом аналитических процедур становится выявление аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Если аудитор устанавливает необычные отклонения, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, он должен тщательно исследовать эти отклонения для того, чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур.

Процесс исследования отклонений нужно начинать с опроса руководства экономического субъекта. Ответы руководства должны быть подтверждены аудиторскими доказательствами или знаниями аудитора о деятельности экономического субъекта. Кроме того, аудитору следует рассмотреть возможность проведения других аудиторских процедур, основанных на результатах опросов руководства. При этом аудитор может использовать данные, подготовленные самим экономическим субъектом.

Анализируя величину необычных Отклонений, аудитор использует критериальные значения, основанные на нормативных документах, внутрифирменных инструкциях по определению уровня существенности или на профессиональном суждении самого аудитора. Если необычные отклонения превышают уровень, который аудитор считает приемлемым, то должна быть исследована величина расхождения. Если эту величину трудно выразить в абсолютных значениях, аудитор использует величины, выраженные в процентах.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки. Схема анализа результатов выполнения аналитических процедур приведена на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Схема анализа результатов выполнения аналитических процедур

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения аудиторских доказательств, необходимых при составлении аудиторского заключения, а также для подготовки письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

5.5. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И ДРУГИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВЫБОРОЧНОГО ТЕСТИРОВАНИЯ

Аудиторская выборка должна быть репрезентативной, иными словами — представительной. Представительность — это свойство некоторой аудиторской выборки, дающее аудитору возможность сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, на основании которой аудитор не может сделать такие выводы, называется непредставительной (нерепрезентативной).

Аудиторская выборка проводится в целях применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% статей проверяемой совокупности для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение обо всей проверяемой совокупности. Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять собой надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Факторы, которые должен учитывать аудитор при проведении выборок в ходе аудиторских проверок и при оценке результатов примененных аудиторских процедур, установлены МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования».

Согласно данному стандарту при планировании процедур аудита аудитор должен определить уместные методы отбора статей для проверки с целью сбора аудиторских доказательств, с тем чтобы достичь целей аудиторских тестов.

В разделе «Определения» даны определения понятий «аудиторская выборка», «ошибка», «аномальная ошибка», «генеральная совокупность», «риск, связанный с использованием выборочного метода», «риск, не связанный с использованием выборочного метода», «элемент выборки», «статистическая выборка», «стратификация» и «допустимая ошибка».

Раздел «Аудиторские доказательства» содержит напоминание о необходимости в соответствии с МСА 500 «Аудиторские доказательства» при получении аудиторских доказательств использовать сочетание тестов контроля и процедур проверки по существу. Указано на уместность аудиторской выборки для тестов контроля в тех случаях, когда применение средств контроля оставляет доказательство предпринятых действий (например, наличие визы менеджера по представлению кредитов на счете-фактуре по продажам, свидетельствующее об утверждении кредита, или свидетельство об авторизации ввода данных в систему обработки данных, основанную на микрокомпьютерах). Сформулирована цель процедуры проверки по существу — это получение аудиторских доказательств для выявления существенных искажений в финансовой

отчетности. Содержится рекомендация относительно использования аудиторской выборки или иных средств выбора статей для проверки одного или нескольких утверждений касательно сумм в финансовой отчетности (например, существования дебиторской задолженности) или для независимой оценки какого-либо показателя (например, стоимостной оценки устаревших запасов).

Согласно разделу «Учет риска при получении доказательств» аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, призванных обеспечить снижение такого риска до приемлемо низкого уровня.

В разделе «Процедуры получения доказательств» в качестве процедур получения аудиторских доказательств названы процедуры инспектирования, наблюдения, запроса и подтверждения, а также процедуры подсчета и аналитические процедуры, выбор которых зависит от профессионального суждения аудитора в конкретных обстоятельствах, а применение нередко связано с отбором статей генеральной совокупности для тестирования.

Раздел «Отбор статей для тестирования для получения аудиторских доказательств» обязывает аудитора при разработке аудиторских процедур определить уместные методы отбора статей для тестирования. В этих целях рекомендуется в зависимости от обстоятельств:

- отобрать все статьи (стопроцентная проверка);
- отобрать специфические статьи;
- сформировать аудиторскую выборку.

В то же время отмечено, что стопроцентная проверка не всегда является целесообразной, поэтому маловероятна в случае тестов контроля и применяется в основном в случае процедур проверки по существу. Указано, что отбор специфических статей на основании суждений связан с риском, не зависящим от использования выборочного метода.

В качестве элементов отбираемых специфических статей названы:

- статьи с высокой стоимостью или ключевые статьи;
- все статьи, превышающие определенную сумму;
- статьи для получения информации (бизнес клиента, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля);
- статьи для проверки процедур (аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных статей, с тем чтобы определить, выполняется ли конкретная процедура).

Отмечено, что аудитор может также применить аудиторскую выборку к сальдо счета или классу операций с использованием статистического или нестатистического метода формирования выборки.

В разделе «Статистический и нестатистический подходы к выборке» говорится, что решение об использовании одного из этих подходов зависит от того, какой из них аудитор считает более эффективным способом получения достаточных и уместных аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

В соответствии с разделом «Организация отбираемой совокупности» при организации отбираемой для аудита, совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности, на основе которой отбирается совокупность для проверки. Для этого аудитору рекомендуется сначала проанализировать конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое, по всей вероятности, в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей.

Отмечено, что при выполнении тестов контроля аудитор обычно проводит предварительную оценку уровня ошибки, которую предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровня риска средств контроля, основываясь при этом на своих предшествующих знаниях или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Подчеркивается, что предварительные оценки способствуют правильной разработке аудиторской выборки и определению ее объема. Раскрывается понятие «стратификация» и указываются пути повышения эффективности аудита с помощью стратификации генеральной совокупности на дискретные подсовкупности, имеющие какие-либо идентифицирующие характеристики.

Содержится информация о возможности использования аудитором выборки, взвешенной по стоимости. Суть этой выборки заключается в том, что при тестировании на предмет завышения величин нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные денежные единицы (например, доллары), составляющие сальдо счета или операций. Выбрав отдельные конкретные денежные единицы из генеральной совокупности (например, сальдо дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные статьи (например, отдельные сальдо), которые содержат такие денежные единицы.

В разделе «Объем выборки» говорится, что на объем выборки в значительной степени оказывает влияние уровень риска выборочного метода, поэтому чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки. Объем выборки рекомендовано определять путем применения основанной на статистике формулы или путем вынесения профессионального суждения при объективном учете обстоятельств.

Разделом «Отбор совокупности» установлено, что аудитор должен отбирать статьи для проверяемой совокупности исходя из того, что все элементы выборки в генеральной совокупности имеют шанс быть отобранными. В разделе подчеркивается, что совокупность должна формироваться таким образом, чтобы исключалась какая бы то ни было предвзятость.

Раздел «Проведение аудиторской процедуры» обязывает аудитора проводить аудиторские процедуры в соответствии с конкретной задачей теста по каждой отобранной статье.

Согласно разделу «Характер и причина ошибок» целью выборки является получение выводов относительно всей генеральной совокупности, поэтому от аудитора требуется, чтобы он сформировал репрезентативную выборку путем отбора статей выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности, и выборка должна формироваться таким образом, чтобы исключалась какая бы то ни было предвзятость. Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

Разделом «Предсказывание ошибок» предусмотрено, что применительно к процедурам проверки по существу аудитор должен прогнозировать денежные ошибки, выявленные в выборке, распространяя их на генеральную совокупность, а также проанализировать воздействие спрогнозированной ошибки на конкретные цели теста и на другие области аудита. В том случае, когда имеет место нетипичная оценка, рекомендуется исключить ее при распространении ошибок по выборке на генеральную совокупность.

Раздел «Оценка результатов отобранной совокупности» требует от аудитора оценки результатов отобранной совокупности для того, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или таковая должна быть пересмотрена.

Если оценка результатов выборки показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- попросить руководство проанализировать выявленные ошибки и возможность допущения дальнейших ошибок, а также сделать любые необходимые корректировки;
- модифицировать запланированные аудиторские процедуры. Например, по результатам тестирования внутреннего аудита аудитор может увеличить объем выборки, проверить альтернативное средство

контроля или модифицировать связанные с этим процедуры проверки по существу;

- проанализировать последствия с точки зрения аудиторского заключения.

В приложениях 1 — 3 к данному международному стандарту аудита приведены примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестов средств контроля, примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для процедур проверки по существу, методы отбора совокупности.

К факторам, в совокупности рассматриваемым аудитором при определении объема отобранной совокупности для теста средств контроля, отнесены:

- увеличение степени, в которой аудитор намеревается полагаться на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (увеличивает объем выборки);

- увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (уменьшает объем выборки);

- увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (увеличивает объем выборки);

- увеличение необходимого уровня доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что риск средств контроля ниже, нежели действительный риск средств контроля по генеральной совокупности) (увеличивает объем выборки);

- увеличение числа элементов выборки в генеральной совокупности (оказывает пренебрежимо малое влияние на объем выборки).

К факторам, влияющим на объем отобранной совокупности для процедур проверки по существу, отнесены:

- увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска (увеличивает объем выборки);

- увеличение аудиторской оценки риска средств контроля (увеличивает объем выборки);

- большее использование других процедур проверки по существу, направленных на одно и то же утверждение, на основе которого подготовлена финансовая отчетность (уменьшает объем выборки);

- увеличение значения полной ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (уменьшает объем выборки);

- увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (увеличивает объем выборки);

- стратификация генеральной совокупности при необходимости (уменьшает объем выборки);
- увеличение числа элементов выборки в генеральной совокупности (оказывает пренебрежимо малое влияние на объем выборки).

Названы основные методы отбора:

- использование компьютеризованного генератора случайных чисел или таблиц случайных чисел;
- системный отбор, при котором число элементов в генеральной совокупности делится на объем выборки так, чтобы обеспечить интервал выборки, например, равный 30, и после определения исходной точки в пределах первых тридцати элементов затем отбирается каждый тридцатый элемент выборки;
- бессистемный отбор, при котором аудитор формирует выборку, не следуя какому-либо структурному методу.

На основе МСА 530 разработано ПСАД № 16 «Аудиторская выборка», которым для аудитора устанавливаются единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств. При разработке процедур аудита аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов.

Согласно этому стандарту аудиторская выборка (выборочная проверка) — это применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

- риск того, что аудитор придет к выводу, что:
 - риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля),

— существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

- риск того, что аудитор придет к выводу, что:

- риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля),

- имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее нет (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением указанных рисков являются так называемые уровни доверия, например:

- высокому риску соответствует низкий уровень доверия;
- среднему риску соответствует средний уровень доверия;
- низкому риску соответствует высокий уровень доверия.

Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. количеством отбираемых для проверки элементов).

Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Аудитор затем может протестировать наличие или отсутствие таких показателей.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является надлежащей, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля.

При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю или при оценке какого-либо показателя.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, обеспечивающих снижение такого риска до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск — это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения.

Компоненты аудиторского риска могут быть подвержены влиянию риска, связанного с использованием аудиторской выборки, и риска, не связанного с использованием аудиторской выборки.

В отношении процедур проверки по существу аудитор может использовать разнообразные методы для снижения риска необнаружения до приемлемо низкого уровня. В зависимости от характера эти методы будут подвержены риску, связанному с использованием аудиторской выборки, и (или) риску, не связанному с использованием аудиторской выборки.

При проведении тестов средств контроля и при проверках по существу риск, связанный с использованием аудиторской выборки, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, а риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, — путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может:

- отобрать все элементы (сплошная проверка);
- отобрать специфические (определенные) элементы;
- отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, в частности аудиторского риска и эффективности аудита.

Отбор специфических элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет за собой риск, не связанный с использованием выборочного метода. Отбираемые специфические статьи могут включать в себя:

- элементы с высокой стоимостью, или так называемые ключевые элементы выборки;
- элементы, превышающие определенную величину;
- элементы для получения информации;
- элементы для проверки процедур.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств. Однако она не является аудиторской выборкой, поскольку выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Аудитор должен проанализировать потребность в получении надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части генеральной совокупности, если оставшаяся часть является существенной.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций. Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода.

Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

При применении статистической выборки объем отобранной совокупности может определяться на основании подходов теории вероятности и математической статистики либо профессионального суждения аудитора. Объем отобранной совокупности не является действительным критерием для проведения разграничения между статистическим и нестатистическим подходами.

В некоторых случаях, когда избранный подход не соответствует определению статистической выборки, применяются отдельные составляющие статистического подхода. Однако статистические измерения риска, связанного с использованием выборочного метода, будут действительны, когда принятый подход обладает всеми характеристиками статистической выборки.

При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности.

Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся этих аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для обеспечения включения в прогнозируемые оценки ошибок всех условий, которые уместны с точки зрения целей теста.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор обычно проводит предварительную оценку уровня ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровня риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогично применительно к процедурам проверки по существу аудитор, как правило, проводит предварительную оценку уровня ошибки по генеральной совокупности.

Указанные предварительные оценки рекомендуется применять при организации отбираемой для аудита совокупности и определении ее объема. Например, если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты средств внутреннего контроля обычно не проводятся. Тем не менее при проведении процедур проверки по существу, если ожидаемая величина ошибки велика, может оказаться целесообразным провести сплошную проверку или использовать больший объем выборки.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была:

- надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования);
- полной.

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Страты (подмножества) должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые входят в эту страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитору требуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

При проведении аудиторских процедур по существу, в особенности при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные показатели в денежном выражении (например, рубли), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении. Данный прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

При определении объема выборки (количества отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо в соответствии с профессиональным суждением аудитора.

Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверки совокупности так, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

К основным методам отбора совокупности относятся случайный, систематический и бессистемный методы.

Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, надлежащие для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу. Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

Иногда аудитор не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры к отобранному элементу, поскольку, например, документы, касающиеся данного элемента, были утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены подходящие альтернативные процедуры, то аудитор обычно считает, что данная статья бухгалтерского учета содержит ошибку.

Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и работоспособности этих средств, а также оценке их риска. Если выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать:

- прямое влияние выявленных ошибок на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры.

При анализе обнаруженных ошибок аудитор может определить, что у многих из них есть общие характеристики (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к данной страте. Кроме того, подобные ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

В некоторых случаях аудитор может установить, что ошибка обусловлена каким-то отдельным событием, которое не происходит лишь в конкретно определяемых случаях, и потому она не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в генеральной совокупности (аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что ошибка нерепрезентативна по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительной работы.

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели

конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, с тем чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.

Когда ошибка признана аномальной, она может быть исключена при экстраполяции ошибок, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными. Если обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте. Совокупность типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается с точки зрения их влияния на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группы однотипных операций.

Для тестов средств внутреннего контроля не требуется экстраполяции ошибок в явном виде, поскольку доля ошибок в отобранной совокупности в то же время является предсказываемой долей ошибок в генеральной совокупности в целом.

Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена.

При тестировании средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

При проверке по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания полагать, что остаток по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций являются существенно искаженными при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок" меньше величины допустимой ошибки, но прибли-

жается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может считать целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок является наиболее верной оценкой аудитором ошибки по всем элементам генеральной совокупности.

На выводы по результатам выборочной проверки влияет риск, связанный с использованием выборочного метода. Если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск. В то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

т обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также провести необходимые корректировки,"

- видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

ПСАД № 16 содержит три приложения: 1 «Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля», 2 «Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу», 3 «Характеристика методов отбора совокупности».

Успешное проведение выборочного исследования во многом зависит от правильного выбора случайных элементов совокупности. Для этого на практике используют датчики случайных чисел, предусмотренные программным обеспечением всех современных компьютеров. Целесообразно проводить выборочные расчеты в среде электронных таблиц (Excel, Works, Supercalc, QuattroPro и др.). Допустимо также использование таблиц случайных чисел.

Следует отметить, что ни международный, ни российский стандарты аудита, устанавливающие требования по вопросам аудиторской выборки, не содержат конкретных практических примеров. Поэтому каждой аудиторской организации следует разработать собственный

внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности, который бы позволил определить основные методы подхода к решению отдельных аспектов формирования аудиторской выборки.

5.6. АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ

Рекомендации в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой отчетности, представлены в МСА 540 «Аудит оценочных значений». Этот стандарт не предназначен для применения при проверке прогнозной информации, хотя многие процедуры, приведенные в стандарте, могут отвечать этой цели. Понятие «оценочное значение» определено в данном стандарте как приблизительная сумма статьи при отсутствии точных способов измерения (резервы на покрытие убытков, по различным причинам и т.п.).

В разделе «Характер оценочных значений» указывается, что процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным в зависимости от характера статьи (например, начисление арендной платы может быть простым вычислением, в то время как оценка резерва по неходовым и избыточным запасам может потребовать масштабного анализа текущих данных и прогнозов относительно будущего объема продаж). Если в результате неопределенности, связанной со статьей, или отсутствия объективных данных окажется невозможным получить обоснованные оценочные значения, то аудитор должен решить, есть ли необходимость в модификации аудиторского заключения в соответствии с МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности».

В разделе «Аудиторские процедуры» аудитору предписывается провести аудит оценочных значений для определения обоснованности оценочных значений и степени раскрытия информации о нем. При таком аудите аудитору предлагается выбрать один из следующих подходов или комбинацию из них:

- обзор и тестирование процесса, используемого руководством при выведении оценок;
- использование независимой оценки для сравнения с той, которая была подготовлена руководством;
- обзор последующих событий, которые утверждают сделанные оценки.

Для анализа и процедур, используемых руководством экономического субъекта, аудитор должен:

- оценить данные и проанализировать допущения, на которых основано оценочное значение;
- проверить вычисления, выполняемые при оценке;

- сравнить оценочные значения предыдущих периодов с фактическими результатами этих периодов;
- рассмотреть процедуры утверждения оценочных значений руководством.

Оценка данных и анализ допущений позволяют аудитору установить степень точности, полноты и уместности данных, на которых основывается оценка. При сложном процессе оценки с применением специальных методов аудитор имеет право воспользоваться результатами работы экспертов, руководствуясь положением МСА 620 «Использование работы экспертов».

Характер, сроки и объем тестирования при аудите процедур вычислений, используемых руководством экономического субъекта, согласно данному МСА поставлены в зависимость от сложности расчетов оценочных значений, аудиторской оценки процедур и методов, применяемых субъектом при получении оценочных значений, а также существенности указанных оценочных значений в контексте финансовой отчетности.

Сравнение оценочных значений за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды поможет аудитору:

- получить доказательства в отношении общей надежности процедур оценки, используемых субъектом;
- рассмотреть необходимость корректировки оценочных формул;
- установить наличие необходимости внесения соответствующих корректировок и раскрытия требуемой информации.

В разделе «Использование независимой оценки» говорится, что аудитор может провести или получить независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, подготовленным руководством. При использовании независимой оценки аудитор должен определить данные, рассмотреть допущения и провести тестирование процедур вычисления, выполняемых для такой независимой оценки. Указывается также на целесообразность сравнения оценочных значений за предыдущие периоды с фактическими результатами этих периодов.

В разделе «Обзорная оценка последующих событий» отмечено, что операции и события, имевшие место по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторское доказательство относительно оценочных значений, подготовленных руководством. Обзор аудитором подобных операций и событий может снизить или даже устранить необходимость в анализе или тестировании процедур, используемых руководством при подготовке оценочного значения, или необходимость в независимой оценке при анализе обоснованности оценочного значения.

В соответствии с разделом «Оценка результатов аудиторских процедур» аудитор должен дать окончательную оценку обоснованности оценочных значений, основываясь на знании бизнеса клиента и того, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

При выявлении расхождений между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной имеющимся в наличии аудиторским доказательством, и оценочным значением, отраженным в финансовой отчетности, аудитор должен определить, есть ли необходимость в корректировке с учетом такого расхождения. Если существующая разница обоснована (например, ввиду того что сумма, содержащаяся в финансовой отчетности, не выходит за рамки приемлемых результатов), корректировку делать не нужно. Если же аудитор считает, что эта существующая разница не обоснована, то следует обратиться к руководству с просьбой о пересмотре оценочного значения. В случае отказа необходимо пересмотреть оценочное значение, существующую разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой отчетности.

Кроме того, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не проявляется ли применительно к отдельным величинам разницы, которые были приняты в качестве обоснованных, общая тенденция к завышению или занижению, так, что в совокупности это могло бы оказать существенное воздействие на финансовую отчетность. В таких случаях аудитор должен оценить оценочные значения в совокупности.

На основе данного МСА разработано ПСАД «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете». Стандартом установлены основные положения и правила проведения аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Согласно ПСАД под термином «оценочные значения» понимаются исчисленные руководством экономического субъекта значения показателей бухгалтерской отчетности, допустимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних по отношению к экономическому субъекту, оценок. К оценочным значениям относятся резервы, фонды, регулирующие статьи бухгалтерской отчетности, состав которых предусмотрен правилами бухгалтерского учета.

Как и в МСА 540, ответственность за оценочные значения в бухгалтерской отчетности возложена на руководителя экономического субъекта.

В зависимости от техники расчета оценочные значения могут быть простыми и сложными. Простые оценочные значения получают на основе какого-либо одного расчета (например, фонды накопления определяются на основе фиксированного процента к полученной прибыли; арендная плата, включаемая в издержки отчетного периода, берется в сумме, указанной в договоре), а сложные — на основе нескольких показателей, с использованием специальных прогнозов (например, оценка возможных потерь от уменьшения стоимости товарно-материальных запасов может потребовать серьезного анализа текущих данных и прогнозирования будущего объема реализации).

В зависимости от времени расчета оценочные значения могут быть текущими и отчетными. Текущие оценочные значения относятся к бухгалтерскому учету и отражаются на счетах бухгалтерского учета с периодичностью, с которой ведутся регистры бухгалтерского учета (например, начисление резерва на ремонт основных средств). Отчетные оценочные значения отражаются только при составлении бухгалтерской отчетности и до окончания года не проводятся (например, начисление резерва под обесценение вложений в ценные бумаги).

Методы расчета оценочных значений должны быть прописаны в учетной политике.

Оценочные значения часто делаются в состоянии неопределенности относительно произошедших и возможных событий и опираются на мнение рассчитывающих их экономических субъектов. Поэтому использование оценочных значений в бухгалтерской отчетности увеличивает риск возникновения в ней существенных искажений.

Аудитор обязан получить достаточные аудиторские доказательства того, что оценочные значения являются достоверными в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения. Доказательства, подтверждающие оценочные значения, часто бывают менее убедительными и их труднее получить, чем доказательства, подтверждающие другие элементы бухгалтерской отчетности.

При планировании методов, сроков и объема аудиторских процедур аудиторская организация должна изучить методы, используемые руководством экономического субъекта при расчете оценочных значений.

При аудите оценочных значений аудиторская организация должна применять один из следующих методов или их комбинацию:

- анализ и проверка процедуры, используемой руководством экономического субъекта для расчета оценочного значения;
- проведение независимой оценки для сравнения с оценочным значением, подготовленным руководством экономического субъекта;

- анализ последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение.

Раскрываются этапы метода анализа и проверки процедуры оценки, используемой руководством экономического субъекта.

На этапе анализа исходных данных и методов расчета оценочных значений аудиторская организация анализирует точность, полноту и соответствие данных, служащих основой для расчета оценочного значения. Используемая в расчете информация не должна противоречить данным бухгалтерского учета. Например, при проверке резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание аудитор получает аудиторское доказательство того, что данные об объеме готовой продукции, стоящей на гарантийном обслуживании, соответствуют данным о реализации этой продукции.

Аудиторская организация может получать доказательства из внешних по отношению к проверяемому экономическому субъекту источников. Она оценивает, насколько правильно собранные данные были интерпретированы руководством экономического субъекта и использованы для построения прогноза, лежащего в основе расчета оценочного значения. Примером может служить анализ сроков дебиторской задолженности при начислении резерва по сомнительным долгам, при котором аудиторская организация устанавливает, на какие временные группы разбита задолженность и насколько обоснованы значения процентов резервирования к каждой из них.

Аудиторская организация оценивает достаточность оснований для выбора базовой величины расчета оценочного значения. В некоторых случаях могут использоваться внешние для экономического субъекта данные, как-то: показатели из макроэкономической или отраслевой статистики, темп инфляции, процентные ставки, уровень занятости, предполагаемый рост рынка. В других случаях, когда оцениваются специфические для данного экономического субъекта показатели, расчеты основываются на полученных внутренних данных.

При анализе данных и предположений руководства экономического субъекта, лежащих в основе расчета оценочного значения, помимо прочего аудитор рассматривает:

- достоверность оценочных значений в свете фактических показателей предыдущих периодов;
- адекватность этих значений предположениям, используемым в расчете других оценочных значений;
- соответствие оценочных значений запланированным мероприятиям.

Аудиторской организации необходимо обращать особое внимание на базовые показатели расчетов, чувствительные к изменениям и подверженные существенным искажениям.

Она анализирует правильный выбор руководством экономического субъекта методов расчета оценочных значений, адекватность этих методов положению, в котором данный субъект находится, и последовательность их применения. Такой анализ предполагает знание аудиторской организацией финансовых результатов экономического субъекта в предыдущие периоды, методов, используемых другими организациями отрасли, и планов руководства на будущее.

На этапе проверки расчета оценочных значений аудитор проверяет арифметические расчеты оценочных значений. Методы, сроки и объем аудиторской проверки зависят от таких факторов, как сложность расчетов, результаты анализа аудиторской организацией процедур и методов, применяемых экономическим субъектом при исчислении оценочных значений, и существенность оценки для бухгалтерской отчетности.

*

На этапе сравнения аудитор при возможности сравнивает бухгалтерские оценки, использованные в предыдущих периодах, с фактическими показателями этих периодов для:

- получения доказательства надежности применяемых экономическим субъектом процедур расчета оценочных значений;
- нахождения необходимых корректировок формул расчета оценочных значений;
- определения, имелись ли различия между фактическими показателями и их предыдущими оценочными значениями, были ли они измерены и были ли сделаны необходимые корректировки или пояснения.

На этапе рассмотрения порядка утверждения методики расчета оценочных значений руководством экономического субъекта аудитор проверяет, каким образом руководство экономического субъекта устанавливает правила расчета оценочных значений, как оно анализирует оценочную информацию, какие выводы и решения принимает на ее основе, а также как этот процесс отражается в документах экономического субъекта.

Аудиторская организация может получить независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством экономического субъекта. В качестве независимой оценки аудиторская организация может использовать значения, полученные сторонними экспертами-оценщиками. Аудитор также вправе самостоятельно оценивать данные, рассматривать предпосылки и применять процедуры

расчета для формирования оценочного значения. Кроме того, может быть полезным сравнение оценочных значений, использованных в предыдущие периоды, с реальными результатами этих периодов. Например, аудитор может самостоятельно, опираясь на имеющиеся у него данные, спрогнозировать изменение курса ценных бумаг. В этом случае для проверки резерва на обесценение ценных бумаг аудитору необходимо только сравнить свой прогноз с оценочным значением этой величины, содержащимся в бухгалтерской отчетности.

В случае применения метода анализа последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение, аудитор может проанализировать действия и события, которые будут происходить после конца аудируемого периода, но до завершения аудита. Такие последующие события могут предоставить аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, рассчитанных руководством экономического субъекта. Анализ таких действий и событий может уменьшить или даже свести на нет необходимость анализа и проверки процедур, применяемых руководством экономического субъекта для расчета оценочных значений, или использования независимой оценки. Например, падение курса ценных бумаг может подтвердить достоверность начисленного экономическим субъектом в прошлом году резерва.

Аудиторская организация может использовать различные методы применительно к разным статьям бухгалтерской отчетности, основанным на оценочных данных, а также может применять комбинации различных методов проверки относительно одного из оценочных значений.

Согласно разделу «Анализ результатов аудиторских процедур» аудиторская организация должна сделать окончательный вывод о достоверности оценочных значений на основании своего знания деятельности экономического субъекта и соответствия проверяемого оценочного значения другим аудиторским доказательствам, полученным в ходе аудита.

Если существуют различия между оценочным значением, определенным аудиторской организацией на основании имеющихся аудиторских доказательств, и аналогичным показателем, отраженным в бухгалтерской отчетности, то аудиторская организация решает, необходимо ли вносить исправления в отчетность. Если различие является несущественным, например когда сумма, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, находится в пределах допустимых отклонений, исправление может не требоваться.

Если аудиторская организация считает различие существенным, она может предложить руководству экономического субъекта пересмот-

реть оценочное значение. Если руководство экономического субъекта отказывается от такого пересмотра, различие будет считаться ошибкой и рассматриваться вместе со всеми остальными искажениями при оценке существенности воздействия на бухгалтерскую отчетность.

Аудиторская организация также определяет, насколько различия в оценках отдельных показателей, признанных существенными, имеют сходный характер, вследствие чего они, накапливаясь, могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность. Аудиторская организация должна оценить совокупное влияние таких отклонений на бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями ПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

Неопределенность, сопутствующая оценочным значениям, отсутствие объективных данных могут привести к невозможности получения достаточно достоверной оценки. В этом случае аудитору необходимо рассмотреть вопрос об отказе от выражения своего мнения о достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности.

В приложении к ПСАД приведен Перечень основных оценочных значений, используемых в бухгалтерском учете. В частности, в него вошли:

- амортизация основных средств (в том случае, когда экономический субъект самостоятельно определяет сроки полезного использования данных активов и соответствующие им нормы амортизации);
- амортизация нематериальных активов (в том случае, когда экономический субъект самостоятельно определяет сроки полезного использования данных активов и соответствующие им нормы амортизации);
- резерв по сомнительным долгам;
- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- кредиторская задолженность по неотфактурованным работам и услугам, начисленная в соответствии с договорами;
- резервы предстоящих расходов и платежей, в том числе:
 - предстоящей оплаты отпусков,
 - на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет,
 - на выплату вознаграждений по итогам работы за год,
 - на ремонт основных средств,
 - производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности,
 - предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий,
 - • предстоящих затрат по ремонту предметов проката,

- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание,
- покрытие иных предвиденных затрат,
- иные аналогичные резервы, предусмотренные нормативными актами по бухгалтерскому учету.

5.7. СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

Определение связанной стороны дано в международном стандарте финансовой отчетности 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»: стороны считаются связанными, если при принятии финансовых и оперативных решений одна сторона может контролировать другую или оказывать на нее значительное влияние.

Рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам (родственным или зависимым организациям) и операциям с такими сторонами, представлены МСА 550 «Связанные стороны». Под операциями между связанными сторонами подразумевают передачу ресурсов или обязательств между связанными сторонами вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

Данный стандарт требует от аудиторов выполнения аудиторских процедур для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно установления связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность. Обязывает аудитора при наличии какого-либо признака, указывающего на существование связанных сторон, выполнить изменения, расширенные или дополнительные процедуры, целесообразные в данных условиях.

Указывается, что за определение связанных сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации отвечает руководство экономического субъекта, в обязанности которого входит внедрение соответствующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для обеспечения надлежащего отражения в учете и раскрытия в финансовой отчетности операций со связанными сторонами.

Необходимость обладания аудитором информацией о связанных сторонах объясняется тем, что:

- основными правилами финансовой отчетности может предусматриваться раскрытие в финансовой отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами, указанных в МСФО 24;
- существование связанных сторон или операций со связанными сторонами может повлиять на финансовую отчетность;

- источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей убедительностью;

- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми соображениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

Данное требование предполагает наличие у аудитора знаний о бизнесе субъекта и отрасли в целом.

Согласно разделу «Существование связанных сторон и раскрытие информации о них» для выявления наличия связанных сторон и раскрытия информации о них аудитор должен рассмотреть информацию, предоставленную директорами и руководством и представляющую собой перечень всех известных связанных сторон, а также выполнить соответствующие процедуры для проверки полноты данной информации:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет формирования списка известных связанных сторон;

- изучить порядок определения субъектом связанных сторон;

- запросить у директоров и руководства информацию об их аффилированномTM с другими предприятиями;

- запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предыдущих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон, и т.п.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения связанных сторон, имеющих большое влияние, невысок, то перечисленные процедуры могут быть изменены соответствующим образом.

Если основными принципами финансовой отчетности предусматривается раскрытие информации о взаимоотношениях со связанными сторонами, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие является адекватным.

Согласно разделу «Операции со связанными сторонами» аудитор должен проанализировать информацию об операциях со связанными сторонами, предоставленную директорами и руководством, а также обратить внимание на другие существенные операции со связанными сторонами. При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска системы контроля аудитор должен проанализировать адекватность процедур контроля за авторизацией и учетом операций со связанными сторонами.

В ходе аудита аудитору необходимо обратить внимание на операции, которые выглядят необычно в данных обстоятельствах и могут

указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон, например:

- операции с нетипичными условиями (нестандартными ценами, процентными ставками, гарантиями и условиями погашения);
- операции, проведенные без видимой логической причины;
- операции, содержание которых отличается от их формы;
- операции, обработанные необычным образом;
- крупные по объему или значительные операции с отдельными потребителями или поставщиками (в сравнении с другими потребителями (поставщиками));
- неучтенные операции, такие, как безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

К процедурам, позволяющим аудитору в ходе аудита выявить наличие операций со связанными сторонами, относятся:

- проведение детальных тестов в отношении операций и сальдо счетов;
- изучение протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- изучение учетных записей для обнаружения крупных или нетипичных операций либо сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в ходе или незадолго до окончания отчетного периода;
- изучение подтверждений по выданным и полученным кредитам, а также банковских подтверждений. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
- изучение инвестиционных сделок, например приобретение либо реализация доли участия в совместном или ином предприятии.

В соответствии с разделом «Проверка выявленных операций со связанными сторонами» при проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные и уместные доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты. В тех случаях, когда доказательство операции со связанной стороной является ограниченным (например, доказательство, подтверждающее наличие товарно-материальных запасов, находящихся у связанной стороны на консигнации), аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения таких процедур, как подтверждение условий и суммы операций со связанной стороной; изучение доказательств, имеющихся у связанной стороны; подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, юристами, гарантами и агентами.

В разделе «Заявления руководства» говорится о том, что ответственность за определение связанных сторон и операций с ними и раскрытие соответствующей информации несет руководство экономического субъекта, которое обязано внедрить соответствующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для обеспечения надлежащего отражения в учете и раскрытия в финансовой отчетности операций со связанными сторонами. Поэтому аудитор должен получить заявления руководства в письменном виде относительно полноты представленной информации, касающейся определения круга связанных сторон, и адекватности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности.

В разделе «Аудиторские выводы и подготовка отчета (заключения)» сказано, что если аудитор не может получить достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой отчетности неадекватно, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

В разделе «Перспективы государственного сектора» отмечено, что при аудите государственного сектора необходимо делать ссылки на требования соответствующих законодательств. Такие законодательные акты могут содержать запрет государственным предприятиям и работникам заключать сделки со связанными сторонами. Кроме того, может быть предусмотрено, что работники государственных предприятий должны декларировать свою долю участия в предприятиях, с которыми они заключают сделки на профессиональной и (или) коммерческой основе. Если существует такое законодательное требование, аудиторские процедуры необходимо расширить так, чтобы можно было выявить случаи несоблюдения этих требований.

В то же время следует отметить, что определение связанных сторон, включенное в МСФО 24, не требует раскрытия информации об операциях между предприятиями, контролируруемыми государством. В определениях связанных сторон, приведенных в МСФО 24 и в МСА 550, не учитываются все обстоятельства, имеющие отношение к предприятиям государственного сектора. Например, в целях применения МСА 550 не рассматривается статус взаимоотношений между государственными министерствами и ведомствами, государственными ведомствами и другими законными государственными органами или агентствами.

На основе данного МСА разработано ПСАД № 9 «Аффилированные лица», которым установлены единые требования в отношении выявления и изучения в процессе осуществления аудиторской деятель-

ности хозяйственных операций с хозяйствующими субъектами, являющимися аффилированными лицами аудируемого лица.

Для целей ПСАД № 9 под аффилированными лицами понимаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, признаваемые таковыми в соответствии с Законом РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». Операцией между аудируемым лицом и аффилированным лицом считается любая осуществляемая между ними операция по передаче каких-либо активов или обязательств.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся аффилированных лиц и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым лицом и аффилированным лицом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции с аффилированными лицами.

Вследствие неопределенности, присущей предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно полноты информации об аффилированных лицах, процедуры, предусмотренные ПСАД № 9, предоставят достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких предпосылок при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые повышают риск искажения отчетности сверх ожидаемого уровня или указывают на то, что имело место существенное искажение информации об аффилированных лицах.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, необходимые в данных условиях.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля для обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и отрасли в целом, позволяющими ему выявлять собы-

тия, операции и имеющуюся практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Наличие аффилированных лиц и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

- применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может предполагать раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;
- наличие аффилированных лиц или операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от неаффилированных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
- операции с аффилированными лицами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры для проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;
- проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;
- запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их аффилированности в отношении других хозяйствующих субъектов;
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц;

- запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;
- проверить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние, невысок, указанные процедуры следует модифицировать.

Если действующим порядком подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности предусмотрено раскрытие информации об аффилированных лицах и отношениях с ними, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие является достоверным и полным.

Аудитор должен детально изучить информацию об операциях с аффилированными лицами, представленную руководством аудируемого лица, а также быть готовым обнаружить другие существенные операции с аффилированными лицами.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска средств контроля аудитор должен проанализировать достоверность процедур контроля учета операций с аффилированными лицами и формирования информации о них.

В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных аффилированных лиц, в том числе:

- операции, предполагающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых отличается от их формы;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе аудиторской проверки аудитор проводит процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций с аффилированными лицами.

К подобным процедурам относятся:

- детальные процедуры в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций либо остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может выявить существование гарантийных обязательств и других операций с аффилированными лицами;
- анализ инвестиционных сделок, например приобретение (реализация) доли участия в совместной либо иной деятельности.

При проверке операций с аффилированными лицами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты.

С учетом характера взаимоотношений с аффилированными лицами доказательство проведения операций с ними может быть ограниченным (например, в отношении того, что основное общество дало инструкции дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен решить, нужно ли выполнить следующие процедуры:

- подтверждение условий и суммы денежных средств, затраченных на операцию с аффилированным лицом;
- изучение доказательств, имеющихся у аффилированного лица;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, гарантами, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты представленной информации относительно определения круга аффилированных лиц;
- достоверности раскрытия информации об аффилированных лицах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций

с ними или приходит к выводу, что информация о них раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

5.8. ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

Действия аудитора, которые необходимо предпринять для выявления последующих событий, оказывающих существенное влияние на содержание финансовой отчетности, нашли отражение в МСА 560 «Последующие события». В этом стандарте термин «последующие события» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

В указанном МСА даются рекомендации относительно ответственности аудитора за последующие события, произошедшие после даты составления отчета аудитора, но до даты опубликования финансовой отчетности. В частности, сказано, что в МСФО 10 «Условные события и события, произошедшие после отчетной даты» рассматривается отражение в финансовой отчетности как благоприятных, так и неблагоприятных событий, происходящих после окончания периода. МСФО 10 определено два типа событий: те, которые предоставляют дополнительные доказательства относительно условий, существовавших на конец периода, и те, которые указывают на условия, возникшие после окончания периода.

Согласно разделу «События, происходящие до даты аудиторского отчета (заключения)» аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского отчета (заключения), которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Отмечено, что эти процедуры аудитор выполняет в дополнение к обычным процедурам, тем не менее от него не требуется проведения последующей проверки всех сведений, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

В данном разделе приведен перечень процедур, предназначенных для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации:

- проверка процедур, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение последующих событий;

- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров, аудиторского комитета и исполнительного органа, проводимых после окончания периода;

- запросы руководству относительно задач, протоколы обсуждения которых не готовы;

- ознакомление с самой последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой отчетностью и, если это необходимо и целесообразно, со сметами, прогнозами движения денежных средств и другими соответствующими отчетами руководства;

- запросы юристам субъекта либо повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

- запросы руководству относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на финансовую отчетность, например:

- каково текущее состояние статей, которые были учтены на основе предварительных или неокончательных данных,

- принимались ли новые обязательства, делались ли новые займы, заключались ли договоры поручительства,

- имели ли место либо планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, слияние или ликвидация,

- имели ли место случаи конфискации государством активов либо их гибели, например в результате пожара или наводнения,

- произошли ли какие-нибудь изменения, связанные с существующими рисками или условными событиями,

- были ли внесены либо рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских корректировок,

- произошли ли (могут произойти) какие-либо события, которые поставят под вопрос уместность учетной политики, использованной для подготовки финансовой отчетности, например, такие события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения о непрерывной деятельности.

Согласно данному разделу, если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, ему следует проанализировать правильность учета, событий и адекватность раскрытия информации о них в финансовой отчетности.

В разделе «Факты, обнаруженные после даты аудиторского отчета (заключения), но до выпуска финансовой отчетности» подчеркнуто, что в течение периода, начинающегося с даты аудиторского заключения до даты опубликования финансовой отчетности, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финан-

совую отчетность, несет руководство субъекта, и поэтому аудитор не обязан осуществлять процедуры или направлять запросы в отношении финансовой отчетности после подписания аудиторского заключения. Однако если после даты подписания аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности аудитору становится известно о фактах, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, то он должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую отчетность, обсудить этот вопрос с руководством и предпринять действия, необходимые в данной ситуации.

Указано, что если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитору следует осуществить необходимые в данных обстоятельствах процедуры и представить руководству новое заключение по измененной финансовой отчетности, датируя его не ранее чем датой подписания или утверждения измененной финансовой отчетности. Новое аудиторское заключение должно включать в себя поясняющий параграф, касающийся примечаний к финансовой отчетности, в которых более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленных финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что это должно быть сделано, и аудиторское заключение еще не представлено субъекту, аудитору следует выразить модифицированное аудиторское заключение. Если же аудиторское заключение выдано субъекту, аудитору необходимо уведомить руководителей субъекта о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение (рис. 5.3).

В разделе «Факты, обнаруженные после выпуска финансовой отчетности» говорится, что после опубликования финансовой отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой финансовой отчетности (рис. 5.4).

Если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством и предпринять меры, целесообразные в данных обстоятельствах. Новое аудиторское заключение также должно включать в себя поясняющий параграф.



Рис. 5.3. Последовательность действий сторон при возникновении существенных событий после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям

Однако необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата опубликования финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности будет раскрыта соответствующая информация.

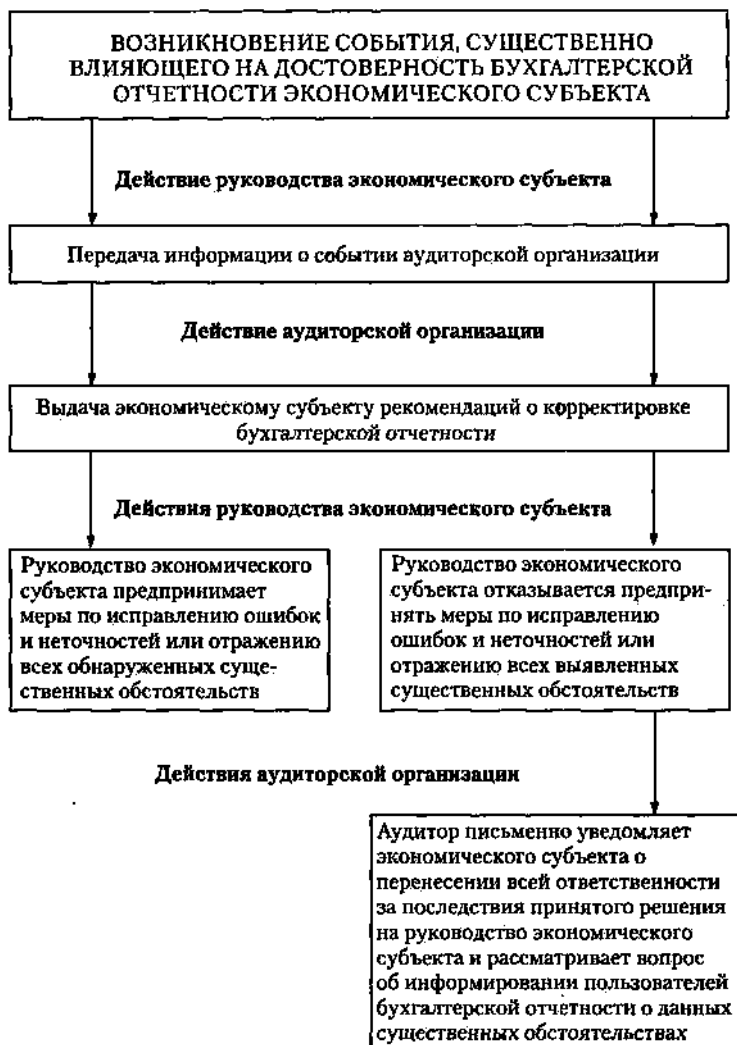


Рис. 5.4. Последовательность действий сторон при возникновении существенных событий после даты подписания аудиторского заключения и представления бухгалтерской отчетности пользователям

Разделом «Открытое размещение ценных бумаг» предусмотрено, что аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору во всех юрисдикциях, где имеет место размещение ценных бумаг. Например, от аудитора

может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по размещению ценных бумаг.

На основе данного МСА разработано ПСАД № 10 «События после отчетной даты», которым установлены единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты.

В этом ПСАД термин «события после отчетной даты» также используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают в себя:

- анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;
- анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;
- направление запросов юристам аудируемого лица либо повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;
- направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:

— каково текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных,

— принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства,

- имела ли место или планируется продажа активов,
- имели ли место либо планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица,
- имели ли место случаи конфискации государством активов либо их гибели, например в результате пожара или наводнения;
- произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности,
- были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок,
- произошли ли (могут произойти) какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например, события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитор становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Оно должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

После представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой отчетности.

В случае осуществления эмиссии ценных бумаг, сопровождающейся регистрацией проспекта ценных бумаг, в том числе при публичном размещении эмиссионных ценных бумаг, аудитор должен принять во внимание соответствующие требования законодательства Российской Федерации и требования, связанные с ними. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных ауди-

торских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг.

В соответствии с требованиями рассмотренных стандартов после подписания аудиторского заключения аудитор не несет ответственности за исследования последующих событий. Однако если аудитору становится известно о событиях, способных оказать существенное влияние на финансовую отчетность, произошедших после подписания аудиторского заключения, он должен обсудить с руководством клиента вопрос о внесении изменений в отчетность. При этом возможны следующие варианты развития событий:

- финансовая отчетность не опубликована и руководство:
 - вносит требуемые изменения в отчетность. Тогда аудитору следует подготовить новое заключение по измененной финансовой отчетности, которое будет датировано не ранее даты ее утверждения; при этом нужно провести процедуры по выявлению последующих событий вплоть до новой даты заключения,
 - не вносит требуемых аудитором изменений в отчетность. Тогда: если заключение еще не представлено, следует выразить условно положительное или отрицательное мнение; если заключение выдано субъекту, то нужно уведомить руководство о том, что оно не должно представлять отчетность и заключение третьим лицам, а если эти документы все-таки будут представлены, то предупредить пользователей отчетности о том, что им не следует полагаться на аудиторское заключение, при необходимости получив рекомендации юристов;
- финансовая отчетность опубликована и руководство:
 - пересматривает отчетность и информирует об этом пользователей. Тогда аудитор обязан подготовить новое заключение по пересмотренной отчетности с поясняющим параграфом, указывающим на примечания к отчетности, в которых подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленных отчетности и заключения,
 - не пересматривает отчетность и не информирует пользователей о сложившейся ситуации. Тогда аудитору следует уведомить руководство экономического субъекта о том, что аудитор предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Эти меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов.

Все действия аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после составления бухгалтерской отчетности и (или) после даты представления бухгалтерской отчетности, и все решения аудиторской организации по таким событиям и фактам должны быть в обязательном порядке отражены в рабочей документации аудитора.

5.9. НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Рекомендации в отношении обязанностей аудиторов при проверке финансовой отчетности на предмет уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия в качестве основы для составления финансовой отчетности приведены в МСА 570 «Непрерывность деятельности».

В данном стандарте описываются случаи, когда аудитор имеет основания сомневаться в правомерности применения принципа непрерывности деятельности предприятия. Указывается, что функционирование предприятия в качестве действующего принимается как само собой разумеющийся факт, за исключением случаев, когда есть факты, свидетельствующие об обратном.

В разделе «Обязанности руководства» говорится, что допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых операций или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе нормального бизнеса.

Требование О необходимости оценки способности предприятия продолжать непрерывную деятельность его руководством содержится, в частности, в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Однако если предприятие исторически имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может сделать оценку без проведения подробного анализа.

В том же разделе приведены примеры событий или условий, которые по отдельности или в совокупности могут обусловить значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности (признаки, указывающие на то, что должники и иные кредиторы перестали оказывать финансовую поддержку, неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов, неспособность обеспечить финансирование важных новых продуктов или осуществление иных важных инвестиций и др.).

Разделом «Обязанности аудитора» предусмотрено, что аудитор должен проанализировать надлежащий характер использования руководством допущения о непрерывности деятельности предприятия при подготовке финансовой отчетности и рассмотреть вопрос о наличии

факторов существенной неопределенности, которые касаются способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность и должны быть раскрыты в финансовой отчетности.

В то же время отмечено, что аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение предприятием своей непрерывной деятельности. Поэтому отсутствие в аудиторском отчете (заключении) каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться, как гарантия способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

В соответствии с требованиями раздела «Соображения, касающиеся планирования» при планировании аудита аудитор обязан проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, обуславливающие значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. В ходе аудита аудитор должен бдительно следить за доказательствами наличия условий или событий, которые вызывают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких условий или событий аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли такие события или условия на сделанные аудитором оценки компонентов аудиторского риска.

Если на первоначальных этапах аудита руководство экономического субъекта само провело предварительную оценку, то аудитор проверяет такую оценку с целью определить, выявило ли руководство какие-либо условия или события, описанные выше, и связанные с этим планы руководства. Аудитор может обратиться к руководству с просьбой начать проводить оценку, особенно в тех случаях, когда аудитор уже выявил условия или события, касающиеся допущения о непрерывности деятельности.

Аудитору нужно проанализировать последствия выявленных условий или событий при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска и, следовательно, наличие таких условий или событий может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

В разделе «Анализ оценки, данной руководством» подчеркивается необходимость проведения аудитором анализа данной руководством оценки способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно. В частности, говорится о необходимости проведения аудитором анализа применительно к тому же самому периоду, который использовался руководством при проведении оценки в соответствии с основными принципами подготовки финансовой отчетности. Если

оценка руководства, данная в отношении способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, охватывает менее 12 месяцев с даты составления баланса, то аудитор должен попросить руководство увеличить период оценки до 12 месяцев с даты составления баланса.

Раздел «Период, не охватываемый оценкой руководства» обязывает аудитора сделать запрос руководству о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода, охватываемого оценкой руководства, и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

Согласно разделу «Дополнительные процедуры аудита в случае выявления соответствующих событий или условий» при возникновении вопроса относительно уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия аудитор должен собрать уместные аудиторские доказательства, достаточные для того, чтобы ответить на вопрос, может ли предприятие продолжать свою деятельность в обозримом будущем. В целях получения аудиторских доказательств в качестве основы для выражения мнения по поводу финансовой отчетности аудитору следует провести ряд аудиторских процедур, в число которых входят:

- анализ и обсуждение с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
- анализ и обсуждение последней по времени промежуточной финансовой отчетности предприятия;
- изучение условий кредитных соглашений и иных соглашений о займе, установление фактов нарушения любых таких условий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и основных комитетов предприятия на предмет выявления финансовых трудностей;
- опрос юристов предприятия относительно судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством их результатов и финансовых последствий;
- подтверждение наличия, законности и осуществимости договоренностей со связанными и третьими сторонами о предоставлении или продолжении оказания финансовой помощи, а также оценка финансовой способности таких сторон предоставить дополнительные средства;
- обзорная проверка событий, имеющих место после окончания периода, для определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою непрерывную деятельность;

- сравнение ожидаемой финансовой информации за недавние предшествующие периоды с действительными результатами и сравнение ожидаемой финансовой информации за текущий период с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

В разделе «Аудиторские выводы и подготовка отчета (заключения)» содержится требование на основе полученных аудиторских доказательств определить, имеется ли в соответствии с субъективным суждением аудитора существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Считается, что существенная неопределенность имеет место, если ее потенциальное значение таково, что в соответствии с суждением аудитора, для того чтобы представление финансовой отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности.

Если информация в финансовой отчетности раскрыта адекватно, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторский отчет (заключение), включив в него абзац, привлекающий внимание к аспекту, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на примечания к финансовой отчетности, в которых раскрывается информация о наличии существенной неопределенности.

Если же информация раскрыта неадекватно, аудитор обязан выразить по обстоятельствам мнение с оговоркой или отрицательное мнение. В отчете (заключении) должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

В том случае, когда согласно суждению аудитора субъект не сможет непрерывно продолжать свою финансовую деятельность, аудитору следует выразить отрицательное мнение, если финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности.

Если руководство не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, в ответ на соответствующую просьбу аудитора, то аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского отчета (заключения) в результате ограничения объема работы аудитора.

В разделе «Подписание или утверждение финансовой отчетности со значительной задержкой» говорится, что в случае подписания или утверждения руководством финансовой отчетности со значительной задержкой после даты составления баланса аудитор должен проанализировать причины такой задержки. Если задержка могла быть связана с условиями или событиями, касающимися допущения о непрерывности деятельности, то аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных процедур, а также анализирует влияние на свои выводы наличия существенной неопределенности.

В разделе «Перспективы государственного сектора» отмечено, что уместность допущения о непрерывности деятельности предприятий государственного сектора, получающих финансовую поддержку от центральных органов государственного управления, обычно не ставится под сомнение. Однако независимо от этого аудиторам следует провести оценку общего финансового состояния проверяемого предприятия с целью определения его способности выполнять свои обязательства. Подчеркнуто, что по мере проводимого правительством акционирования и приватизации правительственных субъектов вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, могут приобретать все большее значение для государственного сектора.

На основе данного МСА разработано ПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого предприятия», которым установлены единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются:

- финансовые признаки:
 - отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов,
 - привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов,

— изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг),

— существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений,

— неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки,

— неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций,

— значительные убытки от основной деятельности,

— трудности с соблюдением условий договора о займе,

— задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов,

— экономически нерациональные долговые обязательства,

— признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;

• производственные признаки:

— увольнение основного управленческого персонала без должной замены,

— потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика,

— проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства,

— существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта,

— значительный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его;

• прочие признаки:

— несоблюдение установленных законодательством Российской Федерации требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица,

— судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, невыполнимым для этого лица,

— внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Указанный перечень признаков не является закрытым. Кроме того, наличие одного или нескольких признаков не всегда становится достаточным доказательством неприменимости допущения о непре-

рывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Значение перечисленных признаков может снижаться под воздействием других признаков. Так, неспособность аудируемого лица производить выплаты в обычном порядке может быть ликвидирована действиями его руководства по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников, например за счет активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет возврата займов или привлечения дополнительных инвестиций. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть компенсирована появлением альтернативного источника поставок.

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые вызывают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за тем, имеются ли доказательства существования факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких факторов аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли они на проведенную аудитором оценку компонентов аудиторского риска.

В некоторых случаях работники аудируемого лица сами могут провести предварительную оценку применимости допущения о непрерывности деятельности на первоначальных этапах аудита. В этом случае аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство аудируемого лица какие-либо факторы, касающиеся допущения о непрерывности деятельности, и если выявило, то каковы связанные с этим планы руководства.

Аудитор анализирует последствия выявленных факторов при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска. Наличие таких факторов может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода в 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

- проверить планы аудируемой организации на основе ее оценки допущения о непрерывности деятельности;
- с помощью необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства для подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;
- потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов относительно деятельности в будущем.

В том случае, когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности аудируемого лица, аудитор должен проанализировать:

- надежность информационных систем аудируемого лица, предоставляющих информацию о движении финансовых потоков;
- обоснованность допущений, на которых основываются прогнозы аудируемого лица.

Кроме того, аудитор сравнивает:

- прогнозные данные за предшествующие периоды с фактическими результатами;
- прогнозные данные за текущий период с результатами, достигнутыми на дату проведения аудита.

Если допущение о непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает:

- адекватно ли описываются в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;
- указывается ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые вызывают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в связи с этим аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты аудитор должен проанализировать причины такой задержки. Если задержка могла быть связана с событиями или условиями, касающимися допущения о непрерывности деятельности, ауди-

тор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

Таким образом, указанными стандартами (как МСА, так ПСАД) предусмотрено, что на основе полученных доказательств аудитор должен установить, существует ли неопределенность, требующая четкого раскрытия сведений о ней и ее последствиях в финансовой отчетности. Под неопределенностью понимается ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но может повлиять на финансовую отчетность (например, решение суда по предъявленному клиенту иску, удовлетворение которого потребует значительных затрат).

Если исследуемое допущение уместно, но имеется подобная неопределенность, то аудитор должен проверить, раскрыты ли необходимые сведения о ней в отчетности. Если это требование соблюдено, то аудитор выражает безусловно положительное мнение с поясняющим параграфом, содержащим указание на наличие неопределенности и ссылку на соответствующие примечания к отчетности. Если требуемая информация не была полностью раскрыта в финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой, сославшись на наличие существенной неопределенности.

Если аудитор пришел к выводу о неуместности допущения о непрерывности деятельности проверяемой организации, то он должен выразить отрицательное мнение (за исключением тех случаев, когда готовит отчетность, не декларируя соблюдения данного допущения).

Аудиторам, которые не будут предпринимать мер, описанных в МСА 570, следует опасаться судебных разбирательств с пострадавшими пользователями информации, содержащейся в финансовой отчетности и аудиторском заключении.

5.10. ЗАЯВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА

Основным руководством по использованию в ходе аудиторской проверки информации о финансовой отчетности, представленной руководством хозяйствующего субъекта, для аудитора является МСА 580 «Заявления руководства», которым предусмотрена обязанность аудитора получать соответствующие заявления от руководства субъекта. В этом стандарте определены случаи, когда такая информация особенно важна и когда ее следует получать в письменной форме.

В разделе «Признание руководством своей ответственности за финансовую отчетность», в частности, отмечено, что аудитор должен получить доказательство того, что руководство признает свою

ответственность за достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с установленными основными принципами составления финансовой отчетности, а также того, что данная финансовая отчетность была утверждена руководством.

В разделе «Заявления руководства в качестве аудиторских доказательств» говорится о необходимости получения аудитором письменных заявлений от руководства по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если предполагается, что получить достаточные и уместные аудиторские доказательства другим путем невозможно. Под заявлениями руководства понимаются сведения, предоставляемые руководством аудитору в ходе проверки по собственной инициативе или в ответ на конкретные запросы.

Указывается, что в ходе аудиторской проверки руководство по своей инициативе или в ответ на конкретный запрос представляет аудитору множество заявлений. В тех случаях, когда они касаются вопросов, существенных для финансовой отчетности, аудитору следует:

- получить аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства, из источников внутри или вне предприятия;
- оценить, являются ли заявления, сделанные руководством, объективными и соответствуют ли они прочей информации, полученной в ходе аудита, включая другие заявления, сделанные руководством;
- определить степень информированности лиц, представивших заявления по конкретным вопросам.

Аудитор может попросить руководство заявить, в частности:

- о признании своей ответственности за составление и представление финансовой отчетности;
- об отсутствии нарушений в учете и искажений в отчетности;
- о полноте представленных аудитору документации и информации;
- о существовании связанных сторон;
- об убытках по различным операциям;
- о планах и намерениях относительно активов;
- о праве собственности на активы;
- о порядке определения оценочных значений;
- об оценке уместности допущения непрерывности деятельности;
- о раскрытии условных обязательств и гарантий;
- о последующих событиях.

Отмечено, что заявления, сделанные руководством, не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые предположительно будут доступны аудитору. Если аудитор не может получить доста-

точные и уместные аудиторские доказательства относительно факта, существенного для финансовой отчетности, в то время как они предположительно должны существовать и быть доступны, то это рассматривается как ограничение объема аудита, даже если руководство сделало соответствующие заявления по данному вопросу. Если заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор рекомендуется изучить обстоятельства и в случае необходимости заново проанализировать вопрос о достоверности других заявлений руководства.

Если аудитор считает, что другие доказательства существуют и доступны, но он не может их получить, то это расценивается как ограничение объема аудита, несмотря на информацию, имеющуюся в заявлениях руководства. Однако в некоторых случаях доказательства могут быть получены исключительно-из заявлений руководства (например, информация о намерениях исполнительного органа относительно сохранения на балансе каких-либо активов).

Согласно разделу «Документальное оформление заявлений, сделанных руководством» доказательства, подтверждающие факт получения аудитором заявлений от руководства, должны найти отражение в рабочей документации в форме краткого изложения бесед с руководством или заявлений, предоставленных руководством в письменном виде.

В связи с тем что письменные заявления являются сравнительно лучшим аудиторским доказательством, нежели устные, нужен серьезный подход к их оформлению и включению в состав рабочей документации в качестве аудиторских доказательств. Такие заявления могут быть документально оформлены в виде: письма-заявления от руководства; письма аудитора, в котором излагается его понимание заявлений руководства и которое затем подтверждается руководством; соответствующих протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа либо подписанного руководством экземпляра финансовой отчетности.

Письмо-заявление обычно датируется тем же числом, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах отдельное письмо-заявление относительно конкретных операций или событий может быть получено в ходе аудиторской проверки либо после даты аудиторского заключения, например на дату публичного размещения. Письмо-заявление обычно подписывают должностные лица, несущие ответственность за деятельность субъекта и ее финансовые аспекты (генеральный и финансовый директора).

Международный стандарт аудита завершается разделом «Действия в случае отказа руководства предоставить заявления», в котором

отмечено, что если руководство отказывается предоставить заявления, которые аудитор считает необходимыми, это рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки. В таком случае аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности. Аудитору рекомендуется также оценить, насколько важны другие заявления, сделанные руководством в ходе аудиторской проверки, и проанализировать, может ли такой отказ оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

В приложении к данному МСА приведен образец письма-заявления руководства (с оговоркой, что этот образец не является стандартным).

Российским аналогом МСА 580 является ПСАД «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта».

Российским стандартом, как и международным, предусмотрено, что перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения аудитор должен иметь письменное доказательство понимания руководством экономического субъекта того факта, что оно несет ответственность за представление бухгалтерской отчетности, подготовленной с учетом требований нормативных документов, а также подтверждение осведомленности субъекта о своей ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной, полной, относящейся к делу информации.

ПСАД включает в себя следующие разделы, содержание которых идентично содержанию соответствующих разделов МСА 580: «Общие положения»; «Порядок обращения аудитора за получением официальных разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта»; «Использование разъяснений проверяемого экономического субъекта для получения аудиторских доказательств»; «Документирование разъяснений руководства проверяемого экономического субъекта». Отечественный стандарт содержит три приложения: «Рекомендуемая форма письма аудитору от руководства экономического субъекта»; «Рекомендуемая форма рабочего документа аудитора, содержащего информацию о полученных устных разъяснениях», «Рекомендуемая форма письма аудитора с запросом на подтверждение определенной точки зрения».

Особое место в национальном стандарте аудита отведено вопросам документирования. В частности, говорится, что в рабочих документах должно быть раскрыто использование примененных аудитором

процедур и должны содержать сведения о результатах, полученных как следствие применения данных процедур. Рабочие документы должны содержать следующую информацию:

- вопрос, с которым аудитор обратился за разъяснениями;
- краткое содержание полученных разъяснений;
- оценку аудитором убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях, в том числе с использованием подтверждений, полученных альтернативным способом;
- собственные выводы аудитора по поставленному вопросу с учетом полученных разъяснений.

Порядок передачи официального письма аудитору определяется соглашением между аудитором и руководством проверяемого экономического субъекта и может быть прописан в договоре на аудит. Если такой порядок не предусмотрен, он остается на усмотрение руководства проверяемого экономического субъекта. В любом случае при получении официального письма аудитор должен документально подтвердить факт его получения для руководства проверяемого экономического субъекта.

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Перечислите основные факторы, влияющие на суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств.
2. Что понимается под инспектированием?
3. Назовите основные категории аудиторских доказательств по степени их надежности.
4. Что подразумевается под понятием «наблюдение»?
5. Что означает понятие «запрос»?
6. Что такое подтверждение?
7. Что подразумевается под термином «подсчет»?
8. Что представляют собой аудиторские доказательства?
9. Перечислите виды аудиторских процедур.
10. Каково целевое назначение МСА 505 «Внешние подтверждения»?
11. Каково целевое назначение МСА 510 «Первичные задания — начальные сальдо»?
12. Что означает термин «аналитические процедуры»?
13. Перечислите цели аналитических процедур.
14. Назовите основные методы аналитических процедур.
15. Что предполагает требование репрезентативности (представительности) выборки?
16. В чем заключается целевое назначение МСА 540 «Аудит оценочных значений»?

17. Кого называют аффилированными лицами?
18. Что означает термин «последующие события»?
19. Каково целевое назначение МСА 570 «Непрерывность деятельности»?
20. В чем заключается целевое назначение МСА 580 «Заявления руководства»?
21. Что понимается под термином «заявления руководства»?

6.1. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА

Рекомендации для случаев, когда аудитор при подготовке заключения по финансовой отчетности субъекта использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта, предусмотрены МСА 600 «Использование работы другого аудитора». В этом стандарте указывается, что при планировании использования работы другого аудитора главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного задания. Для получения соответствующей информации можно использовать совместное членство или вхождение в другую фирму; обращение к профессиональной организации, к которой принадлежит другой аудитор. При необходимости можно сделать опрос других аудиторов, банкиров и иных лиц или лично встретиться с другим аудитором.

В контексте данного стандарта главный аудитор — это аудитор, отвечающий за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая отчетность содержит финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые проверяет другой аудитор; другой аудитор — это аудитор, не являющийся главным и несущий ответственность за подготовку заключения по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятием «другой аудитор» обозначают аффилированные фирмы под тем же или под иным названием; фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с данным субъектом; под компонентом понимают подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированную компанию или иного субъекта, финансовая информация которого включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.

Согласно разделу «Принятие назначения в качестве главного аудитора» аудитор должен определить, является ли его собственное участие в аудиторской проверке достаточным для того, чтобы позволить ему действовать в качестве главного аудитора. В связи с этим главному аудитору рекомендуется рассматривать:

- значимость финансовой отчетности, проверяемой главным аудитором;
- знание главным аудитором бизнеса компонентов;
- риск существенных искажений в финансовой отчетности компонентов, проверяемых другим аудитором;
- состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны МСА 600 в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие главного аудитора в проверке компонентов.

В разделе «Процедуры, выполняемые главным аудитором» говорится, что, планируя использование работы другого аудитора, главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора, а также выполнить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора отвечает целям главного аудитора в контексте конкретного задания. Главный аудитор должен поставить другого аудитора в известность о требованиях независимости как в отношении субъекта, так и в отношении компонента и получить письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований. Стандартом предусмотрено право главного аудитора обходиться без дополнительных процедур контроля рабочей документации другого аудитора, если главный аудитор получил достаточные и уместные аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой политики и процедур контроля качества работы. От главного аудитора требуется, чтобы он принимал во внимание значимые результаты, полученные другим аудитором. Главный аудитор может также принять решение о необходимости дополнительной проверки учетных документов или финансовой информации компонента. Подобную проверку может выполнять главный или другой аудитор в зависимости от обстоятельств. В обязанности главного аудитора также входит оформление выполненных процедур и полученных выводов (например, ему следует указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и результаты проведенных с другим аудитором обсуждений).

В разделе «Сотрудничество между аудиторами» сказано, что другой аудитор, зная, в каком контексте главный аудитор будет использовать его работы, должен сотрудничать с ним (например, другой ауди-

тор сообщает главному аудитору о любых аспектах своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями). Аналогичным образом другой аудитор должен быть проинформирован о любых аспектах, о которых стало известно главному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Согласно разделу «Вопросы, требующие рассмотрения при составлении отчета (заключения)», если главный аудитор приходит к выводу, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам главный аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонентов, проверенных другим аудитором, главный аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудиторской проверки. Если аудитор намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, главный аудитор должен проанализировать, имеют ли оговорки такой характер и настолько ли они значимы для отчетности экономического субъекта, что необходимо модифицировать заключение главного аудитора.

В разделе «Разделение ответственности» отмечено, что национальные правила некоторых стран позволяют главному аудитору формировать аудиторское мнение о финансовой отчетности субъекта в целом исключительно на основе отчетов другого аудитора по одному или нескольким компонентам. Если главный аудитор поступает таким образом, в его заключении должны быть четко указаны этот факт и значимость той части финансовой отчетности, которая была проверена другим аудитором.

В разделе «Перспективы государственного сектора» содержится информация о том, что основные принципы данного стандарта применяются при аудиторской проверке финансовой отчетности в государственном секторе, однако необходимы дополнительные рекомендации по некоторым другим вопросам, возникающим при использовании работы другого аудитора в государственном секторе (например, если законодательством предписывается соблюдение конкретных аудиторских стандартов, главный аудитор субъекта государственного сектора должен обеспечить их соблюдение другим аудитором).

На основе МСА 600 разработано ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации», которым установлены требования к действиям аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, в случаях, когда аудиторская организация проводит аудит бухгалтерской отчетности, включающей в себя показатели одного или нескольких подразделений, аудируемых другой аудиторской организацией. В этом

стандарте определены правила взаимодействия основной и другой аудиторских организаций при проведении соответствующего аудита.

В указанной ситуации основная аудиторская организация должна оценить влияние работы другой аудиторской организации на аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для целей данного стандарта:

- основной аудиторской организацией признается аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, включающей в себя показатели одного или нескольких подразделений этого субъекта, аудит которых проводит другая аудиторская организация (данное определение соответствует определению термина «главный аудитор», приведенному в МСА 600);
- другой аудиторской организацией считается любая отличная от основной аудиторская организация (независимо от ее отношений с основной аудиторской организацией), отвечающая за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделения, которые включаются в бухгалтерскую отчетность, аудит которой проводит основная аудиторская организация (данное определение соответствует определению термина «другой аудитор», приведенному в МСА 600);
- под подразделением понимается часть экономического субъекта, показатели которой включаются в бухгалтерскую отчетность этого субъекта, а в отношении самой бухгалтерской отчетности субъекта основная аудиторская организация проводит аудит. Подразделением могут быть филиал, представительство, иное подразделение юридического лица, дочернее и зависимое общество (товарищество) и т.д. (данное определение соответствует определению термина «компонент», приведенному в МСА 600).

При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли выполняемая ею работа для подготовки аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в состав которого входят подразделения. Для этого необходимо оценить:

- существенность той части показателей подразделений, аудит которых проводит сама основная аудиторская организация, и соответственно той части показателей подразделений, аудит которых она не проводит;
- уровень собственных знаний деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация;
- риск существенных искажений показателей подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация;

- возможность при необходимости выполнить дополнительные процедуры в отношении показателей подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация, что должно обеспечить существенное участие основной аудиторской организации в аудите бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация непосредственно уведомляет другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты работы последней при проведении аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Получив уведомление основной аудиторской организации, другая аудиторская организация должна сотрудничать с первой: она должна спланировать и выполнить свою работу с учетом того, что показатели подразделения, аудит которых она проводит, входят в бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, аудит которой проводит основная аудиторская организация.

При необходимости основная аудиторская организация имеет право знакомиться с работой другой аудиторской организации по аудиту показателей подразделения. Ознакомление с работой другой аудиторской организации может осуществляться в следующих формах (в том числе при посещении другой аудиторской организации):

- обсуждение с другой аудиторской организацией аудиторских процедур, применимых при аудите показателей подразделения;
- изучение процедур, осуществленных другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения (описания, вопросы и т.п.);
- изучение связанной с аудитом показателей подразделения рабочей документации другой аудиторской организации и т.п.

Выбор формы, объема и времени ознакомления с работой другой аудиторской организации зависит от характера и объема проводимого аудита, оценки профессиональной компетентности другой аудиторской организации, а также предыдущего опыта сотрудничества с ней.

Другая аудиторская организация обязана обеспечить возможность и условия для ознакомления основной аудиторской организации со своей работой по аудиту показателей подразделения.

Если при проведении аудита другая аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы основной аудиторской организации, то первая должна уведомить об этом основную аудиторскую организацию. Это может быть сделано, в частности, путем непосредственной передачи основной аудиторской организации соответствующей информации или раскрытия соответствующих обстоятельств в аудиторском заключении.

Передача другой аудиторской организацией основной аудиторской организации информации о подразделении должна быть согласована с руководством этого подразделения.

Если руководство подразделения не согласно на то, чтобы другая аудиторская организация передала соответствующую информацию о подразделении основной аудиторской организации, то первая должна непосредственно уведомить о данном обстоятельстве основную аудиторскую организацию.

Кроме того, другая аудиторская организация должна непосредственно уведомить основную аудиторскую организацию о любом ограничении объема аудита.

Основная аудиторская организация не обязана предоставлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную в ходе аудита экономического субъекта.

Если при проведении аудита основная аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы другой аудиторской организации в отношении подразделения, то первая должна обсудить возможные действия с руководством экономического субъекта.

Такие действия могут заключаться, в частности, в непосредственной передаче основной аудиторской организацией соответствующей информации другой аудиторской организации или в передаче руководством экономического субъекта соответствующей информации подразделению либо другой аудиторской организации.

Передача основной аудиторской организацией другой аудиторской организации информации, полученной в ходе аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, должна быть согласована с руководством экономического субъекта.

В разделе «Действия основной аудиторской организации» регламентированы действия основной аудиторской организации при использовании работы другой аудиторской организации; установлен порядок отражения в аудиторском заключении результатов работы другой аудиторской организации.

Планируя использовать работу другой аудиторской организации, основная аудиторская организация должна оценить профессиональную компетентность (квалификацию, опыт, ресурсы) другой аудиторской организации с точки зрения проводимого основной аудиторской организацией аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для оценки профессиональной компетентности другой аудиторской организации основная аудиторская организация может использовать сведения об участии первой в соответствующих профессиональ-

ных объединениях, ее сотрудничестве с другими аудиторскими организациями, мнения других аудиторских организаций и третьих лиц о ней и т.п.

Основная аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что работа, выполненная другой аудиторской организацией, адекватна целям и задачам первой в отношении проводимого ею аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации: условия независимости последней от экономического субъекта и подразделения; применимые требования в отношении бухгалтерского учета, аудита и отчетности.

Другая аудиторская организация должна письменно подтвердить основной аудиторской организации соблюдение этих условий и требований.

Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы работа последней и результаты ее, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальной стадии планирования аудита. Для этого основная аудиторская организация должна довести до сведения другой аудиторской организации, в частности:

- вопросы, требующие особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения;
- процедуры, необходимые для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри экономического субъекта с участием подразделения, аудит показателей которого проводит другая аудиторская организация;
- сроки проведения и завершения аудита.

Основная аудиторская организация должна рассмотреть все существенные факты, выявленные другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения. При необходимости основная аудиторская организация:

- обсуждает эти факты, равно как и иные факты, оказавшие или способные оказать влияние на показатели подразделения, с другой аудиторской организацией и (или) руководством подразделения;
- запрашивает копии письменной информации (отчетов) другой аудиторской организации руководству подразделения по результатам проведения аудита;
- проводит сама или поручает другой аудиторской организации провести дополнительные тесты в отношении учетных записей или показателей подразделения и т.д.

Основная аудиторская организация документирует использование работы другой аудиторской работы. В рабочих документах основной аудиторской организации подлежат отражению, в частности:

- перечень подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация, степень существенности этих показателей для бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- наименования других аудиторских организаций;
- выводы относительно несущественности показателей подразделений для бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- процедуры, выполненные основной аудиторской организацией в отношении работы, проведенной другой аудиторской организацией, и результатов, полученных последней.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, как правило, не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита работы другой аудиторской организации.

В случае невозможности использовать результаты работы другой аудиторской организации и осуществить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, основная аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно положительного аудиторского заключения или об отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в связи с ограничением объема аудиторской проверки.

Если другая аудиторская организация составила или намеревается составить аудиторское заключение о показателях подразделения, отличное от безусловно положительного либо содержащее специальный поясняющий параграф, то основная аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о необходимости и целесообразности составления отличного от безусловно положительного аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В исключительных случаях, когда основная аудиторская организация не имеет возможности осуществить все действия, предусмотренные данным стандартом, она может подготовить аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта исключительно на основе аудиторского заключения о показателях подразделения (подразделений).

Российский стандарт содержит приложение 1 «Примерная форма письменного подтверждения другой аудиторской организации,

направляемого ею основной аудиторской организации» и приложение 2 «Примерная форма итоговой части безусловно положительного аудиторского заключения».

6.2. РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Одним из главных элементов системы управления организацией является система внутреннего контроля (СВК). В настоящее время внутренний контроль в российских организациях приобретает характер основы, имеющейся на всех уровнях управления, и обеспечивает оптимальный ход процесса управления на всех других его стадиях (планирование, организация и регулирование, учет, анализ).

В широком смысле цель СВК заключается в сохранении и эффективном использовании разнообразных ресурсов и потенциалов коммерческой организации, обеспечении ее эффективного функционирования, а также устойчивости и максимального развития в условиях многоплановой конкуренции.

В качестве одной из второстепенных причин стремления руководства организовать приемлемую СВК может выступать возможность снижения издержек на внешний аудит. Например, в США дорога высококвалифицированная рабочая сила, особенно в юридической, аудиторской и медицинской сферах. Средняя стоимость услуг внешнего аудитора (одного человека) составляет примерно 200 дол. в час при среднем времени полной аудиторской проверки банка, входящего в первую сотню ведущих банков США, порядка 10—15 тыс. часов и более в зависимости от его размеров. Для такой проверки 5—7 человек из внешней аудиторской компании должны работать в банке постоянно в течение года с окладом, примерно равным окладу высших руководителей банка. Такие условия для банков неудобны. Результатом поиска более дешевых форм аудита стали отделы внутреннего аудита, в которых работники банков по согласованию с внешним аудитором осуществляют аудиторскую проверку банка. Внешний же аудитор, с которым обычно заключается долгосрочное соглашение о ежегодном аудите деятельности банка, проверяет результаты работы отдела внутреннего аудита на основе выборочной проверки показателей финансовой деятельности банка и заверяет консолидированную финансовую отчетность, направляемую в Государственный комитет по надзору над деятельностью кредитных учреждений. В отделе внутреннего аудита работают в среднем 7—10 специалистов, обычно выпускники университетов, не имеющие большого опыта работы, но обладающие специализированным образованием и степенью бакалавра в аудите, что является обязательным требованием.

Практически любая крупная банковская корпорация в США имеет отдел внутреннего аудита, основными целями работы которого являются изучение и оценка эффективности выполнения различными подразделениями банка возложенных на них функций, а также изучение и оценка бухгалтерского и административного контроля. Наивысшие рейтинги благополучия имеют различные виды кредитования. Это связано с тем, что зачастую юридические и физические лица обращаются в банк за кредитом на сумму большую, чем обосновано в кредитной заявке, или же у них не хватает финансовых гарантий для обеспечения погашения кредитов. Кроме того, с указанным направлением деятельности могут быть связаны попытки выдачи необеспеченных кредитов сотрудниками банка «по знакомству» или оформления льготных кредитов «на себя». В случае обнаружения подобных нарушений аудитор сообщает о них в службу экономической безопасности банка. Если выявленные нарушения достаточно серьезны, то внутренний аудитор пишет рапорт в совет директоров банка.

Сходство между внутренними и независимыми внешними аудиторами заключается в методике и технике проведения проверок: и те и другие изучают записи бухгалтерской отчетности, процедуры их внесения и составляют рабочие отчеты. Однако причины и мотивация к изучению отчетности у внутренних и внешних аудиторов различны. Работа внутренних аудиторов также называется операционным аудитом, поскольку они занимаются изучением эффекта от проводимой банком политики, т.е. ее влияния на деятельность банка. Конечным результатом внутреннего операционного аудита является формирование отчета для совета директоров банка с рекомендациями по улучшению операционных показателей. Внешние же аудиторы изучают отклонения от норм ведения учета на счетах, которые им кажутся подозрительными.

Изучение американского опыта работы отделов внутреннего аудита в банках дает основание рекомендовать некоторые принципы организации такой работы, возможные для применения в России. Так, советам директоров банков рекомендуется:

- создать в банке отдел внутреннего аудита;
- для разработки методических указаний по организации работы отдела внутреннего аудита в банке привлечь опытных специалистов из внешних аудиторских организаций;
- из числа членов совета директоров, не являющихся непосредственными работниками банка, создать аудиторский комитет, который будет курировать работу отдела внутреннего аудита;

т при заключении договоров на аудиторскую проверку вести переговоры с внешней аудиторской организацией на предмет исполь-

зования результатов работы отдела внутреннего аудита в ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности банка.

Требования и рекомендации для внешних аудиторов при анализе работы внутреннего аудита установлены МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», согласно которому внешний аудитор должен рассмотреть работу внутреннего аудита и ее влияние на процедуры внешнего аудита, если такое влияние имеет место. В этом стандарте понятие «внутренний аудит» определено как деятельность по оценке, осуществляемая внутренней службой субъекта, в функции которой среди прочего входят проверка, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В разделе «Объем и цели внутреннего аудита» сказано, что на объем и цели внутреннего аудита влияют размеры, структура субъекта и требования его руководства. Отмечено, что в состав внутреннего аудита входят один или несколько следующих элементов:

- обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- организация адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- анализ систем и мониторинг их функционирования, а также представление рекомендаций по их усовершенствованию;
- и проверка финансовой и хозяйственной информации;
- анализ экономичности и эффективности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта;
- проверка соблюдения законов, нормативных актов и прочих требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

В разделе «Взаимосвязь между внутренним аудитом и внешним аудитом» говорится о различиях в целях внутреннего и внешнего аудита (функциональные задачи внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства, в то время как основная задача внешнего аудитора заключается в установлении существенных искажений в финансовой отчетности). Отмечено, что в то же время независимые аудиторы могут использовать значительную часть результатов работы, проводимой отделом внутреннего аудита при проверке финансовой информации. Отдельные аспекты внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, сроков выполнения и объема внешних аудиторских процедур. Однако каким бы эффективным ни был внутренний аудит, внешние аудиторские процедуры полностью отменить нельзя.

Согласно разделу «Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита» внешний аудитор должен получить достаточное

понимание деятельности внутреннего аудита, что поможет при планировании аудита и разработке эффективного аудиторского подхода. Оценивая функции внутреннего аудита, необходимо обратить внимание на его способность быть объективным, характер и объем заданий, наличие адекватных технических навыков и профессионализма, качество планирования, контроля, наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов. В конечном счете предварительная оценка функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на мнение последнего относительно того, каким образом использование внутреннего аудита может изменить характер, сроки и объем внешних аудиторских процедур.

При изучении и предварительной оценке функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

- организационный статус службы внутреннего аудита;
- объем функций, т.е. характер и объем заданий, выполняемых внутренним аудитом;
- техническую компетентность внутренних аудиторов;
- профессиональную тщательность (надлежащим ли образом планируется, контролируется, изучается и оформляется документально внутренний аудит; имеются ли в наличии адекватные аудиторские пособия, рабочие программы и рабочие документы).

Подтверждением важности изучения и оценки внутреннего аудита является принятая в международной и национальной практике многоступенчатая процедура оценки, состоящая из трех этапов:

- 1) общее знакомство с СВК;
- 2) первичная оценка СВК;
- 3) подтверждение достоверности оценки СВК.

Все этапы оценки надежности СВК или отдельных ее средств должны надлежащим образом документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовались аудиторы, давая такую оценку или принимая на ее основании решения по планированию аудиторских процедур.

Система внутреннего контроля экономического субъекта состоит из следующих элементов:

- системы бухгалтерского учета (совокупности форм и методов, применяемых экономическим субъектом для организации и ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств и подготовки бухгалтерской отчетности);
- контрольной среды (совокупности знаний руководства экономического субъекта и мер, направленных на установление, поддержание и развитие СВК);

и средств контроля (элементы СВК — конкретные процедуры, установленные руководством экономического субъекта на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею).

В разделе «Сроки взаимодействия и координации» говорится, что при планировании использования работы внутреннего аудита внешний аудитор должен рассмотреть предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсудить его на самом раннем этапе. Отмечено, что если работа внутреннего аудита представляет собой один из факторов при определении характера, сроков и объема внешних аудиторских процедур, желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторской проверки, уровень проверки и предлагаемые методы формирования выборки, документальное оформление выполненной работы, процедуры обзора и отчетности. Считается, что взаимодействие с внутренним аудитором более эффективно, когда встречи происходят через определенные интервалы времени и в течение всего периода. Внешний аудитор должен быть информирован обо всех важных фактах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным же образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных фактах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

Данный МСА предписывает изучать на стадии предварительного планирования аудита не только систему бухгалтерского учета экономического субъекта, но и систему внутреннего контроля. СВК либо ее элементы существуют в каждой организации. Практически все аудиторы при определении стратегии проверки руководствуются результатами изучения и оценки СВК клиента.

Если при планировании проверки аудитор полагается на эффективность средств контроля клиента, то при непосредственном проведении аудиторских процедур необходимо постоянно подтверждать правильность первоначальной оценки.

В соответствии с разделом «Оценка и тестирование работы внутреннего аудита» внешний аудитор, если он намерен испытать конкретную работу внутреннего аудита, должен оценить и протестировать эту работу, для того чтобы убедиться в ее адекватности для целей внешнего аудита. Подчеркивается, что оценка конкретной работы внутреннего аудита подразумевает установление адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита. Такая оценка конкретной работы может включать в себя рассмотрение следующих вопросов:

- выполняется ли работа лицами, имеющими адекватное образование и профессиональные навыки для работы в качестве внутренних аудиторов;
- надлежащим ли образом контролируется, проверяется и документально оформляется работа ассистентов;
- получены ли достаточные и уместные аудиторские доказательства, обеспечивающие надлежащую основу для сделанных выводов;
- являются ли сделанные выводы уместными в данных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы;
- соответствующим ли образом рассмотрены любые исключения или необычные вопросы, выявленные при внутреннем аудите.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится о том, что принципы данного МСА применяются при аудиторской проверке финансовой отчетности в государственном секторе.

На основе МСА 610 разработано ПСАД «Изучение и использование работы внутреннего аудита». В российском стандарте определены действия аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, по изучению работы внутреннего аудита, оценке ее влияния на объем и процедуры внешнего аудита, использованию результатов его работы.

В разделе «Место внутреннего аудита в управлении экономическим субъектом» дано определение понятия «внутренний аудит». Под ним понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Организацию, роль и функции внутреннего аудита определяют руководство и (или) собственники экономического субъекта в зависимости от содержания и специфики деятельности экономического субъекта, показателей его финансово-экономической деятельности, сложившейся системы управления, состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые руководством и (или) собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов. Работа внутреннего аудита имеет для руководства и собст-

венников экономического субъекта информационное и консультационное значение; она призвана содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Объекты внутреннего аудита могут быть разными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Как правило, функции внутреннего аудита включают в себя:

- проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем;
- и проверки бухгалтерской и оперативной информации, в том числе экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;
- проверки соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;
- проверки деятельности различных звеньев управления;
- оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;
- проверки наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;
- работу над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
- оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения;
- специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;
- разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Объективность внутреннего аудитора обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование к внутреннему аудитору, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Согласно российскому стандарту аудиторская организация должна сформировать мнение о деятельности внутреннего аудита, необходимое для планирования предстоящей проверки.

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить аудиторской организации, хотя и не может исключить необходимость проведения таких процедур полностью.

Аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена.

При формировании оценки внутреннего аудита на стадии планирования следует учитывать его:

- организационный статус — положение службы внутреннего аудита в системе управления экономического субъекта, возможности и способность этой службы быть объективной и независимой, наличие или отсутствие иных обязанностей, действие сдерживающих факторов и ограничений, накладываемых руководством и (или) собственниками экономического субъекта на внутренний аудит (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита подчиняется только высшему руководству или собственникам экономического субъекта);
- компетентность — профессиональное образование и навыки (опыт работы) аудиторов, политика найма, обучения и повышения квалификации сотрудников службы внутреннего аудита, степень понимания ими стоящих задач и проблем;
- профессиональный уровень — состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и содержание соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабочих программ и рабочей документации;
- функциональные рамки — содержание и объем работы, которую выполняет служба внутреннего аудита;
- уровень значимости — рассматриваются и принимаются ли к исполнению руководством и (или) собственниками экономического субъекта рекомендации внутреннего аудита.

После оценки деятельности внутреннего аудита на стадии планирования аудиторская организация должна решить: может или не может быть использована работа внутреннего аудита для целей внешнего аудита.

Если аудиторская организация решит использовать работу внутреннего аудита, она должна продолжить изучение этой работы, озна-

комиться с рабочими документами внутреннего аудита и убедиться в том, что:

- соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора;

- I работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;

- ш выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам выполненной ими работы;

- I зоны повышенных рисков, известные специалистам экономического субъекта, учитываются при планировании работ и проверяются внутренним аудитором;

- и отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам внутренних аудиторов конструктивное.

Содержание, сроки и объем проверок конкретной работы внутреннего аудита зависят от оценки внешним аудитором аудиторского риска, существенности объекта проверки и предварительной оценки службы внутреннего аудита. Такие проверки могут включать в себя тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом, проверку других интересующих объектов, наблюдение за процедурами внутреннего аудита, иные приемы проверки по усмотрению аудитора.

Согласно разделу «Взаимодействие аудиторской организации со службой внутреннего аудита экономического субъекта» аудиторская организация имеет право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации предлагается:

- и рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и обсудить этот план на возможно более ранней стадии аудита;

- определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

- н заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки могут повлиять:

- и взаимная координация планов аудиторской проверки;

- и обмен отчетами;

- регулярные рабочие встречи;
- свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;
- общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация информирует руководство и (или) собственников экономического субъекта и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов: необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если результаты сходны (сопоставимы), корректив в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений нужно принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита, а также за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

Вопросы использования работы внутреннего аудита частично нашли отражение в правиле (стандарте) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», которым установлены единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей.

Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает в себя контрольную среду.

Под контрольной средой подразумеваются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержку системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- и стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;

- и его организационную структуру;

- и распределение ответственности и полномочий;

- п осуществляемую кадровую политику;

- п порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;

- п порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

- и обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;

- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

- контроль за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

- ограничение доступа к активам и записям;

- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

В процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

- определять виды существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;
- разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;
- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды, с тем чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;
- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;
- регулярное сопоставление учетных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

По причине неотъемлемых ограничений системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. К указанным ограничениям относятся:

- требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;
- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;
- потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора (небрежность, рассеянность, ошибки в суждении и неправильного понимания инструкций);
- возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними либо внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;

- возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;
- возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности и соответствующего снижения эффективности указанных процедур.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить сквозной тест, т.е. проследить прохождение нескольких операций через всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, такая процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквозных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором для понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе:

- от объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;
- соображений, связанных с понятием существенности;
- применяемых средств внутреннего контроля;
- формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;
- аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретается на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

- запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица наряду с использованием такой документации аудируемого лица, как пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей;
- изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;
- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору нужно получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс установления эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Получив понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор должен провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
- оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

- может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения;
- планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

В рабочих документах аудитору необходимо изложить:

- свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- оценку риска средств контроля.

Оценка риска средств контроля ниже высокой также должна быть обоснована в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, подразумевают использование повествовательного (текстового) описания, вопросников, контрольных перечней и блок-схем. Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее эти системы и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем документации аудитора.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности:

- структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т.е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;
- средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Некоторые процедуры, выполняемые для понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять ауди-

торские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля, тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания указанных систем в части денежных средств аудитор может найти доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Если аудитор приходит к выводу, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, также предоставляют аудиторские доказательства в части обеспечения соблюдения некоторой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может использовать такие аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

Тесты средств контроля включают в себя:

- проверку документов, подтверждающих операции и другие события, для получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например проверку наличия разрешения на проведение операции;
- направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;
- повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше нужно подтверждений относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективности средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ и последовательность их применения в течение определенного периода времени, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность появления отклонений. Отклонения от установления средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе работников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает соответствующие запросы, в частности в отношении периодич-

ности изменении в составе сотрудников, выполняющих основные функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим образом охватывают период, в течение которого имели место изменения или колебания.

Цели тестов средств контроля компьютерных информационных систем остаются теми же, что и при выполнении операций вручную, однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или может предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Подобные методы, например инструменты по исследованию электронных файлов, могут быть уместны, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен установить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

При определении надлежащего аудиторского доказательства для подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудиторских проверок. В случае проведения аудиторских проверок на протяжении нескольких лет аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как обладает сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему нужно обновлять полученные знания и рассматривать необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, примененные в ходе предыдущих аудиторских проверок, аудитор должен получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам. Аудитору следует получить аудиторские доказательства в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки

зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем больше времени проходит с момента выполнения указанных процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего проверяемого периода. Если в разное время в течение проверяемого периода использовались средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент проверяемого периода требует отдельного анализа характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения аудируемого лица до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тестов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. В данном случае во внимание принимаются следующие факторы:

- результаты промежуточных тестов;
- длительность оставшегося периода;
- наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;
 - характер и величина операций и других событий, а также соответствующих остатков на счетах бухгалтерского учета;
 - контрольная среда, в особенности средства контроля, применяемые сотрудниками аудируемого лица в порядке текущего контроля;
- процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

Перед окончанием аудиторской проверки, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

Как международный стандарт аудиторской деятельности, так и его российский аналог обязывают аудитора составлять программу оценки внутреннего аудита и отражать в своей рабочей документации не только все этапы оценки надежности СВК или отдельных ее средств, но и выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена.

Таким образом, деятельность СВК в основном необходима для эффективного использования разнообразных ресурсов и потенциалов коммерческой организации, обеспечения ее рационального функционирования, а в качестве одной из второстепенных задач руководства организовать приемлемую СВК, как уже говорилось, должна выступать возможность снижения издержек на внешний аудит.

6.3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

Рекомендации по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства содержатся в МСА 620 «Использование работы эксперта». В нем эксперт определяется как физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Указывается, что если эксперт нанят аудитором, то работа эксперта используется в качестве работы служащего-эксперта, а не помощника аудитора, как это предусмотрено в МСА 220 «Контроль качества работы в аудите», т.е. в таких случаях аудитор должен применять соответствующие процедуры к работе и выводам служащего, но не оценивать компетентность и навыки служащего при каждой отдельной аудиторской проверке.

В разделе «Определение необходимости использовать работу эксперта» отмечено, что необходимость использования работы эксперта может возникнуть в случаях, когда аудитору следует получить аудиторские доказательства в виде отчетов, заключений, оценки и актов эксперта, установить количество или физическое состояние активов, а также оставшийся полезный срок эксплуатации сооружений и оборудования, рассчитать суммы с использованием специальных методов, найти объем выполненных и незавершенных строительных работ по контрактам, получить юридические заключения по толкованию договоров, законов и нормативных актов. При определении необходимости аудитору рекомендовано учитывать существенность рассматриваемой статьи финансовой отчетности, риск искажений, зависящий от характера и сложности рассматриваемого вопроса, количество и качество прочих имеющихся аудиторских доказательств.

Согласно разделу «Компетентность и объективность эксперта» аудитору при планировании использования работы эксперта рекомендуется оценить его профессиональную компетентность, а также дать оценку объективности эксперта (если у аудитора возникнут сомнения по этому поводу, он может выполнить дополнительные аудиторские процедуры или обратиться за достаточными и уместными аудиторскими доказательствами к другому эксперту). Поэтому желательно, чтобы

эксперт не был нанят субъектом или связан с субъектом каким-либо иным образом, например, в силу финансовой зависимости от субъекта или инвестирования в него средств.

Разделом «Объем работы эксперта» установлены требования к объему работы эксперта. Требуется, чтобы аудитор получил достаточные и уместные аудиторские доказательства того, что объем работы эксперта отвечает целям аудиторской проверки. Это может быть достигнуто путем изучения письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта, касающихся следующих вопросов:

- цели и объема работы эксперта;
- круга конкретных вопросов, подлежащих освещению в отчете эксперта;
- предполагаемого использования аудитором работы эксперта, в том числе возможного информирования третьих лиц о личности эксперта и степени его участия;
- степени доступа эксперта к соответствующим записям и документам;
- конфиденциальности информации субъекта;
- информации о допущениях и методах, применяемых экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие периоды.

Раздел «Оценка работы эксперта» обязывает аудитора оценить уместность использования работы эксперта в качестве аудиторского доказательства в отношении проверяемых утверждений, лежащих в основе финансовой отчетности. Согласно этому разделу, оценивая работу эксперта, аудитор должен рассмотреть использованные экспертом первичные данные, применяемые допущения и методы, результаты работы эксперта в свете общего представления аудитора о бизнесе клиента и результатов дополнительных аудиторских процедур.

Уместность первичных данных, использованных экспертом, аудитор выясняет с помощью опроса касательно процедур, выполненных экспертом с целью определения достаточности, уместности и достоверности первичных данных, и анализа (проверки) данных, использованных экспертом. Ответственность за уместность и приемлемость использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен разрешить такую проблему. Для этого аудитор вправе провести беседы с представителями субъекта и экспертом и выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта или модифицировать аудиторское заключение.

В разделе «Ссылка на эксперта в аудиторском отчете (заключении)» указывается, что при выдаче безусловно положительного аудиторского заключения аудитор не должен ссылаться на работу эксперта. Это объясняется тем, что такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском мнении или утверждение о разделении ответственности, что неверно. Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то в некоторых обстоятельствах при объяснении характера оговорок может быть уместным сослаться на работу эксперта или изложить ее (включая описание личности эксперта и степени его участия). Для этого аудитору желательно получить разрешение эксперта на такую ссылку. Если в разрешении отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, нужно прибегнуть к помощи юриста.

На основе данного МСА разработано ПСАД «Использование работы эксперта», которым определены действия аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, в отношении привлечения к аудиторской проверке эксперта и использования результатов его работы.

В российском стандарте описан порядок назначения эксперта и, так же как в аналогичном МСА, дано определение понятия «эксперт». Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может привлекать как специализированную организацию, являющуюся юридическим лицом, так и физических лиц: оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого эксперта.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным и иметь:

- соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.);
- необходимый опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило, подтвержденную отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

Аудиторская организация, как правило, не должна использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

- эксперт — физическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником) либо руководителем экономиче-

ского субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов), либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

- эксперт — юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта — юридического лица. Если после назначения эксперта возникли или стали известны указанные обстоятельства, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого эта организация проводит аудит. Отказ экономического субъекта от работы эксперта должен быть совершен в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен содержать:

- цели и объем работы эксперта;
- описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;
- описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;
- конфиденциальность информации экономического субъекта;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые применялись в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация прибегала к услугам эксперта);
- форму и содержание заключения эксперта.

Стандарт содержит требования по оформлению результатов работы эксперта. Эксперт должен представлять результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме. Заклю-

чение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, с тем чтобы опытный аудитор и (или) другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

- I наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;

- и объект проведенной работы;

- и объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;

- и применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

- и принятые экспертом предположения при проведении работы, в том числе их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

- и любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;

- и результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять, как правило, из трех частей: вводной, исследовательской и выводов. Сведения, включенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования. Заключение эксперта — юридического лица должно быть скреплено его печатью. Эксперт подготавливает свое заключение как минимум в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй — аудиторской организации.

В разделе «Использование результатов работы эксперта» описан порядок использования результатов работы эксперта. Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

- и информации, на которой основывается заключение эксперта;

- предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, применявшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация прибегала к услугам эксперта);

- и общих результатов проведенного аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) экономического субъекта либо аудиторская организация считает, что результаты

работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации. Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то такие разъяснения должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

Аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

В приложении к российскому стандарту приведен примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторской организации может потребоваться использовать работу эксперта:

- оценка отдельных видов имущества (земля, здания, машины и оборудование, произведения искусства, драгоценные камни и др.);
- определение количества и (или) состояния имущества (запасы полезных ископаемых в месторождениях, срок службы машин и оборудования и др.);
- проведение расчетов специальными приемами и способами (актуарные оценки и др.);
- измерение объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам, для целей признания реализации (строительных, геолого-разведочных, проектных и др.);
- юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Что означает понятие «другой аудитор»?
2. Что означает понятие «компонент»?
3. Что означает понятие «внутренний аудит»?
4. Что означает понятие «система бухгалтерского учета»?
5. Что означает понятие «контрольная среда»?
6. Что означает понятие «средства контроля»?
7. Что означает понятие «эксперт»?
8. Из каких разделов должно состоять заключение эксперта?
9. Приведите перечень работ, для выполнения которых может потребоваться использовать работу эксперта?

7.1. АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения, которое выдается в результате аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором, приведены в МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности». Согласно этому стандарту аудитор должен изучить и оценить выводы, сделанные на базе полученных аудиторских доказательств, как основу для выражения мнения о финансовой отчетности. Аудитор должен определить, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с признанными основами финансовой отчетности — МСФО или соответствующими национальными стандартами или практикой. Кроме того, может быть необходимо установление соответствия финансовой отчетности законодательным требованиям.

В разделе «Основные элементы аудиторского отчета (заключения)» определены элементы, входящие в состав аудиторского отчета (заключения). К ним отнесены:

- название. Аудиторский отчет (заключение) должен иметь соответствующее название. В названии целесообразно использовать слова «независимый аудитор», для того чтобы отличить аудиторское заключение от отчетов, составленных другими лицами, например, должностными лицами субъекта, советом директоров, или от отчетов других аудиторов, от которых возможно не требуется соблюдения этических требований, установленных для независимого аудитора;
- адресат. Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с обстоятельствами договоренности об аудите и местными нормативными актами. Отчет (заключение), как правило, адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого проверяется;

- открывающий или вводный абзац. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода и заявление, что ответственность за финансовую отчетность лежит на руководстве субъекта, а аудитор отвечает только за выражение его мнения об этой финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки;

- абзац, описывающий объем. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание объема аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии МСА либо соответствующими национальными стандартами или практикой. Понятие «объем» означает способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах. В аудиторском отчете (заключении) должно быть отмечено, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано, что аудит включал в себя: изучение на основе доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности и раскрываемые в ней сведения; оценку принципов бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой отчетности; исследование существенных оценочных значений, полученных руководством при подготовке финансовой отчетности; оценку общего представления финансовой отчетности. Отчет (заключение) должен содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения;

- абзац, содержащий мнение. В аудиторском отчете (заключении) должны быть четко указаны основные принципы финансовой отчетности, использованные при ее подготовке, изложено мнение аудитора по поводу того, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд в соответствии с основными принципами финансовой отчетности, а также, если это целесообразно, по поводу соответствия финансовой отчетности законодательным требованиям. Подчеркнуто, что применяемые для выражения аудиторского мнения термины «дает достоверный и справедливый взгляд» и «представлена справедливо во всех существенных отношениях» являются эквивалентными и наряду с прочим указывают на то, что аудитор рассматривает только те вопросы, которые существенны для финансовой отчетности. Чтобы показать читателю контекст, в котором выражена «справедливость», в аудиторском мнении указываются применяемые основные принципы финансовой отчетности посредством использования формулировки «в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»

(либо [наименование основных принципов подготовки финансовой отчетности со ссылкой на страну происхождения])». Помимо мнения по поводу достоверного и справедливого взгляда (или справедливого представления) во всех существенных отношениях в аудиторском отчете (заключении) может быть необходимо выразить мнение по поводу соответствия финансовой отчетности другим требованиям применяемых положений и законов;

- дата аудиторского отчета (заключения). Аудитор должен датировать отчет (заключение) числом, когда был завершен аудит. На основании этого читатель приходит к выводу, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую отчетность и отчет (заключение) события и операции, известные аудитору и имевшие место до этой даты. Поскольку аудитор должен составить заключение по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством, аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством;

- адрес аудитора. В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано конкретное место нахождения. Обычно это город, где находится офис аудитора, ответственного за проведение аудита;

- подпись аудитора. Аудиторский отчет (заключение) должен быть подписан от имени аудиторской организации, лично от имени аудитора или в случае необходимости заверен обеими подписями. Аудиторский отчет (заключение) обычно подписывается от имени аудиторской организации, так как организация принимает на себя ответственность за проведение аудиторской проверки.

В разделе «Аудиторский отчет (заключение)» рассматривается порядок составления безоговорочно положительного аудиторского заключения. Говорится, что безоговорочно положительное мнение должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности. Безоговорочно положительное мнение косвенным образом указывает на то, что все изменения принципов бухгалтерского учета и методов их применения, а также их влияние надлежащим образом определены и отражены в финансовой отчетности.

Раздел «Модифицированные отчеты (заключения)» содержит информацию об аудиторских отчетах (заключениях), которые считаются модифицированными в следующих ситуациях:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение (привлечение внимания к аспекту);

- факторы, влияющие на мнение аудитора (мнение с оговоркой; отказ от выражения мнения; отрицательное мнение).

Таким образом, рассматриваемый МСА включает рекомендуемую формулировку безоговорочно положительного мнения, а также примеры модифицирующих фраз, используемых при составлении модифицированных отчетов (заключений). Указывается, в каких случаях аудиторское заключение считается модифицированным.

Факторы, не влияющие на мнение аудитора, имеют место в определенных обстоятельствах, когда аудиторский отчет (заключение) может быть модифицирован посредством включения абзаца, посвященного влияющему на финансовую отчетность аспекту. Включение такого поясняющего абзаца не влияет на мнение аудитора. Этот абзац желательно приводить после абзаца с мнением; в нем обычно делается ссылка на то, что этот аспект не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Аудитор должен модифицировать аудиторский отчет (заключение) посредством включения абзаца, в котором указывается на существенный аспект, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности субъекта.

Аудитор должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского отчета (заключения) посредством включения абзаца в случае значительной неопределенности (не касающейся допущения о непрерывности деятельности предприятия), устранение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность.

Факторы, влияющие на аудиторское мнение, имеют место в тех случаях, когда аудитор не может выразить безоговорочно положительное мнение, если существует одно из следующих обстоятельств, которые, по мнению аудитора, оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

- а) ограничение объема работы аудитора;
- б) разногласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или адекватности раскрытий информации в финансовой отчетности.

Обстоятельства, описанные в п. «а», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Обстоятельства, описанные в п. «б», могут привести к выражению мнения с оговоркой или отрицательного мнения.

Мнение с оговоркой следует выражать в том случае, когда аудитор приходит к выводу, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние несогласия с руководством или ограни-

чения объема не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать выражение «за исключением» влияния аспекта, к которому относится оговорка.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, внесение оговорки в отчет (заключение) не является адекватным для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в заключении и, если возможно, дать количественное описание возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельном абзаце, предшествующем выражению мнения или отказу от выражения, и может включать в себя ссылку на более подробную информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

В разделе «Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безоговорочно положительного» речь идет в основном об ограничении объема аудита. Говорится, что иногда ограничения объема работы аудитора может устанавливать субъект (например, условиями аудиторского задания предусмотрено, что аудитор не будет выполнять аудиторские процедуры, которые он считает необходимыми). Тем не менее, если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не соглашается выполнять такое ограниченное задание, если только это не требуется по закону. Сказано, что аудитор не должен соглашаться на проведение аудита, если ограничение препятствует выполнению установленных законодательством обязанностей аудитора.

Отмечено, что в ряде случаев ограничение объема аудита является следствием обстоятельств (например, срок назначения аудитора таков, что он не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также имеет место, если, по мнению аудитора, учетная документация субъекта не соответствует требованиям или если аудитор не может осуществить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми. В этом слу-

чае аудитору предлагается попытаться выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие безоговорочно положительное мнение. Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторский отчет (заключение) должен включать в себя описание ограничения и возможных корректировок финансовой отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Аудитор может не согласиться с руководством по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытой информации в финансовой отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится, что хотя основные принципы, изложенные в данном МСА, применяются при аудите финансовой отчетности в государственном секторе, законодательство, касающееся мандата проведения аудита, может конкретно определять характер, содержание и форму аудиторского заключения. Указывается, что в МСА 700 не рассматриваются форма и содержание аудиторского заключения в случаях, когда финансовая отчетность составлена в соответствии с раскрытыми принципами бухгалтерского учета, установленными законодательством или указом министерства (или иного органа) и приводящими к составлению вводящей в заблуждение финансовой отчетности.

На основе данного МСА разработано ПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Данный российский стандарт претерпел наибольшие изменения. Ранее заключение, составленное по российским правилам, существенно отличалось от заключения, написанного на основании международных стандартов. Российское заключение состояло из трех частей. Налоговым органам представлялись лишь вводная и итоговая части — аналитическая была собственностью аудируемого лица.

В то время, когда разрабатывались Временные правила, еще не были очевидны роль и место стандартов аудита во внутрифирменной системе контроля качества работы аудиторов. Поэтому возникли опасения, что неправильно разрешать аудиторам по результатам проверки подписывать лаконичный документ объемом менее одной страницы. Считалось, многие аудиторы будут подписывать аудиторские заключения, не проводя серьезных проверок. В качестве возможного выхода предложили готовить в составе аудиторского заключения развернутый

перечень отмеченных нарушений, названный аналитической частью. Кое-каких упущений и оговорок Временных правил (например, там не были предусмотрены условно положительные аудиторские заключения и было запрещено передавать пользователям аудиторского заключения вводную часть, где содержалась общедоступная информация об аудиторской организации, проводившей проверку) удалось избежать в первой редакции правила (стандарта), но в целом российское аудиторское заключение обрело вид, существенно отличающийся от предписанного МСА. Данное расхождение устранено новым ПСАД № 6, которым предусматривается заключение из одной части, содержащее следующие элементы:

- название;
- адресата;
- сведения об аудиторе;
- сведения об аудируемом лице;
- вводную часть;
- описание объема аудита;
- мнение аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Согласно ПСАД № 6 необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Под составлением заключения в одной части понимается лишь то, что оно не делится на заключение для аудируемого лица и налоговых органов, а стало целостным и неделимым.

На аудиторское заключение как часть бухгалтерской отчетности экономического субъекта, подлежащего обязательному аудиту, возложена роль индикатора, способного повлиять на мнение заинтересованного пользователя.

В целом можно сказать, что российские законодатели, по-видимому, считают участников российского рынка аудита уже достаточно грамотными и опытными, поэтому считают возможным в значительной степени оптимизировать инструкции аудиторской деятельности.

ПСАД № 6 установлены единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является финансовой (бухгалтерской) отчетностью.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с данным стандартом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее — аудитор) о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, позволяющая пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности согласно ПСАД № 4 «Существенность в аудите».

Аудиторское заключение включает в себя:

- наименование;
- адресата;
- следующие сведения об аудиторе:
 - организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица,
 - место нахождения,
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации,
 - номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии,
 - членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- следующие сведения об аудируемом лице:
 - организационно-правовая форма и наименование,
 - место нахождения,
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- вводную часть;
- часть, описывающую объем аудита;

- часть, содержащую мнение аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать в себя заявление, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основе проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Приведем пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит:

- и* из бухгалтерского баланса;
- из отчета о прибылях и убытках;
- из приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- из пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить

мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

В аудиторском заключении должен быть описан объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Приведем пример изложения информации в части, описывающей объем аудита:

«Мы провели аудит в соответствии:

- с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- с внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- с правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- с нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях...»

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы (применяемый порядок) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Эти принципы и методы определяются нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке по законодательству Российской Федерации.

Приведем пример изложения информации в части, содержащей аудиторское мнение:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит, так как это предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. Если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором самостоятельно, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица согласно требованиям законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, скреплены печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению, что финансовая (бухгал-

терская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Приведем пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит:

- из бухгалтерского баланса;
- из отчета о прибылях и убытках;

и из приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

- из пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности **и** соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

- с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- с внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- с правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- с нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли факторы:

- не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Все остальные виды аудиторских заключений о финансовой отчетности отличаются от данного вида только в части, выражающей мнение аудитора. Поэтому по остальным видам аудиторских заключений по финансовой отчетности приведем только примеры (образцы) формулировки выражения мнения аудитора.

Аудиторское заключение в части, привлекающей внимание

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт «Х»), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «УУУ» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет «XXX» тыс. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «УУУ».

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудиторское заключение в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «УУУ».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Аудиторское заключение в части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская)

отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «УУУ» (кратко указать обстоятельства.)

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

**Аудиторское заключение в части, содержащей мнение
с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики
и ненадлежащего метода учета**

В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно: в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере «XXX» тыс. руб., а в составе оборотных активов по строке 220 «Налог на добавленную

стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере «XXX» тыс. руб. Соответственно по строке 621 «Поставщики и подрядчики» не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере «XXX» тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

**Аудиторское заключение в части,
содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия
относительно раскрытия информации**

В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» не раскрыта существенная информация:

- об обеспечении обязательств и платежей в размере «XXX» тыс. руб.;
- об арендованных основных средствах в размере «XXX» тыс. руб.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

**Аудиторское заключение в части,
содержащей отрицательное мнение из-за разногласия
относительно учетной политики или адекватности
представления финансовой (бухгалтерской) отчетности**

(Описание разногласий)

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Таким образом, все предпринимаемые аудитором в ходе обязательной аудиторской проверки действия имеют одну цель — формиро-

вание мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, которое оформляется соответствующим аудиторским заключением.

В аудиторском заключении в сжатой форме приводится информация о действиях аудитора в ходе проверки и о выводах, к которым он пришел в результате проведенного аудита.

Следует также отметить, что в стандарте аудиторской деятельности речь идет об аудиторском отчете (заключении), образцы изложения разных вариантов которого были рассмотрены в данном параграфе учебника. В практике российского аудита под отчетом аудитора подразумевается несколько иной по содержанию документ. Поэтому российский аналог МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» не содержит двойного названия и называется «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Российские аудиторы кроме традиционного заключения аудитора после окончания аудита также представляют довольно объемный подробный документ «Отчет по результатам аудиторской проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности». В начале этого документа приводятся реквизиты аудиторской организации, далее в отчете аудитора информация излагается по разделам примерно в такой последовательности: название объекта проверки; источники исходной информации, предоставленные для проверки; нарушения, установленные в ходе проверки; соответствующие рекомендации по устранению выявленных нарушений.

7.2. СОПОСТАВИМЫЕ ЗНАЧЕНИЯ

Рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставимых значений, установлены МСА 710 «Сопоставимые значения». Однако этот стандарт не применяется, когда обобщенная финансовая отчетность представляется вместе с проаудированной финансовой отчетностью. Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставимые значения во всех существенных отношениях основным принципам финансовой отчетности, применяемым к проверяемой финансовой отчетности. В данном стандарте раскрываются понятия основных принципов и методов представления сопоставлений:

- соответствующие показатели — когда величины и прочие раскрытия информации за предыдущий период включаются в качестве составной части в финансовую отчетность за текущий период и читаются вместе с величинами и иными раскрытиями информации за текущий период. Эти соответствующие показатели не являются завершенной

самостоятельной финансовой отчетностью, а составляют неотъемлемую часть финансовой отчетности за текущий период, которая читается только вместе с показателями за текущий период;

- сопоставимая финансовая отчетность — когда значения и прочие раскрытия за предыдущий период приводятся для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

В разделе «Соответствующие показатели» говорится, что аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели отвечают уместным требованиям основных принципов финансовой отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей, значительно меньше объема аудита показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. При этом аудитору нужно определять:

- соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей учетной политике текущего периода и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения;
- согласуются ли соответствующие показатели с суммами и прочими раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период, и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения.

Если аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей при выполнении аудита за текущий период, он должен провести дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Если сопоставимые значения представлены в виде соответствующих показателей, аудитор должен составить аудиторский отчет (заключение), в котором сопоставимые значения отдельно не указаны, поскольку аудитор выражает мнение по поводу финансовой отчетности за текущий период в целом, в том числе по поводу соответствующих показателей.

Если ранее выданный аудиторский отчет (заключение) за предыдущий период содержал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, и вопрос, повлекший модификацию, не разрешен:

- что приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, аудиторский отчет (заключение) также должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей;

- но это не приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по показателям за текущий период, аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей.

В подобных случаях аудитор должен учитывать рекомендации МСА 560 «Последующие события», и если финансовая отчетность за предыдущий период:

- была пересмотрена и опубликована заново с новым аудиторским отчетом (заключением), аудитор должен убедиться в том, что соответствующие показатели согласуются с пересмотренной финансовой отчетностью;

- не пересматривалась и не была заново опубликована, а соответствующие показатели не были заново представлены надлежащим образом и (или) не были раскрыты надлежащие сведения, аудитор должен выдать модифицированный отчет (заключение) по финансовой отчетности за текущий период; причиной модификации будут соответствующие показатели, включенные в такую финансовую отчетность.

Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, отчет (заключение) нового аудитора должен содержать указание на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, тип отчета (заключения) и дату его выдачи. Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо назвать причину модификации. Если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась, новый аудитор должен отметить в аудиторском заключении, что соответствующие показатели не проверены. Такое заявление, однако, не освобождает аудитора от соблюдения требования о выполнении соответствующих процедур в отношении сальдо на начало текущего периода. Желательно четко раскрыть в финансовой отчетности тот факт, что соответствующие показатели не проверены. Если новый аудитор обнаружит, что соответствующие показатели существенно искажены, он должен потребовать от руководства их пересмотра и, если руководство отказывается сделать это, надлежащим образом модифицировать аудиторский отчет (заключение).

Согласно разделу «Сопоставимая финансовая отчетность» аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая отчетность соответствует требованиям уместных основных принципов финансовой отчетности. При этом аудитор определяет:

- и соответствует ли учетная политика предыдущего периода учетной политике текущего периода, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация;

- соответствуют ли показатели за предыдущий период величинам и иным раскрытиям, представленным за предыдущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

Если аудитору при выполнении аудиторской проверки за текущий период становится известно о возможном существенном искажении показателей за предыдущий период, аудитор проводит дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Если сопоставимые значения представлены в виде сопоставимой финансовой отчетности, аудитор должен подготовить заключение, в котором конкретно указаны сопоставимые значения, так как мнение аудитора выражается отдельного финансовой отчетности, представленной за каждый отдельный период. Поскольку аудиторский отчет (заключение) по сопоставимой финансовой отчетности применяется к каждому отдельному представленному финансовому отчету, аудитор может выразить мнение, отрицательное мнение с оговоркой или отказ от мнения или включить абзац, привлекающий внимание к аспекту, по отношению к одному или нескольким финансовым отчетам за один либо несколько периодов, и в то же время выдать иные типы отчета (заключения) по финансовым отчетам за иные периоды.

Если при составлении отчета (заключения) по финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период мнение о такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного, аудитор должен раскрыть сущность причин различия во мнениях в абзаце, привлекающем внимание к аспекту. Это может произойти, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором:

- предыдущий аудитор может повторно составить аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период, тогда новый аудитор составляет отчет (заключение) только за текущий период;

- отчет (заключение), составленное новым аудитором, должен содержать информацию, что предыдущий период проверялся другим аудитором. В отчете (заключении) нового аудитора должно быть также указано на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проаудирована другим аудитором; тип отчета (заключения), выданного предыдущим аудитором; дату выдачи того отчета (заключения). Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо указать причину модификации.

При проведении аудита финансовой отчетности за текущий период новый аудитор при некоторых необычных обстоятельствах может обнаружить существенное искажение, влияющее на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предыдущий аудитор ранее выдал отчет (заключение) без модификации.

В подобных случаях новый аудитор должен обсудить данный вопрос с руководством и после получения разрешения руководства обратиться к предыдущему аудитору с предложением о повторном составлении финансовой отчетности за предыдущий период.

Если финансовая отчетность за предыдущий период не подлежала аудиту, новый аудитор должен указать в своем аудиторском отчете (заключении), что сопоставимая финансовая отчетность не проверена.

Если новый аудитор выявляет, что непроаудированные показатели за предыдущий период существенно искажены, он должен потребовать, чтобы руководство пересмотрело показатели за предыдущий период. Если руководство отказывается сделать это, аудитору следует надлежащим образом модифицировать аудиторский отчет (заключение).

МСА 710 содержит приложения. Приложение 1 содержит краткое описание основных принципов финансовой отчетности для сопоставимых значений, а приложение 2 — примеры аудиторских отчетов (заключений), составляемых в различных случаях.

Отечественным аналогом МСА 710 в соответствующей своей части является ПСАД «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности». В целом требования этого стандарта соответствуют требованиям МСА 510 и МСА 710. Более подробно российский стандарт был рассмотрен в параграфе 5.3 «Первичные задания — начальные сальдо» данного учебного пособия.

7.3. ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТАХ, СОДЕРЖАЩИХ ПРОАУДИРОВАННУЮ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с проаудированной финансовой отчетностью. Прочая информация — это информация финансового и нефинансового характера, содержащаяся вместе с финансовой отчетностью в публикуемом документе (например, включенные в годовой отчет данные о должностных лицах, занятости, планируемых капитальных расходах, аналитические коэффициенты). Рекомендации по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих проверенную финансовую отчетность, приведены

в МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность». Этот стандарт состоит из следующих разделов: «Доступ к прочей информации», «Рассмотрение прочей информации», «Существенные несоответствия», «Существенное искажение фактов», «Доступность прочей информации после даты аудиторского отчета (заключения)», «Перспективы государственного сектора». Данный МСА может применяться не только в отношении годового отчета, но и в отношении других документов, например используемых при выпуске ценных бумаг.

Согласно стандарту аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с проаудированной финансовой отчетностью. Говорится, что «существенное несоответствие» имеет место, когда прочая информация противоречит сведениям, содержащимся в проверенной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может поставить под сомнение аудиторские выводы, сделанные на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, основания для аудиторского мнения по поводу финансовой отчетности.

Отмечается, что обычно субъект ежегодно публикует годовой отчет, включающий в себя проверенную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением). Кроме того, субъект может включить в годовой отчет прочую информацию, как финансового, так и нефинансового характера, называемую «прочей информацией». В качестве примеров прочей информации названы отчет руководства или совета директоров о деятельности субъектов, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты, имена должностных лиц и директоров, а также выборочные квартальные данные.

Сказано, что в одних случаях аудитор имеет предусмотренные законом или договором обязательства по представлению особого отчета (заключения) по прочей информации. В других случаях аудитор не имеет такого обязательства. Тем не менее аудитору следует рассмотреть прочую информацию при составлении отчета (заключения) по финансовой отчетности, поскольку достоверность проверенной финансовой отчетности может быть поставлена под сомнение в результате наличия несоответствий между проаудированной финансовой отчетностью и прочей информацией.

В соответствии с требованиями раздела «Доступ к прочей информации» для того чтобы аудитор мог ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, необходим своевременный доступ к подобной информации. Поэтому аудитор должен договорить-

ся с субъектом о получении такой информации до даты аудиторского отчета (заключения).

Разделом «Рассмотрение прочей информации» предусмотрено, что цель и объем аудиторской проверки финансовой отчетности формулируются исходя из условия, согласно которому обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском отчете (заключении).

В разделе «Существенные несоответствия» аудитору рекомендуется следующее:

- если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенные несоответствия, он должен определить, нужно ли вносить поправки в проаудированную финансовую отчетность или в прочую информацию;
- если необходимо вносить поправки в проаудированную отчетность, но субъект отказывается это делать, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение;
- если нужно внести поправки в прочую информацию, но субъект отказывается, то аудитор должен рассмотреть необходимость включения в аудиторский отчет (заключение) абзаца, привлекающий внимание к аспекту и содержащий описание существенного несоответствия, либо предпринять другие меры.

В разделе «Существенное искажение фактов» уточняется, что существенное искажение фактов в прочей информации имеет место тогда, когда подобная информация, не относящаяся к содержанию проаудированной финансовой отчетности, изложена или представлена неверно. Если аудитор обнаружит, что прочая информация содержит существенные искажения фактов, он должен поставить руководство экономического субъекта в известность об этом и обсудить с ним этот вопрос; Если в прочей информации, по мнению аудитора, содержится явное существенное искажение фактов, но руководство отказывается устранить его, аудитор должен подумать о принятии дальнейших соответствующих мер. Принимаемые меры могут включать в себя уведомление лиц, ответственных за общее руководство субъектом, посредством составления документа, в котором излагаются сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической помощи.

В разделе «Доступность прочей информации после даты аудиторского отчета (заключения)» говорится, что если аудитор не имеет доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, то аудитор должен ознакомиться с ней при первой возможности, чтобы впоследствии выявить существенные несоответствия. При этом аудитор обязан определить целесообразность пере-

смотра проаудированной финансовой отчетности или прочей информации.

Если аудитор примет решение пересмотреть проаудированную финансовую отчетность, ему следует руководствоваться положениями МСА 560 «Последующие события». Если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор должен подумать о принятии соответствующих дальнейших мер, например, уведомить лиц, ответственных за общее руководство экономическим субъектом, посредством составления документа с изложением сомнений аудитора относительно прочей информации и получить юридическую помощь.

Согласно разделу «Перспективы государственного сектора» рассматриваемый МСА применяется в контексте аудиторской проверки финансовой отчетности. Процедуры, изложенные в этом МСА, не удовлетворяют законодательным или другим аудиторским требованиям, например, в отношении выражения мнения по поводу достоверности показателей деятельности или прочей информации, содержащейся в годовом отчете. Подчеркивается неуместность применения МСА 720 в тех случаях, когда аудитор обязан выразить мнение по поводу упомянутой информации. При отсутствии особых аудиторских требований в отношении прочей информации рекомендуется применять общие принципы, содержащиеся в данном МСА.

Таким образом, в указанном стандарте описаны подходы к определению той части информации, которую аудитор не обязан освещать в своем отчете, и действия аудитора в случае выявления существенных искажений информации или непоследовательного ее представления.

На основе МСА 720 разработано ПСАД «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность», которым определены действия аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, в отношении прочей информации, включенной в документ, содержащий бухгалтерскую отчетность, аудит которой проводит (провела) данная аудиторская организация.

Разделом «Действия аудиторской организации в отношении прочей информации» установлена ответственность аудиторской организации в отношении прочей информации: аудиторская организация должна рассмотреть прочую информацию в качестве части документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность, на предмет непротиворечивости во всех существенных аспектах.

Под документом, содержащим проаудированную бухгалтерскую отчетность, понимается предусмотренный законодательством или ины-

ми нормативными актами либо подготовленный по инициативе экономического субъекта для представления заинтересованным пользователям документ (кроме документов в электронной форме), в состав которого включается проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта. Документом, содержащим проаудированную бухгалтерскую отчетность, может быть, в частности, годовой отчет акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) или проспект эмиссии.

В данном правиле (стандарте) под прочей информацией понимаются любые включенные в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, данные (сведения), отличные от бухгалтерской отчетности экономического субъекта, содержащейся в этом же документе. В приложении 1 к этому стандарту приведены примеры прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность.

При проведении аудита, целью которого является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская организация не несет ответственности за достоверность прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, не может и не должно трактоваться экономическим субъектом, а также заинтересованными пользователями (в том числе уполномоченными государственными органами) аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность, как мнение аудиторской организации о достоверности прочей информации или документа в целом.

Аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству экономического субъекта о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения.

Прочая информация подлежит рассмотрению аудиторской организацией, как правило, до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Если же прочая информация не может быть получена аудиторской организацией до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, эта информация подлежит рассмотрению сразу после получения ее от экономического субъекта.

Руководство экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого аудиторская организация проводит (прово-

дила) аудит, обязано создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного рассмотрения прочей информации. Если руководство экономического субъекта отказывается предоставить аудиторской организации прочую информацию и документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, для рассмотрения в соответствии с данным правилом (стандартом), то аудиторская организация должна решить вопрос о включении в аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности специального поясняющего параграфа или предпринять иные соответствующие меры.

Аудиторская организация обязана документировать рассмотрение прочей информации.

При необходимости вопросы, связанные с рассмотрением прочей информации, аудиторская организация включает в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности не должно содержать указаний на рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, кроме случаев, предусмотренных данным правилом (стандартом).

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, должен включать в себя аудиторское заключение о достоверности этой отчетности, если иное не установлено законодательством и иными нормативными актами.

В случаях, предусмотренных законодательством и иными нормативными актами, аудиторская организация делает соответствующую отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность. Отметка аудиторской организации на таком документе делается в форме, определенной законодательством и иными нормативными актами (подпись уполномоченного лица аудиторской организации, оттиск печати аудиторской организации и т.п.).

Сделанная в любой форме и выраженная любым способом отметка аудиторской организации на названном документе означает, что аудиторская организация рассмотрела прочую информацию на предмет ее непротиворечивости (во всех существенных аспектах) проаудированной бухгалтерской отчетности. Когда документ содержит проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта за несколько отчетных периодов (в том числе отчетность, аудит которой проводила другая аудиторская организация), аудиторская организация должна рассмотреть прочую информацию на предмет ее непротиворечивости (во всех существенных аспектах) такой отчетности за каждый отчетный период.

Если документ содержит бухгалтерскую отчетность за несколько отчетных периодов, аудит которой проводили разные аудиторские организации, то обязанность рассмотреть прочую информацию на предмет ее непротиворечивости (во всех существенных аспектах) указанной отчетности за каждый отчетный период лежит на аудиторской организации, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период, кроме случаев, когда между экономическим субъектом и аудиторскими организациями имеется соглашение о том, что каждая аудиторская организация самостоятельно рассматривает прочую информацию на предмет ее непротиворечивости (во всех существенных аспектах) проаудированной бухгалтерской отчетности за соответствующий отчетный период.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации на предмет ее непротиворечивости (во всех существенных аспектах) бухгалтерской отчетности, аудит которой проводила другая аудиторская организация, не может и не должно трактоваться экономическим субъектом, заинтересованными пользователями и другой аудиторской организацией как выражение мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудит которой проводила другая аудиторская организация, равно как о работе другой аудиторской организации.

Если законодательством или иными нормативными актами предусмотрена отметка на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, то такая отметка должна быть сделана аудиторской организацией, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период.

Если по соглашению между экономическим субъектом и аудиторскими организациями, проводившими аудит бухгалтерской отчетности, включенной в документ, каждая аудиторская организация рассматривает прочую информацию, то отметка на документе делается каждой аудиторской организацией либо аудиторской организацией, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период. В последнем случае каждая аудиторская организация должна письменно уполномочить аудиторскую организацию, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период, сделать отметку на документе. Примерная форма такого письменного уполномочия приведена в приложении 2 к рассматриваемому правилу (стандарту).

В разделе «Установление непротиворечивости прочей информации проаудированной бухгалтерской отчетности» определены действия

аудиторской организации при выявлении противоречия между проаудированной бухгалтерской отчетностью и прочей информацией.

Указывается, что прочая информация считается не противоречащей во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности, если в этой информации отсутствуют существенные данные (сведения), прямо или косвенно противоречащие данным, содержащимся в проаудированной бухгалтерской отчетности или вытекающим из нее.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации подразумевает ознакомление с ее содержанием, сравнение данных (сведений), проверку сделанных экономическим субъектом на основе проаудированной бухгалтерской отчетности расчетов, результаты которых отражены в прочей информации, и другие необходимые действия.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не является аудиторской процедурой, в результате которой могут быть получены аудиторские доказательства в смысле ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью, то аудиторская организация:

- определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность;
- уведомляет руководство экономического субъекта о необходимых корректировках.

Если корректировке подлежит проаудированная бухгалтерская отчетность, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о выражении мнения с оговоркой или об отказе от выражения мнения.

Когда корректировке подлежит прочая информация, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение специальной поясняющей части или принять иные соответствующие меры.

В такой части должны раскрываться все существенные противоречия между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью. В аудиторском заключении эту часть помещают после части с выражением мнения. Примерная форма указанной части приведена в приложении 3 к данному правилу (стандарту).

Иные меры, которые аудиторская организация может предпринять, определяются конкретной ситуацией, характером и существен-

ностью противоречия. Они могут заключаться, в частности, в задержке предоставления экономическому субъекту аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, решении вопроса о расторжении договора об оказании аудиторских услуг, передаче вопроса для юридического анализа.

Если при рассмотрении прочей информации в ней обнаруживается существенное искажение какого-то факта (неверное отражение либо представление в прочей информации данных (сведений), не связанных прямо или косвенно с проаудированной бухгалтерской отчетностью экономического субъекта), то аудиторская организация должна обсудить это с руководством экономического субъекта.

При наличии разногласий между руководством экономического субъекта и аудиторской организацией по поводу обнаруженного в прочей информации существенного искажения факта аудиторская организация должна предложить руководству экономического субъекта передать данный вопрос на рассмотрение независимому эксперту (например, юридическому консультанту экономического субъекта) или соответствующему третьему лицу и принять во внимание результаты такого рассмотрения.

Когда, по мнению аудиторской организации, прочая информация подлежит корректировке в связи с существенным искажением факта, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии дальнейших соответствующих мер. Они могут заключаться, в частности, в письменном уведомлении органа (должностных лиц) экономического субъекта, осуществляющего общее руководство деятельностью этого субъекта, о сложившейся ситуации, в получении соответствующей юридической консультации.

Если аудиторская организация рассматривает прочую информацию после даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и обнаруживает существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью или существенное искажение в прочей информации какого-либо факта, то аудиторская организация определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация либо проаудированная бухгалтерская отчетность.

При необходимости скорректировать проаудированную бухгалтерскую отчетность аудиторская организация руководствуется ПСАД № 10 «События после отчетной даты».

При корректировке прочей информации аудиторская организация должна предпринять меры, обеспечивающие достаточную уверен-

ность в том, что руководство экономического субъекта внесло необходимые исправления и заинтересованные пользователи документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность, уведомлены об этом.

Если, по мнению аудиторской организации, прочая информация подлежит корректировке, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии дальнейших соответствующих мер. Они могут заключаться, в частности, в письменном уведомлении органа (должностных лиц) экономического субъекта, осуществляющего общее руководство деятельностью этого субъекта, о сложившейся ситуации, в получении соответствующей юридической консультации.

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В каких случаях аудитор выражает безоговорочно положительное мнение?
2. В каких случаях аудиторское заключение считается модифицированным?
3. В каких случаях имеет место отказ от выражения мнения?
4. В каких случаях следует выражать отрицательное мнение?
5. Перечислите элементы аудиторского заключения.
6. Что понимается под достоверностью во всех существенных отношениях?
7. В чем заключается целевое назначение МСА 710 «Сопоставимые значения»?
8. Что означает термин «прочая информация»?

8.1. АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО АУДИТОРСКИМ ЗАДАНИЯМ ДЛЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЦЕЛЕЙ

Руководство в связи с аудиторскими заданиями для специальных целей представлено в МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей». В контексте этого МСА аудиторские задания для специальных целей включают в себя:

м финансовую отчетность, подготовленную в соответствии со все-сторонними основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов;

- определенные счета, элементы счетов или статьи финансовой отчетности;
- соответствие контрактным договоренностям;
- обобщенную финансовую отчетность.

Данный МСА не применяется в рамках заданий, которыми предусмотрено проведение обзорной проверки, согласованных процедур или компиляции.

Согласно МСА 800 аудитор должен проверить и оценить выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств, полученных в ходе аудиторского задания для специальных целей, в качестве базы для выражения мнения. Отчет (заключение) должен содержать ясно выраженное в письменном виде мнение.

В разделе «Общие соображения» содержится требование, согласно которому до того как приступить к аудиторскому заданию для специальных целей, аудитор должен убедиться в достижении согласия с клиентом относительно точного характера задания, а также формы и содержания отчета (заключения), который будет выпущен. В этом разделе перечислены основные элементы отчета (заключения) аудитора по аудиторскому заданию для специальных целей: название; адресат; открывающий или вводный абзац (указание проаудированной информации; заявление об ответственности руководства субъекта

и ответственности аудитора); абзац, описывающий объем (ссылка на МСА, применимые к аудиторскому заданию для специальных целей; описание работы, выполненной аудитором); абзац, выражающий мнение по поводу финансовой информации; дата отчета (заключения); адрес аудитора; подпись аудитора.

В МСА 800 включен раздел «Отчеты (заключения) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии со всесторонними основами бухгалтерского учета, отличными от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов». В этом разделе говорится, что аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с другими всесторонними основами бухгалтерского учета, должен содержать заявление, указывающее на применяемые основы бухгалтерского учета или включающее в себя ссылку на пояснения к финансовой отчетности, содержащие такую информацию. В мнении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с указанными основами бухгалтерского учета.

От аудитора требуется, чтобы он рассмотрел, явствует ли из названия или примечаний к финансовой отчетности, что данная отчетность подготовлена не в соответствии с МСФО или национальными стандартами. Например, финансовый отчет, подготовленный для целей налогообложения, может быть назван «Отчет о доходах и расходах на основе подоходного налога». Если финансовая отчетность, подготовленная по другим всесторонним основам бухгалтерского учета, не имеет соответствующего названия или основы бухгалтерского учета раскрыты неадекватно, аудитор должен выпустить отчет (заключение), модифицированный соответствующим образом.

В разделе «Отчеты (заключения) по компонентам финансовой отчетности» рассматриваются случаи, когда от аудитора может потребоваться выразить мнение по поводу одного или нескольких компонентов финансовой отчетности (по поводу дебиторской задолженности, товарно-материальных запасов, начисления премий работникам или резерва для уплаты подоходного налога). Обычно такое задание может выполняться как самостоятельное или совместно с аудитом финансовой отчетности субъекта. Тем не менее по окончании подобной проверки аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности в целом не выдается, и поэтому аудитор должен выразить мнение только по поводу того, подготовлен ли проверенный компонент во всех существенных отношениях в соответствии с определенными основами бухгалтерского учета.

Согласно разделу, чтобы у пользователей не создалось впечатления, будто отчет (заключение) относится ко всей финансовой отчетности, аудитор должен посоветовать клиенту не прилагать к финансовой отчетности субъекта отчет (заключение) по компоненту бухгалтерского учета.

Аудиторский отчет (заключение) по компоненту финансовой отчетности должен включать в себя указание на те основы бухгалтерского учета, в соответствии с которыми этот компонент представлен, или ссылку на соглашение, определяющее такую основу. В мнении должно быть отмечено, подготовлен ли компонент во всех существенных отношениях в соответствии с названными основами бухгалтерского учета.

При выражении отрицательного мнения или отказе от выражения мнения по поводу финансовой отчетности в целом аудитору следует готовить отчет (заключение) по компонентам финансовой отчетности только в том случае, если эти компоненты не настолько обширны, что составляют большую часть такой финансовой отчетности. В противном случае может произойти искажение смысла отчета (заключения) относительно финансовой отчетности в целом.

В разделе «Отчеты (заключения) о соответствии контрактным договоренностям» говорится, что задания, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия деятельности субъекта определенным требованиям контрактных договоренностей, следует выполнять только в том случае, если аспекты соответствия в целом имеют отношение к финансовым вопросам и вопросам бухгалтерского учета, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора.

В разделе «Отчеты (заключения) по обобщенной финансовой отчетности» отмечено, что субъект может подготовить финансовую отчетность, обобщающую его проаудированную годовую финансовую отчетность, с целью информирования групп пользователей, заинтересованных только в базовой информации о финансовом положении субъекта и результатах его деятельности. Если аудитор не выразил мнения о финансовой отчетности, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность, он не должен давать отчет (заключение) по обобщенной финансовой отчетности.

В этом же разделе приведены четкие требования к содержанию отчета. Аудиторский отчет (заключение) об обобщенной финансовой отчетности должен включать в себя следующие основные элементы:

- название;
- адресата;
- указание проаудированной финансовой отчетности, послужившей основой для составления обобщенной финансовой отчетности;

- ссылку на дату аудиторского отчета (заключения) по несокращенной финансовой отчетности и тип аудиторского мнения, выраженного в этом отчете (заключении);

- мнение о том, соответствует ли информация, содержащаяся в обобщенной финансовой отчетности, информации в проаудированной финансовой отчетности, на основе которой она была подготовлена. Если аудитор выпустил модифицированный отчет (заключение) по несокращенной финансовой отчетности, но тем не менее удовлетворен представлением обобщенной финансовой отчетности, то в аудиторском отчете (заключении) необходимо указать, что хотя обобщенная финансовая отчетность не противоречит несокращенной финансовой отчетности, она подготовлена на основе финансовой отчетности, в отношении которой был выпущен модифицированный аудиторский отчет (заключение);

- заявление или ссылку на примечания к обобщенной финансовой отчетности, где говорится, что для лучшего понимания финансового состояния субъекта и его положения, а также объема проведенного аудита обобщенную финансовую отчетность следует читать в совокупности с несокращенной финансовой отчетностью и аудиторским отчетом (заключением) по ней;

- дату отчета;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится, что некоторые задания, считающиеся в условиях частного сектора аудиторскими заданиями для специальных целей, в условиях государственного сектора не имеют специальных целей. Например, отчеты о финансовой отчетности, составленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов, в государственном секторе представляют собой скорее норму, а не исключение. На это следует обратить внимание аудитору, которому необходимо учесть руководящие указания в отношении его обязанности определять, ведет ли учетная политика к вводящей в заблуждение информации. Подчеркнуто, что нужно принять во внимание также и то, что аудиторские отчеты (заключения) в государственном секторе обычно являются общедоступными, и поэтому ограничить их использование особой группой пользователей невозможно.

МСА 800 содержит четыре приложения:

- 1) примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всесторонними основами бухгалтерского учета, отличными от международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов;

2) примеры отчетов (заключений) по компонентам финансовой отчетности;

3) примеры отчетов (заключений) в соответствии с контрактными договоренностями;

4) примеры отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности.

8.2. ИССЛЕДОВАНИЕ ОЖИДАЕМОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Рекомендации в отношении заданий, связанных с проверкой и составлением отчета (заключения) по ожидаемой финансовой информации, включая процедуры допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущений, приведены в МСА 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации».

Согласно этому стандарту при выполнении задания по исследованию ожидаемой финансовой информации аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства того, что:

- допущения руководства, основанные на наиболее точных оценках, на которых базируется ожидаемая финансовая информация, нельзя не считать разумными, а в случае гипотетических допущений таковые согласуются с назначением информации;

- ожидаемая финансовая информация надлежащим образом подготовлена на основании допущений;

- ожидаемая финансовая информация представлена надлежащим образом и все существенные допущения раскрыты в адекватной мере, с четким указанием того, являются ли допущения основанными на наиболее точных оценках или гипотетическими допущениями;

и ожидаемая финансовая информация подготовлена на той же основе, что и финансовая отчетность за предыдущие годы, в соответствии с надлежащими принципами бухгалтерского учета.

Понятие «ожидаемая финансовая информация» определено как финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта, понятие «прогноз» — как ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основании допущений относительно будущих событий, наступления которых ожидает руководство, и действий, которые руководство предполагает предпринять на момент подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

В контексте данного международного стандарта под «предсказанием» следует понимать ожидаемую финансовую информацию, подготовленную на основании:

- гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые необязательно будут иметь место;
- сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущений.

Говорится, что ожидаемая финансовая информация может включать в себя финансовую отчетность либо один или несколько элементов финансовой отчетности и может быть подготовлена:

- как инструмент внутреннего управления, например, для оценки возможных капиталовложений;
- для предоставления третьим лицам, к примеру, в форме:
 - проспекта с целью предоставления потенциальным инвесторам информации о прогнозных результатах,
 - годового отчета с целью предоставления информации акционерам, органам регулирования и прочим заинтересованным лицам,
 - документа, содержащего информацию для кредиторов, который может включать, к примеру, прогноз движения денежных средств.

В разделе «Уверенность аудитора в отношении ожидаемой финансовой информации» содержится информация о том, что ожидаемая финансовая информация относится к событиям или действиям, которые еще не имели места и могут не произойти, в связи с чем аудитор не в состоянии выразить мнения по поводу того, будут ли достигнуты результаты, указанные в ожидаемой финансовой информации. Кроме того, с учетом доказательств, доступных при оценке допущений, на которых основывается ожидаемая финансовая информация, аудитору возможно будет трудно обеспечить уверенность, достаточную для положительного выражения мнения о том, что допущения не содержат существенных искажений. Следовательно, при составлении отчета (заключения) по поводу обоснованности допущений руководства аудитор обеспечивает только среднюю степень уверенности.

Раздел «Принятие задания» обязывает аудитора при проверке прогнозной информации помимо прочего принять во внимание: предполагаемое использование информации; предназначена ли информация для общего или ограниченного распространения; характер допущений (т.е. это допущения, основанные на наиболее точных оценках, или гипотетические допущения); элементы, включаемые в информацию; период, охватываемый информацией. Кроме того, указано, что аудитор не должен принимать задание или должен отказаться от его выполнения в случае, если допущения с очевидностью нереалистичны или если он считает, что ожидаемая финансовая информация не будет соответствовать предназначенной цели. Во избежание недоразумений аудитор должен направить клиенту письмо о задании, которое должно вклю-

чать в себя вопросы, позволяющие устанавливать ответственность руководства за допущения и предоставление аудитору всей уместной информации и первичных данных, использованных при выработке допущений.

В разделе «Знание бизнеса» подчеркивается, что аудитор должен иметь достаточные знания о бизнесе клиента, чтобы быть в состоянии определить, все ли важные допущения, необходимые для подготовки ожидаемой финансовой информации, были выявлены. Аудитор также должен получить представление о процессе подготовки ожидаемой финансовой информации субъекта, например, посредством анализа:

- средства внутреннего контроля за системой, используемой при подготовке этой информации, а также опыта и компетентности лиц, готовящих прогнозную финансовую информацию;
- характера подготовленной субъектом документации, подтверждающей допущения руководства;
- степени использования статистических, математических методов и применения компьютерных средств;
- методов, используемых при разработке и применении допущений;
- точности ожидаемой информации, подготовленной в предыдущие периоды, и причин существенных расхождений.

Аудитор должен определить то, насколько оправданно можно опереться на историческую финансовую информацию субъекта. Для этого аудитору необходимо знание исторической финансовой информации, чтобы определить, подготовлена ли ожидаемая финансовая информация на той же основе, что и историческая информация, и установить историческую «точку отсчета» для рассмотрения допущений руководства (например, нужно выяснить, подвергалась ли аудиту или обзорной проверке соответствующая историческая информация и применялись ли приемлемые принципы бухгалтерского учета при ее подготовке). Если аудиторское заключение по результатам аудита или обзорной проверки исторической информации было отлично от модифицированного, или если субъект только начнет свою деятельность, аудитор должен принять во внимание эти сопутствующие факты и влияние, оказываемое ими на проверку ожидаемой финансовой информации.

Согласно разделу «Охватываемый период» аудитор должен рассмотреть период времени, охватываемый ожидаемой финансовой информацией. В этом разделе говорится, что допущения становятся тем ненадежнее, чем длиннее охватываемый период, и чем он продолжительнее, тем ниже возможность руководства сделать допущения, осно-

ванные на наиболее точных оценках, т.е. период не должен выходить за временные рамки, позволяющие руководству иметь разумную основу для оценки. Приведены основные факторы, которые аудитору следует принять во внимание при рассмотрении периода, охватываемого ожидаемой финансовой информацией: операционный цикл (например, в случае капитального строительства время, необходимое для завершения строительства, может определять охватываемый ожидаемый период); степень надежности допущений (например, если субъект внедряет новый продукт, то охватываемый ожидаемый период может быть коротким и разделенным на небольшие сегменты — недели или месяцы); потребности пользователей (например, ожидаемая финансовая информация может быть подготовлена в связи с подачей заявки на получение займа на определенный период, необходимый для получения средств для его возврата).

В разделе «Процедуры исследования» аудитору рекомендуется при определении характера, сроков и объема процедур принимать во внимание: вероятность существенных искажений; знания, полученные при выполнении любых предыдущих заданий; компетентность руководства в части подготовки ожидаемой финансовой информации; степень влияния суждений руководства на ожидаемую финансовую информацию; адекватность и достоверность исходных данных. Аудитор должен оценить источник и надежность доказательств, подтверждающих допущения руководства, основанные на наиболее точных оценках. Хотя доказательств, подтверждающих гипотетические допущения, не требуется, аудитор должен убедиться в том, что они отвечают целям ожидаемой финансовой информации и нет оснований полагать, что они являются безусловно нереалистичными.

В тех случаях, когда целью задания является проверка одного или нескольких элементов ожидаемой информации, например отдельного финансового отчета, важно, чтобы аудитор рассмотрел взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности. Если в ожидаемую информацию включены данные за какой-либо истекший отрезок текущего периода, то аудитор должен проанализировать, в какой мере необходимо провести процедуры по отношению к исторической информации. Процедуры будут меняться в зависимости от обстоятельств, например, в зависимости от того, сколько времени из прогнозного периода уже прошло. Аудитор должен получить письменные заявления руководства относительно предполагаемого использования ожидаемой финансовой информации, полноты существенных допущений руководства и признания ответственности последнего за ожидаемую финансовую информацию.

В разделе «Представление и раскрытие информации» говорится, что, оценивая представление и раскрытие ожидаемой финансовой информации помимо конкретных требований соответствующих законов, нормативных актов и профессиональных стандартов, аудитор должен рассмотреть:

- носит ли представление ожидаемой финансовой информации информативный характер и не вводит ли оно в заблуждение;
- четко ли раскрыта учетная политика в примечаниях к ожидаемой финансовой информации;
- адекватно ли раскрыты допущения в примечаниях к ожидаемой финансовой информации;
- указана ли дата подготовки ожидаемой финансовой информации;
- ясно ли указана основа для расположения пунктов в ряду и не является ли выбор ряда необъективным или вводящим в заблуждение в том случае, если результаты, указанные в ожидаемой финансовой информации, выражены в зависимости от их места в ряду;
- отмечены ли любые изменения в учетной политике, произошедшие после даты составления последней по времени исторической финансовой отчетности, причины этих изменений и их влияние на ожидаемую финансовую информацию.

Согласно разделу «Отчет (заключение) об исследовании ожидаемой финансовой информации» отчет (заключение) аудитора об исследовании ожидаемой финансовой информации должен содержать следующие элементы: название; адресата; описание ожидаемой финансовой информации; ссылку на МСА или соответствующие национальные стандарты аудита или практику, применимые к исследованию ожидаемой финансовой информации; заявление о том, что руководство несет ответственность за ожидаемую финансовую информацию, в том числе за допущения, на которых она основана; если применимо — ссылку на цель и (или) ограниченное распространение ожидаемой финансовой информации; заявление о негативной уверенности относительно того, дают ли допущения приемлемую основу для ожидаемой финансовой информации; мнение по поводу того, подготовлена ли ожидаемая финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с предусмотренными основными принципами финансовой отчетности; соответствующие предостережения относительно возможности достижения результатов, указанных в ожидаемой финансовой информации; дату отчета (заключения), которая является датой завершения процедур; адрес аудитора; подпись.

В таком отчете (заключении) аудитор:

- указывает, выявил ли он, основываясь на изучении доказательств, подтверждающих допущения, что-либо, что могло бы привести его к выводу, согласно которому допущения не являются приемлемым основанием для ожидаемой финансовой информации;

- выражает мнение по поводу того, подготовлена ли ожидаемая финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с предусмотренными основными принципами финансовой отчетности;

- отмечает, что:

- фактические результаты, вероятно, будут отличаться от ожидаемой финансовой информации, поскольку предполагаемые события часто не происходят, и различия могут быть существенными. Подобным же образом, когда ожидаемая финансовая информация выражена в каких-либо пределах, в отчете указывается, что не может быть никакой уверенности относительно того, что фактические результаты окажутся в этих пределах,

- в случае предсказаний ожидаемая финансовая информация была подготовлена для (таких-то целей) использования допущений, которые включают гипотетические допущения относительно будущих событий и действий руководства, которые необязательно будут иметь место. Следовательно, читатели предупреждены о том, что ожидаемая финансовая информация не должна использоваться в других, отличных от описанных, целях.

В тех случаях, когда на исследование оказывают влияние условия, препятствующие выполнению одной или нескольких процедур, необходимых в данных обстоятельствах, аудитор должен либо отказаться от задания, либо отказаться от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в отчете (заключении) по ожидаемой финансовой информации.

На основе данного МСА разработано ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации», которым регламентируются проверки аудиторской организацией или аудитором, работающим самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, прогнозной финансовой информации экономического субъекта.

Российским стандартом установлены принципы проверки прогнозной финансовой информации. Дано более подробное, чем в МСА 810, определение понятия «прогнозная финансовая информация», под которой понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его

финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является сопутствующей аудиту услугой и может оказываться аудиторской организацией наряду с проведением аудита бухгалтерской отчетности данного экономического субъекта. На эту проверку распространяются все положения ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним».

Проверку прогнозной финансовой информации не может проводить аудиторская организация, оказывавшая экономическому субъекту сопутствующие услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, а именно услуги по сбору, обработке, обобщению информации, а также в случае если аудиторская организация выбирала допущения, лежащие в основе данной прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза. В основе одновариантного прогноза лежат допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта; в основе многовариантного прогноза — допущения о различных возможных будущих событиях и действиях руководства экономического субъекта для получения различных путей развития экономического субъекта.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для внутренних управленческих нужд (например, для оценки величины необходимых финансовых вложений) или предоставления третьим лицам (например, потенциальным инвесторам, кредиторам).

В зависимости от целей подготовки прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде отдельных показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта, ответственность за выражение мнения — аудиторская организация.

Аудиторская организация проводит проверку прогнозной финансовой информации для того, чтобы установить применимость принятых при ее подготовке допущений (т.е. их надежность, реалистичность и возможность использования для подготовки данной прогнозной финансовой информации), правильность ее подготовки на основе принятых допущений и адекватность ее представления.

В связи с тем что в основу прогнозной финансовой информации заложены события и действия, которые могут произойти в будущем, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о том, будут ли достигнуты прогнозируемые результаты. Если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, такое мнение может быть выражено.

Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта в соответствии с ПСАД «Использование работы эксперта».

Аудиторская организация должна отказаться от проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности использования прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

В стандарте определен круг процедур по проверке прогнозной финансовой информации; установлены требования к форме, содержанию и порядку подготовки отчета аудиторской организации о результатах проверки прогнозной финансовой информации; указывается, что проверка прогнозной финансовой информации включает в себя оценку допущений, лежащих в основе прогнозной финансовой информации, правильности подготовки прогнозной финансовой информации, формы представления прогнозной финансовой информации.

При выборе процедур проверки прогнозной финансовой информации и определении их объема аудиторская организация должна опираться на свое профессиональное суждение.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, как правило, определяются:

- вероятностью наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений;
- знанием аудиторской организацией финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, например полученным при оказании ему каких-либо услуг в предыдущие периоды;
- степенью использования профессионального суждения при подготовке прогнозной финансовой информации;
- другими факторами.

При определении вероятности наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений аудиторской организации следует рассмотреть:

- особенности процесса подготовки прогнозной финансовой информации;

- наличие оговорок в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период;
- возможность использования данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период, аудит которой не проводился;
- другие обстоятельства.

При изучении особенностей процесса подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация должна обратить внимание на квалификацию лиц, ответственных за подготовку прогнозной финансовой информации; систему внутреннего контроля за подготовкой прогнозной финансовой информации; рабочую документацию, составленную в процессе подготовки прогнозной финансовой информации; методы подготовки прогнозной финансовой информации (математические, компьютерные); методы оценки и отбора допущений; наличие и причины отклонений фактических данных о деятельности экономического субъекта от данных прогнозной финансовой информации, подготовленной в предыдущие периоды; другие сведения о подготовке прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация должна убедиться, что принятые допущения отвечают целям подготовки прогнозной финансовой информации и, следовательно, потребностям ее потенциальных пользователей.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна опираться на фактическую информацию о деятельности экономического субъекта, рассматриваемой с точки зрения экономической ситуации в стране (регионе) в целом и ее отраслевых особенностей.

Аудиторская организация должна учитывать, что чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация использует следующие процедуры: выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценку непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

При выявлении существенных искажений в расчетах аудиторская организация должна оценить влияние этих искажений на правильность прогнозируемых результатов. Аудиторская организация должна учитывать взаимосвязь отдельных показателей прогнозной финансовой информации.

Если фактическая информация приведена как часть прогнозной финансовой информации, аудиторская организация, основываясь на про-

фессиональном суждении, должна определить, в какой степени фактическая информация должна быть проверена и какие процедуры в отношении нее должны быть проведены.

Аудиторская организация должна получить от руководства экономического субъекта письменные разъяснения в отношении целей использования прогнозной финансовой информации и применимости допущений, лежащих в основе прогнозной финансовой информации. Письменные разъяснения руководства экономического субъекта должны подтверждать ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация представлена адекватно, если:

- она изложена ясно и непредвзято;
- допущения и их реалистичность раскрыты в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
- учетная политика экономического субъекта в части, относящейся к прогнозируемым показателям, раскрыта в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
- изменения учетной политики в части, относящейся к прогнозируемым показателям, по сравнению с последним отчетным периодом и причины этих изменений, а также их влияние на данные прогнозной финансовой информации раскрыты в пояснениях к учетной политике;
- прогнозная финансовая информация содержит дату ее подготовки, а письменные разъяснения руководства экономического субъекта подтверждают применимость допущений на эту дату.

Если результат прогноза представлен диапазоном значений, аудиторская организация должна убедиться, что в прогнозной финансовой информации раскрыто обоснование границ диапазона и прогноз, сделанный исходя из этих границ, не вводит в заблуждение потенциальных пользователей.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления. В отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должна содержаться следующая информация: название документа — «Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации»; адрес и телефоны аудиторской организации; дата отчета; адресат отчета; указание на то, что проверка прогнозной финансовой информации проводилась в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятель-

ности; указание на ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации; указание на отсутствие или наличие фактов, свидетельствующих о неприемимости допущений, принятых при подготовке прогнозной финансовой информации; указание на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых; мнение аудиторской организации в отношении правильности подготовки прогнозной финансовой информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления; подпись аудиторской организации, проверявшей прогнозную финансовую информацию.

Аудиторская организация может включить в отчет мнение о возможности использования прогнозной финансовой информации в определенных экономическим субъектом целях, а также рекомендации по ограниченному использованию и распространению прогнозной финансовой информации. Возможно включение в отчет и иной информации, имеющей отношение к работе, проведенной аудиторской организацией. Если аудиторская организация установила, что допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации, неприемимы, прогнозная финансовая информация неверно подготовлена на основе принятых допущений или представлена неадекватно, то в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должны быть изложены обстоятельства, обусловившие мнение аудиторской организации. Если по каким-либо причинам аудиторская организация не в состоянии провести необходимые процедуры, она должна отказаться от выражения своего мнения в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации и изложить в нем обстоятельства, вызвавшие ограничение объема работ.

Стандарт имеет приложение «Примерная форма отчета о результатах проверки прогнозной финансовой информации».

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В чем заключается целевое назначение МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей»?
2. Какова цель принятия МСА 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации»?
3. Что означает термин «ожидаемая финансовая информация»?
4. Что понимается под термином «прогноз»?
5. Что такое предсказание?
6. В каких случаях считается, что прогнозная финансовая информация представлена адекватно?
7. Что лежит в основе многовариантного прогноза?

9.1. ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рекомендации в отношении профессиональных обязанностей аудитора при выполнении задания по обзорной проверке финансовой отчетности, а также в отношении формы и содержания отчета (заключения), который аудитор выдает в связи с проведением такой обзорной проверки, приведены в МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности». В этом стандарте указывается, что результаты такой обзорной проверки имеют меньшую доказательную силу, чем результаты обычного аудита финансовой отчетности. Обзорная проверка финансовой отчетности — это услуга, при проведении которой аудитор должен определить наличие обстоятельств, указывающих на то, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных аспектах в соответствии с основными принципами финансовой отчетности. Проведение обзорной проверки в отличие от аудита не предполагает оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, проверки бухгалтерских записей, получения ответов на запросы, полного набора доказательств, получаемых в ходе проверки, наблюдения, подтверждений и расчетов.

В разделе «Цель задания по обзорной проверке» цель обзорной проверки финансовой отчетности определена как предоставление аудитору возможности констатировать на основании процедур, не обеспечивающих все необходимые при аудите доказательства, обнаружил ли аудитор что-либо, дающее ему основание полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных отношениях в соответствии с основными принципами финансовой отчетности (негативная уверенность).

В разделе «Общие принципы задания по обзорной проверке» подчеркнута необходимость проведения обзорной проверки с соблюдением Кодекса этики профессиональных бухгалтеров. Перечислены

этические принципы, определяющие профессиональную ответственность аудитора: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение, следование техническим стандартам. Аудитор должен проводить обзорную проверку в соответствии с данным МСА. Аудитор должен планировать и проводить обзорную проверку с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность наличия обстоятельств, вызывающих существенное искажение финансовой отчетности. Для выражения негативной уверенности в отчете (заключении) по обзорной проверке аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства в первую очередь посредством запросов и аналитических процедур, позволяющих сделать необходимые выводы.

В разделе «Объем обзорной проверки» говорится, что термин «объем обзорной проверки» применяется по отношению к обзорным процедурам, выполнение которых признается необходимым в данных обстоятельствах для достижения цели обзорной проверки. Процедуры, необходимые для проведения обзорной проверки финансовой отчетности, аудитор определяет с учетом требований данного МСА, соответствующих профессиональных организаций, законодательства, нормативных актов, а также условий задания по обзорной проверке и требований к составлению отчета (заключения).

В разделе «Средняя степень уверенности» сказано, что при обзорной проверке обеспечивается средняя степень уверенности в отношении того, что проверяемая информация не содержит существенных искажений. Это выражается в форме негативной уверенности.

Раздел «Условия задания» содержит требование, чтобы аудитор и клиент согласовали условия задания. В разделе указано, что условия задания, согласованные аудитором и клиентом, отражаются в письме о задании или в другом приемлемом документе, таком, как контракт.

Кроме того, приведены основные элементы, которые должно содержать письмо о задании:

- цель предоставляемых услуг;
 - ответственность руководства за составленную финансовую отчетность;
 - объем обзорной проверки, включая ссылку на данный МСА (или соответствующие национальные стандарты или практику);
 - требование свободного доступа к любым учетным записям, документам и прочей информации, запрашиваемой в связи с проведением обзорной проверки;
- и образец отчета (заключения), которое будет выдано;

- положение о том, что на обзор заранее нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений, например мошенничества либо растраты денежных средств, которые могли иметь место;

- заявление о том, что аудит не будет проводиться и аудиторское мнение не будет выражено. Чтобы подчеркнуть этот момент и избежать недоразумений, аудитор может указать, что задание по обзорной проверке не удовлетворяет установленным законом требованиям или требованиям третьих лиц, предъявляемым к аудиту.

Раздел «Планирование» обязывает аудитора планировать работу таким образом, чтобы задание было выполнено эффективно. При планировании обзорной проверки финансовой отчетности аудитор должен получить или пополнить последними данными информацию о бизнесе субъекта, в том числе путем анализа его организации, систем бухгалтерского учета, функциональных характеристик и состава его активов, обязательств, доходов и расходов. Для того чтобы аудитор мог сделать необходимые запросы и разработать надлежащие процедуры, оценить полученные ответы и прочую информацию, ему необходимо иметь представление об указанных и прочих вопросах, имеющих отношение к финансовой отчетности (например, знать методы производства и реализации продукции, выпускаемой субъектом, технологические цепочки, местонахождение производственных объектов, а также связанных с субъектом сторон).

В разделе «Работа, выполненная другими лицами» содержится требование к аудитору при использовании результатов работы, выполненной другим аудитором или экспертом, удостовериться в том, что такая работа соответствует целям обзорной проверки.

Согласно разделу «Документация» аудитор должен документировать важные обстоятельства, которые обеспечивают доказательства в обоснование отчета (заключения) по обзорной проверке и доказательства, подтверждающие, что обзор был проведен в соответствии с данным МСА.

В разделе «Процедуры и доказательства» говорится, что аудитору следует полагаться на собственные суждения при определении характера, объема и срока проведения процедур обзорной проверки. Аудитор должен руководствоваться:

- всеми знаниями, полученными в ходе аудиторских проверок или обзорных проверок финансовой отчетности за предыдущие периоды;
- знаниями о бизнесе, в том числе знаниями принципов бухгалтерского учета и практики той отрасли, в которой действует субъект;
- системами бухгалтерского учета субъекта;

- степенью влияния, оказываемого суждениями руководства на отдельные статьи;

- существенностью операций и сальдо счетов.

Аудитор должен учитывать те же соображения существенности, как и в случае выражения аудиторского мнения о финансовой отчетности. К процедурам, выполняемым при обзорной проверке финансовой отчетности, обычно относят:

- получение аудитором представления о бизнесе субъекта и отрасли, в которой действует субъект;

- запросы в отношении принципов и практики бухгалтерского учета субъекта;

- запросы, касающиеся порядка отражения в учете, классификации и суммирования операций, сбора информации для раскрытия в финансовой отчетности и подготовки финансовой отчетности;

- запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки финансовой отчетности;

- аналитические процедуры, разработанные для выявления взаимосвязей и отдельных статей, которые кажутся необычными:

- сравнение финансовой отчетности с отчетами за предыдущие периоды,

- сравнение финансовой отчетности с ожидаемыми результатами и финансовым положением,

- изучение взаимосвязей между элементами финансовой отчетности, которые должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта или нормативах данной отрасли.

При выполнении этих процедур аудитору рекомендуется рассмотреть аспекты, требовавшие внесения бухгалтерских корректировок в предыдущие периоды:

- запросы в отношении мер, принятых на собраниях акционеров, заседаниях совета директоров, комитетов совета директоров и прочих заседаниях, которые могли оказать влияние на финансовую отчетность;

- ознакомление с финансовой отчетностью для определения на основании информации, привлечшей внимание аудитора, соответствия финансовой отчетности указанному методу бухгалтерского учета;

- получение отчетов (заключений) других аудиторов (в случае их наличия и если это будет признано необходимым), которые проводили аудит или обзорную проверку финансовой отчетности компонентов субъекта;

- запросы персонала, ответственного за финансовые вопросы и вопросы бухгалтерского учета, в отношении, например, следующего:

- все ли операции отражены в учете,
- подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с указанным методом бухгалтерского учета,
- изменений в хозяйственной деятельности субъекта, принципах и практике бухгалтерского учета,
- аспектов, по которым возникали вопросы в ходе упомянутых процедур,
- получения от руководства заявлений в письменной форме в случае необходимости.

Подчеркнуто, что аудитор должен получить информацию обо всех событиях, которые имели место после даты составления финансовой отчетности и могут потребовать внесения поправок в таковую или раскрытия в ней какой-либо информации. Если у аудитора есть основания полагать, что информация, являющаяся предметом обзорной проверки, может быть существенно искажена, аудитор должен выполнить дополнительные или более обширные процедуры, необходимые для выражения негативной уверенности или для подтверждения того, что необходимо выдать модифицированный отчет (заключение).

В разделе «Выводы и подготовка отчета (заключения)» говорится, что отчет (заключение) по обзорной проверке должен содержать четкое письменное выражение негативной уверенности. На основании проведенной работы аудитор должен определить, свидетельствует ли какая-либо информация, полученная в ходе обзорной проверки, о том, что финансовая отчетность не дает достоверного и объективного взгляда (или не представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

В качестве основных элементов, которые должны быть в отчете (заключении) по обзорной проверке финансовой отчетности, названы: название; адресат; открывающий или вводный абзац (указание финансовой отчетности, в отношении которой будет проводиться обзорная проверка; заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора); параграф, описывающий объем (характер) обзорной проверки (ссылка на данный МСА, применяемый в отношении заданий по обзорным проверкам, или на соответствующие национальные стандарты аудита или практику; заявление о том, что обзорная проверка ограничивается главным образом запросами и аналитическими процедурами; заявление о том, что аудит не был проведен и что выполненные процедуры обеспечивают меньшую степень уверенности, чем аудит, и что аудиторское мнение не выражено); заявление негативной уверенности; дата отчета (заключения); адрес аудитора; подпись аудитора.

В конечном счете заключение по обзорной проверке должно:

- или указывать, что при проведении обзорной проверки аудитор не обнаружил фактов, дающих основание полагать, что финансовая отчетность не дает достоверный и объективный взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности (негативная уверенность);

- или содержать описание аспектов, выявленных аудитором и оказывающих негативное влияние на достоверный и объективный взгляд (или справедливое представление во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности, включая по мере возможности количественное определение возможного влияния на финансовую отчетность:

- либо оговорку по поводу выраженной негативной уверенности,

- либо, в случае если влияние аспекта, оказываемое на финансовую отчетность, настолько существенно и глубоко, что оговорки недостаточно для раскрытия искажений или неполного характера финансовой отчетности, — сделать отрицательное заявление о том, что финансовая отчетность не дает достоверный и объективный взгляд (или не представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности;

- или в случае существенного ограничения масштаба обзора содержать описание этих ограничений:

- либо оговорку по поводу негативной уверенности относительно возможных поправок в финансовой отчетности, внесение которых могло бы оказаться необходимым в отсутствие ограничений,

- либо не выражать никакой уверенности, если возможное влияние ограничений настолько существенно и глубоко, что аудитор приходит к выводу о невозможности обеспечить какую бы то ни было степень уверенности.

Отмечено, что аудитор должен датировать отчет (заключение) по обзорной проверке датой завершения обзорной проверки, что включает в себя выполнение процедур в связи с событиями, имевшими место до даты отчета (заключения). Тем не менее, поскольку в обязанность аудитора входит составление отчета (заключения) по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством, аудитор не должен датировать отчет (заключение) по обзорной проверке датой, предшествующей дате утверждения финансовой отчетности руководством.

Приложение 1 к данному МСА называется «Образец письма о задании для обзорной проверки финансовой отчетности» и содержит соответствующую информацию.

Приложение 2 «Примерные подробные процедуры, которые могут быть выполнены по обзорной проверке финансовой отчетности» содержит информацию о том, что запрос и аналитические обзорные процедуры, выполняемые при проведении обзорной проверки финансовой отчетности, определяются на основании суждения аудитора, и поэтому процедуры, приведенные в данном приложении, имеют всего лишь иллюстративный характер, а значит, не обязательно должны применяться в каждом отдельном случае.

Процедуры общего характера: обсудить условия и объем задания с клиентом и лицами, которые будут принимать участие в задании; подготовить письмо о задании, изложив условия и масштаб работ в рамках задания; ознакомиться с хозяйственной деятельностью субъекта и системой учета финансовой информации и подготовки финансовой отчетности; выяснить, вся ли финансовая информация отражена (полностью, своевременно, после получения необходимого разрешения руководством); получить оборотную ведомость и определить, согласуется ли она с главной книгой и финансовой отчетностью; рассмотреть результаты предыдущих аудитов и обзорных проверок, в том числе необходимые бухгалтерские корректировки; выяснить, произошли ли у субъекта значительные изменения по сравнению с прошлым годом (например, изменения в долях участия или в структуре капитала); получить сведения об учетной политике и определить, соответствует ли она местным или международным стандартам, применяется ли она надлежащим образом, осуществляется ли она последовательно, и если нет, то были ли раскрыты изменения в учетной политике; ознакомиться с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и других комитетов с целью выявления вопросов, которые важны для обзорной проверки; определить, отражены ли соответствующим образом в финансовой отчетности меры, принятые на собраниях акционеров, заседаниях совета директоров или на других подобных заседаниях и оказавшие влияние на финансовую отчетность; запросить информацию об операциях со связанными сторонами, о том, как учитывались подобные операции и раскрыта ли информация о связанных сторонах надлежащим образом; запросить информацию о непредвиденных обстоятельствах и условных обязательствах; получить информацию о непредвиденных обстоятельствах и условных обязательствах; получить информацию о планах по выбытию основных активов или сегментов бизнеса; запросить финансовую отчетность и обсудить ее с руководством; рассмотреть адекватность раскрытия информации в финансовой отчетности и соответствие ее требованиям в отношении классификации и представления; сравнить результаты, показанные в финансовой отчетности

за текущий период, с результатами за предыдущие сопоставимые периоды и, если возможно, с бюджетами или прогнозами; получить от руководства разъяснения по поводу любых необычных изменений или несоответствий в финансовой отчетности; рассмотреть последствия всех любых неисправленных ошибок — по отдельности и в совокупности; довести их до сведения руководства и определить, какое влияние окажут неисправленные ошибки на заключение по обзору; рассмотреть необходимость получения письма с заявлениями от руководства.

Денежные средства: получить информацию о сверке банковских выписок с учетными данными субъекта. Запросить у персонала клиента информацию обо всех сверках, проведенных давно или имеющих необычный характер; запросить информацию о переводах между счетами денежных средств в период до и после даты выдачи заключения по обзору; выяснить, существуют ли какие-нибудь ограничения в отношении счетов денежных средств.

Дебиторская задолженность: запросить информацию об учетной политике в отношении первоначальной записи дебиторской задолженности и определить, предусмотрены ли какие-либо резервы по таким операциям; получить реестр дебиторской задолженности и определить, соответствует ли сумма оборотной ведомости; получить и проанализировать объяснения по поводу значительных изменений сальдо счетов по сравнению с предыдущими периодами или ожидавшимися значениями; провести анализ дебиторской задолженности по срокам погашения; обсудить с руководством классификацию дебиторской задолженности, в том числе остатки прошлых периодов, чистое кредитовое сальдо и отраженные в финансовой отчетности суммы к поступлению от акционеров, директоров и других связанных сторон; запросить информацию о методе определения «медленно оплачиваемых» счетов и создания резерва на покрытие сомнительных долгов, а также рассмотреть обоснованность применения такого метода; выяснить, является ли дебиторская задолженность предметом залога, факторинга и переуступлена ли она с дисконтом; запросить информацию о процедурах, выполняемых с целью обеспечения надлежащего отнесения операций по реализации и возврату реализованных товаров к различным отчетным периодам; узнать, отражается ли на счетах продукция, отгруженная на консигнацию (если да, то были ли сделаны обратные проводки по этим операциям и отнесены ли соответствующие изделия в статьи товарно-материальных запасов); запросить, были ли выданы крупные кредиты, имеющие отношение к учтенному доходу, непосредственно после даты составления баланса и был ли создан резерв на покрытие таких сумм.

Товарно-материальные запасы: получить перечень товарно-материальных запасов и определить, соответствует ли итог остатку пробного баланса, составлен ли перечень на основе физического подсчета товарно-материальных запасов; запросить информацию о методе подсчета товарно-материальных запасов; если на дату составления баланса не был осуществлен физический подсчет, то выяснить, используется ли система текущей инвентаризации и проводится ли периодическое сравнение с фактическим количеством наличного запаса, используется ли интегрированная система учета затрат и давала ли эта система надежную информацию в прошлом; обсудить поправки, внесенные в результате последнего физического подсчета товарно-материальных запасов; получить информацию о процедурах, используемых с целью контроля за движением товарно-материальных запасов и правильным отнесением их к различным отчетным периодам; запросить, на основании чего оценивается каждая категория товарно-материальных запасов и в особенности при исключении прибыли, полученной от внутренних оборотов, а также выяснить, оцениваются ли товарно-материальные запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой реализационной стоимости; проанализировать, последовательно ли применяются методы оценки товарно-материальных запасов, принимая во внимание такие факторы, как материалы, трудозатраты и накладные расходы; сравнить количество основных категорий товарно-материальных запасов с количеством за предыдущие периоды и с количеством, ожидаемым в текущем периоде, а также запросить информацию о существенных изменениях и расхождениях; сравнить движение товарно-материальных запасов с движением за предыдущие периоды; запросить информацию о методе, применяемом при определении устаревших и медленно реализуемых запасов, и узнать, учитывались ли такие товарно-материальные запасы по чистой реализационной стоимости; запросить, были ли какие-либо товарно-материальные запасы переданы субъекту на консигнацию, и если да, то были ли внесены поправки с целью исключения этих товаров из товарно-материальных запасов; определить, имеются ли товарно-материальные запасы, переданные в залог, хранятся ли товарно-материальные запасы в другом месте и находятся ли они на консигнации у других лиц, и рассмотреть, надлежащим ли образом были учтены данные операции.

Инвестиции (в том числе в ассоциированные компании и обращающиеся на рынке ценные бумаги): получить перечень инвестиций на дату составления баланса и определить, соответствует ли он оборотной ведомости; запросить информацию об учетной политике в отношении инвестиций; запросить сведения у руководства о текущей

балансовой стоимости инвестиций, а также выяснить, существуют ли какие-нибудь проблемы, связанные с их реализацией; рассмотреть, существует ли надлежащий учет прибылей и убытков и дохода от инвестиций; запросить информацию о классификации долгосрочных и краткосрочных инвестиций.

Имущество и износ: получить перечень имущества с указанием стоимости и начисленной суммы износа и определить, находятся ли данные в соответствии с оборотной ведомостью; запросить информацию об учетной политике, применяемой в отношении амортизационных отчислений и разделения их на затраты капитального и текущего характера, а также выяснить, имело ли место существенное постоянное снижение стоимости имущества; обсудить с руководством поступления и списания по счетам учета имущества, порядок учета прибылей и убытков от продажи или иного выбытия имущества; запросить информацию о последовательности, с которой применяются методы и нормы начисления износа, и сравнить отчисления на амортизацию с предыдущими периодами; выяснить, существуют ли залоговые ограничения в отношении имущества; обсудить, отражены ли надлежащим образом арендные соглашения в финансовой отчетности в соответствии с действующими положениями о бухгалтерском учете.

Расходы будущих периодов, нематериальные и прочие активы: получить документы, определяющие характер этих счетов, обсудить с руководством перспективы возмещения соответствующих сумм; запросить информацию о методе учета этих счетов и используемых методах начисления амортизации; сравнить остатки соответствующих расходных счетов с остатками за предыдущий период и обсудить значительные различия с руководством; обсудить с руководством классификацию долгосрочных и краткосрочных счетов.

Ссудная задолженность к погашению: получить от руководства перечень ссуд, подлежащих выплате, и определить, соответствует ли итог пробному балансу; выяснить, существуют ли ссуды, применительно к которым руководство не выполнило условий ссудного договора. Если да, то получить информацию относительно действий руководства и выяснить, были ли сделаны соответствующие поправки в финансовой отчетности; рассмотреть обоснованность расходов по выплате процентов по отношению к остатку непогашенных ссуд; запросить, предоставлено ли обеспечение по ссудам, подлежащим выплате; выяснить, были ли ссуды к выплате подразделены на краткосрочные и долгосрочные.

Кредиторская задолженность поставщикам: запросить информацию об учетной политике в отношении первоначального учета кре-

диторской задолженности поставщикам и выяснить, имеет ли субъект право на какие-либо льготы применительно к таким операциям; получить и проанализировать объяснения по поводу значительных изменений сальдо счетов по сравнению с предыдущими периодами или ожидавшимися значениями; получить реестр кредиторской задолженности и определить, соответствует ли итог оборотной ведомости; выяснить, проводилась ли сверка остатков с отчетами о кредиторской задолженности, и сравнить с остатками за предыдущие периоды, а также сравнить реализацию с данными предыдущих периодов; определить, имеются ли существенные неучтенные обязательства; запросить, раскрыты ли отдельно данные по кредиторской задолженности перед акционерами, директорами и прочими связанными сторонами.

Начисленные и условные обязательства: получить реестр начисленных обязательств и определить, соответствует ли итог оборотной ведомости; сравнить основные остатки соответствующих расчетных счетов с подобными счетами за предыдущие периоды; запросить информацию о санкционированности операций по начислению обязательств, об условиях платежа, соответствии условиям, обеспечении и классификации; запросить информацию о методе определения начисленных обязательств; запросить сведения о суммах, включенных в условные обязательства, в том числе внебалансовые; запросить, существуют ли какие-либо фактические обязательства или условные обязательства, которые не отражены на счетах, если да, то обсудить с руководством необходимость создания резервов с отражением их в балансе и необходимость соответствующего раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Налог на прибыль и прочие налоги: выяснить у руководства, имели ли место какие-либо события, в том числе споры с налоговыми органами, которые могли оказать значительное влияние на налоги субъекта, подлежащие уплате; рассмотреть соотношение расходов субъекта по выплате налогов и его дохода за данный период; запросить у руководства информацию об адекватности учтенных отсроченных и текущих налоговых обязательств, в том числе резервов на предыдущие периоды.

Последующие события: получить от руководства промежуточную финансовую отчетность на последнюю дату и сравнить ее с финансовой отчетностью, по которой проводится обзорная проверка, или с финансовой отчетностью за сопоставимые периоды предыдущего года; получить информацию о событиях, которые имели место после даты составления баланса и могли бы оказать существенное влияние на подлежащую обзорной проверке финансовую отчетность, и, в частности,

выяснить, возникли ли какие-либо значительные обязательства или факторы неопределенности после даты составления баланса, произошли какие-либо существенные изменения в акционерном капитале, долгосрочной задолженности или оборотном капитале до даты запроса о получении информации, были ли внесены необычные корректировки в период между датой составления баланса и датой запроса о получении информации; определить, есть ли необходимость во внесении корректировок или раскрытии информации в финансовой отчетности; получить протоколы собраний акционеров, директоров и соответствующих комитетов, состоявшихся после даты составления баланса, и ознакомиться с ними.

Судебные разбирательства: запросить у руководства, вовлечен ли субъект в какой-либо судебный процесс, предстоящий или текущий, рассмотреть последствия такого процесса для финансовой отчетности.

Собственный капитал: получить и проанализировать перечень операций, отраженных на счетах собственного капитала, включая новые выпуски, выбытие и дивиденды; запросить, существуют ли какие-либо ограничения в отношении счетов нераспределенной прибыли или других счетов собственного капитала.

Деятельность: сравнить результаты текущего периода с результатами предыдущих периодов и с ожидаемыми результатами за текущий период, обсудить с руководством значительные расхождения; обсудить, были ли основные статьи расходов и доходов от реализации признаны в соответствующих периодах; рассмотреть непредвиденные и необычные статьи; рассмотреть и обсудить с руководством взаимосвязи между соответствующими статьями доходов и определить их обоснованность в контексте подобных взаимосвязей в предыдущие периоды и дополнительной информации, доступной аудитору.

Таким образом, аудитор должен обратить внимание клиента на то, что обзорная проверка не является аудитом, а составленное по ее результатам заключение не выражает аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности. Кроме того, необходимо разъяснить клиенту, что на обзорную проверку нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений.

Однако при проведении обзора аудитор руководствуется теми же общими профессиональными принципами и соображениями в отношении существенности, целесообразности использования работы других лиц, рассмотрения последующих событий, что и при выражении аудиторского мнения о финансовой отчетности. Заключение по обзорной проверке имеет почти такую же структуру, как и аудиторское заключение по финансовой отчетности, и формируется в зависимости

от результатов работы аудитора. В зависимости от вида возможных ситуаций различают следующие варианты:

- если факты, указывающие на то, что отчетность составлена не в соответствии с применимыми основными принципами финансовой отчетности, не обнаружены, то аудитор делает выводы: не обнаружено ничего, что дало бы основание полагать, что финансовая отчетность не дает достоверного и объективного взгляда (не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с МСФО (или другими применимыми основами финансовой отчетности);

- если обнаружены факты, оказывающие негативное влияние на достоверность отдельных статей финансовой отчетности, то аудитор делает выводы: не обнаружено ничего, что дало бы основание полагать, что финансовая отчетность не дает достоверного и объективного взгляда (не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с МСФО (или другими применимыми основами финансовой отчетности), за исключением перечисленных фактов (по возможности дается количественная оценка);

- если обнаружены факты, оказывающие существенное влияние на достоверность финансовой отчетности, то аудитор делает выводы: учитывая изложенные факты, финансовая отчетность не дает достоверного и объективного взгляда (не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с МСФО (или другими применимыми основами финансовой отчетности);

- если масштаб обзора ограничен, то аудитор делает выводы: не обнаружено ничего, что дало бы основание полагать, что финансовая отчетность не дает достоверного и объективного взгляда (не представлена справедливо во всех существенных аспектах) в соответствии с МСФО (или другими применимыми основами финансовой отчетности), если не принимать во внимание возможные поправки, внесение которых могло бы оказаться необходимым в отсутствие ограничений обзора;

- если масштаб обзора существенно ограничен, то аудитор делает выводы: невозможно обеспечить какую бы то ни было степень уверенности.

Данный МСА не имеет аналогов среди российских правил (стандартов).

9.2. ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Рекомендации в отношении профессиональных обязательств аудитора в случае задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации, а также формы и содержания

отчета (заключения), который аудитор предоставляет в связи с выполнением такого задания, устанавливает МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».

В разделе «Цель задания о согласованных процедурах» сказано, что цель задания о согласованных процедурах заключается в выполнении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, субъектом и любым соответствующим третьим лицом, а также в предоставлении отчета (заключения) об отмеченных фактах.

В этом разделе также говорится, что, поскольку аудитор просто предоставляет указанный отчет (заключение), аудитор не выражает уверенность. Пользователи отчета (заключения) сами оценивают процедуры и факты, сообщенные аудитором, и делают свои собственные заключения, основываясь на его работе. Отчет (заключение) рекомендуется предоставлять только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение названных процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.

В разделе «Общие принципы задания о согласованных процедурах» говорится, что аудитор при выполнении задания должен соблюдать Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, изданный МФБ. Отмечается, что независимость не относится к обязательным требованиям для задания о согласованных процедурах, однако если аудитор не является независимым, то требуется, чтобы этот факт был отмечен в отчете (заключении) об отмеченных фактах.

В соответствии с разделом «Определение условий задания» аудитор обязан удостовериться в том, что представители субъекта и другие стороны, которым будет предоставлен отчет (заключение) об отмеченных фактах, четко понимают согласованные процедуры и условия задания. Согласования требуют следующие вопросы:

- характер задания, включая тот факт, что выполняемые процедуры не будут являться аудиторской проверкой или обзорной проверкой и что аудитор не будет выражать уверенность;
- цель задания;
- описание финансовой информации, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры;
- характер, сроки и объем проводимых процедур;
- предполагаемая форма отчета (заключения) об отмеченных фактах;
- ограничения в отношении распространения отчета (заключения) об отмеченных фактах (если это ограничение будет противоре-

чить требованиям законодательства, аудитор не должен принимать на себя выполнение данной работы).

Аудитору рекомендуется направить клиенту письмо о задании с изложением основных условий выполнения работы, включающее: перечень процедур, которые будут выполнены по согласованию сторон; заявление о том, что распространение отчета (заключения) об отмеченных фактах будет ограничено определенными сторонами, согласовавшими выполнение процедур. Аудитор может приложить к письму о задании также проект предоставляемого отчета (заключения) об отмеченных фактах.

В силу раздела «Планирование» аудитор должен составить план работы с целью эффективного ее выполнения.

Раздел «Документация» содержит требование относительно документального отражения аудитором вопросов, которые важны для представления доказательств в обоснование отчета (заключения) об отмеченных фактах и того, что задание было выполнено в соответствии с данным МСА и условиями задания.

В разделе «Процедуры и доказательства» говорится о необходимости выполнения аудитором согласованных процедур и использования полученных доказательств в качестве основы для отчета (заключения) об отмеченных фактах. Отмечено, что к процедурам, используемым в задании о выполнении согласованных процедур, могут относиться: запросы и анализ; проверка расчетов, сравнение и другие проверки точности записей; наблюдение; инспектирование; получение подтверждений.

В разделе «Подготовка отчета (заключения)» говорится, что отчет (заключение) по заданию о согласованных процедурах должен содержать описание цели согласованных процедур, выполняемых в ходе задания, для того чтобы дать читателю возможность понять характер и объем выполняемых работ. Отмечено, что отчет (заключение) об отмеченных фактах должен включать в себя:

- название;
- адресата (обычно клиент, нанявший аудитора для выполнения согласованных процедур);
- описание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой проводятся согласованные процедуры;
- заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета (заключения);
- заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с МСА, применимым к выполнению согласованных процедур, или уместными национальными стандартами или практикой;

- заявление о том, что аудитор не является независимым по отношению к субъекту, если это необходимо;
- определение цели выполнения согласованных процедур;
- перечень конкретных выполненных процедур;
- описание отмеченных аудитором фактов, включая подробное описание необнаруженных ошибок и исключений;
- заявление о том, что выполненные процедуры не являются аудитом или обзорной проверкой, поэтому аудитор не выражает уверенность;
- заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие освещения в отчете (заключении);
- заявление о том, что распространение отчета (заключения) ограничено сторонами, согласовавшими выполнение процедур;
- заявление (при необходимости) о том, что отчет (заключение) имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или финансовой и нефинансовой информации и что он не распространяется на финансовую отчетность субъекта в целом;
- дату составления отчета (заключения);
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

В разделе «Перспективы государственного сектора» рассмотрены особенности подготовки заданий по выполнению согласованных процедур в государственном секторе; отмечено, что задания в государственном секторе достаточно разнообразны и поэтому аудитору следует уметь проводить разграничения между заданиями, которые действительно представляют собой согласованные процедуры, и заданиями, которые рассматриваются как аудит финансовой информации (например, отчеты о результатах деятельности). Указано, что распространение отчета (заключения) по заданию в государственном секторе может не ограничиваться только теми сторонами, которые согласовали выполнение процедур; отчет (заключение) также может представляться другим юридическим и физическим лицам.

В конце данного МСА приводятся приложения «Образец письма для задания о согласованных процедурах» и «Образец отчета (заключения) об отмеченных фактах по кредиторской задолженности».

Вопросы, касающиеся сопутствующих аудиту услуг, рассматриваются в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», в ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним».

Для целей Федерального закона под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Целью правила (стандарта) является установление видов, правил и условий оказания услуг, которые могут выполнять аудиторские организации и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, кроме аудиторских проверок с выдачей аудиторского заключения в соответствии с ПСАД «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности»¹.

¹ При применении этого стандарта следует учитывать, что постановлением Правительства РФ утверждено ПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Требования рассматриваемого ПСАД являются обязательными для всех аудиторских организаций при оказании сопутствующих аудиту услуг, перечень которых представлен в этом стандарте, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Требования данного стандарта носят рекомендательный характер для всех аудиторских организаций при оказании сопутствующих аудиту услуг, не определенных этим стандартом.

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа, других разделов экономики.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать следующим образом:

- услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки;
- услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, в том числе относятся:

- постановка бухгалтерского учета;
- контроль ведения учета и составление отчетности;
- контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализ хозяйственной и финансовой деятельности;
- оценка экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- представление интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;
- проведение семинаров, повышение квалификации и обучение персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций;
- научная разработка, издание методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.;

- компьютеризация бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;

- консультационные услуги по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;

- информационное обслуживание;

- экспертное обслуживание;

- подбор и тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта.

Услугами, несовместимыми с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, считаются:

- ведение бухгалтерского учета;

- восстановление бухгалтерского учета;

- составление налоговых деклараций;

- составление бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги подразделяются на услуги действия; услуги контроля; информационные услуги.

Услугами действия признаются услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля — это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта.

К информационным услугам относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д.

Примерный перечень сопутствующих аудиту услуг дан в классификаторе, приведенном в приложении 1 к рассматриваемому стандарту. Этот перечень не является обязательным и исчерпывающим и может дополняться новыми видами сопутствующих услуг. Его главная задача — помочь аудиторским организациям в понимании характера и видов, сопутствующих аудиту услуг.

Сопутствующие аудиту услуги должны быть оказаны аудиторской организацией экономическому субъекту с добросовестностью и тщательностью. При оказании сопутствующих аудиту услуг, где это

возможно, аудиторская организация должна соблюдать порядок нахождения уровня существенности на основе системы базовых показателей.

Профессиональные сотрудники аудиторских организаций, которые принимают участие в выполнении работ или оказании услуг, сопутствующих аудиту, должны отвечать следующим профессиональным требованиям: честность; объективность; профессиональная компетентность и прилежание; следование правилам профессионального поведения; выполнение правил (стандартов) аудиторской деятельности; соблюдение принципа конфиденциальности информации, ставшей известной сотрудникам в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей.

Требование независимости специалиста аудиторской организации от экономического субъекта является обязательным при оказании сопутствующих аудиту услуг, несовместимых с проведением аудиторской проверки, а также в случаях, предусмотренных нормативными документами аудиторской деятельности и договорами с заказчиками таких услуг.

Ответственность за соблюдение принципа независимости возложена на аудиторскую организацию. Методы проверки независимости своих специалистов аудиторская организация разрабатывает самостоятельно.

Аудиторская организация может разрабатывать внутрифирменные стандарты сопутствующих работ и услуг на каждый их вид.

Оказание услуг, сопутствующих аудиту, требует от аудиторских организаций выполнения следующих положений:

- действовать в соответствии с заданием, выполнения которого ждет от них заказчик, сформулированного в письменном виде (в форме договора, контракта, технического задания, письма-обязательства, письменного запроса и т.п.);

<

- планировать порядок выполнения работ или оказания услуг;
- документировать ход выполнения работ или оказания услуг;
- при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организации, четко разграничивать ответственность и функции исполнителей.

Кроме того, по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг рекомендуется подготовить типовые формы отчетности и применять их на постоянной основе, а в крупных аудиторских организациях рекомендуется иметь систему контроля качества выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту.

По итогам выполнения работ или оказания услуг должен быть подготовлен документ, отражающий результаты выполнения задания и выводы аудиторской организации.

Специалисты, оказывающие сопутствующие аудиту услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией.

В процессе оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация вправе привлекать к оказанию таких услуг экспертов в соответствии с ПСАД «Использование работы эксперта». Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудиторской организации за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг.

Для выполнения сопутствующих аудиту работ и оказания услуг аудиторская организация должна иметь: лицензии на те виды деятельности (по выполнению работ и услуг), которые по законодательству подлежат лицензированию; материально-технические и методические возможности для качественного выполнения работ и оказания услуг.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиту услуг согласно действующему законодательству, а также условиям договора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический субъект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, за полноту и юридическое оформление представляемых документов, точность и достоверность предоставляемой информации, за своевременность предоставления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств.

Аудиторская организация полностью или частично освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также за задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

Сопутствующие аудиту услуги действия, оказание которых экономический субъект возлагает на аудиторскую организацию, оформляются договором. К договору может прилагаться задание на выполнение работ и оказание услуг.

Задание должно содержать:

- перечень вопросов, ответы на которые экономический субъект желает получить от аудиторской организации;
- перечень источников данных (первичных документов), предоставляемых аудиторской организации для обработки;
- перечень документов, которые должны быть созданы аудиторской организацией в результате обработки источников данных с указанием носителя данных (например, бумажный, машинный).

Результатом оказания сопутствующих аудиту услуг являются документально оформленные результаты (например, расчеты, консультации) и документы (первичные документы, регистры учета, отчетность, справки).

Аудиторская организация может оформить дополнительно письменную информацию руководству и (или) собственнику экономического субъекта по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом следует действовать в соответствии с ПСАД «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

Подытоживая параграф, отметим, что в перспективе представляется целесообразным разработка отдельных специальных федеральных стандартов аудиторской деятельности по конкретным сопутствующим аудиту услугам. До тех пор, пока не будут приняты соответствующие стандарты на федеральном уровне, аудиторским организациям следует разработать свои внутрифирменные стандарты по сопутствующим аудиту услугам.

Приведем примерный перечень сопутствующих аудиту услуг (перечень дается в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004—93, принятым и введенным в действие постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17).

- 7412000 Услуги в области составления счетов, бухгалтерского учета, ревизий и налогообложения
- 7412010 Услуги в области составления счетов
- 7412011 Услуги по составлению баланса
- 7412012 Услуги по проверке счетов
- 7412019 Услуги по составлению счетов прочие
- 7412020 Услуги по проведению финансовых ревизий
- 7412030 Услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций
- 7412040 Услуги в области налогообложения, включая услуги аудиторских служб
- 7412041 Консультативные услуги в области налогообложения
- 7412042 Услуги по планированию корпоративного налога
- 7412043 Услуги по подготовке и обзору корпоративного налога
- 7412044 Услуги по планированию индивидуального налога
- 7412045 Услуги по подготовке индивидуального налога
- 7412046 Услуги по заполнению налоговых деклараций
- 7412090 Услуги, связанные с налогообложением, прочие

- 7414000 Консультативные услуги по вопросам управления коммерческой деятельностью
- 7414010 Консультативные услуги по общим вопросам управления
- 7414020 Консультативные услуги по вопросам финансового управления, кроме корпоративного налога
- 7414030 Консультативные услуги по вопросам управления маркетингом
- 7414040 Консультативные услуги по вопросам управления трудовыми ресурсами
- 7414050 Консультативные услуги по вопросам управления производством
- 7414060 Консультативные услуги по связи с общественными организациями
- 7414070 Услуги по арбитражу и примирению
- 7414080 Услуги по руководству проектами, кроме услуг по руководству строительными проектами
- 7414090 Услуги в области управления коммерческой деятельностью прочие, не включенные в другие группировки
- 8000000 Услуги в области образования
- 8040000 Услуги в области непрерывного образования для взрослых
- 8040020 Услуги курсов по повышению квалификации
- 8040030 Услуги курсов по профессиональной переориентации
- 8040055 Услуги курсов по программированию и обучению работе на электронно-вычислительных машинах
- 8040059 Услуги по повышению профессионального мастерства прочие
- 8090000 Услуги в области образования прочие
- 8090010 Обучение в частных специализированных платных учебных заведениях и семинарах
- 8090020 Обучение на курсах, в платных кружках
- 7200000 Услуги, связанные с деятельностью по использованию компьютеров
- 7210010 Консультативные услуги по устройствам подготовки данных, ввода данных и управления работой компьютера
- 7210060 Консультационные услуги по включению компьютеров в информационные сети и работе в информационных сетях

- 7210070 Консультационные услуги по техническим комплексам на базе компьютеров, таким как настольные редакционно-издательские системы
- 7210090 Консультативные услуги по использованию компьютеров и связанных с ними технических средств, прочие
- 7220000 Консультационные услуги по программному обеспечению
- 7220025 Консультационные услуги по программным средствам организации вычислительного процесса
- 7220026 Консультационные услуги по сервисным программам
- 7220030 Консультационные услуги по прикладному программному обеспечению
- 7220035 Консультационные услуги по прикладным программам для обучения
- 7230000 Консультационные услуги по информационному обеспечению и обработке данных; услуги по подготовке и вводу данных
- 7230010 Консультационные услуги по организации информационного обеспечения (системам сбора информации, входные и выходные формы, нормативно-техническое и правовое обеспечение)
- 7230030 Консультационные услуги по структуре построения баз данных и языкам запросов
- 7230040 Услуги по подготовке данных
- 7230050 Услуги по вводу данных
- 7230060 Услуги по организации загрузки данных и использованию машинного времени

9.3. ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Рекомендации в отношении профессиональных обязанностей бухгалтера при выполнении заданий по компиляции финансовой информации, а также в отношении формы и содержания отчета (заключения), который бухгалтер представляет в связи с проведением такой компиляции, приведены в МСА 930 «Задания по компиляции финансовой информации». Компиляция финансовой информации — это сбор, классификация, обобщение и представление финансовой информации с применением знаний аудитора в области бухгалтерского учета (например, составление бухгалтерского баланса, других форм финансовой отчетности на основе предоставленных клиентом данных

бухгалтерского учета). При указании данной услуги аудитор выступает в роли бухгалтера, поэтому в тексте МСА 930 используется именно этот термин.

В разделе «Цель задания по компиляции» говорится, что цель задания по компиляции заключается в*том, что бухгалтер должен использовать знания в области бухгалтерского учета в противоположность знаниям в области аудита с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную форму без проверки предпосылок, лежащих в основе этой информации. Выполняемые процедуры не предназначены и не позволяют бухгалтеру выразить соответствующую уверенность в достоверности финансовой информации.

В разделе «Общие принципы задания по компиляции» подчеркивается необходимость соблюдения аудитором Кодекса этики профессиональных бухгалтеров в ходе подготовки финансовой информации. Кроме того, отмечено, что независимость не считается требованием, обязательным для выполнения данного задания. Однако если бухгалтер не является независимым, это должно быть отмечено в его отчете (заключении). Указано, что при любых обстоятельствах, когда имя бухгалтера ассоциировано с подготовленной им финансовой информацией, бухгалтер должен предоставить отчет (заключение).

Согласно разделу «Определение условий задания» аудитор обязан убедиться в том, что между ним и клиентом достигнуто четкое взаимопонимание в отношении условий задания. К вопросам, требующим рассмотрения, отнесены:

- характер задания с указанием на то, что не будут проведены ни аудит, ни обзорная проверка и что соответственно не будет выражена уверенность в достоверности информации;
- тот факт, что выполнение задания не гарантирует выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений, например, мошенничества или растраты, которые могут иметь место;
- характер информации, которая будет предоставлена клиентом;
- тот факт, что руководство клиента несет ответственность за точность и полноту предоставляемой бухгалтеру информации для обеспечения точности и полноты компилированной им финансовой информации;
- принципы бухгалтерского учета, согласно которым будет подготовлена финансовая информация, и тот факт, что будут указаны как эти принципы, так и все известные отступления от них;
- планируемое использование и распространение информации после ее подготовки;

- форма отчета, предоставляемого в отношении компилированной финансовой информации, если имя бухгалтера ассоциировано с такой информацией.

Указывается на эффективность применения письма о задании при планировании работы по компиляции финансовой информации, в котором подтверждается, что бухгалтер принимает назначение. Данное письмо помогает избежать расхождений в понимании таких вопросов, как объем и цели задания, обязанности бухгалтера и форма предоставляемых отчетов (заключений).

В разделе «Планирование» говорится, что бухгалтер должен составить план работ для обеспечения эффективного выполнения задания.

Раздел «Документация» обязывает бухгалтера документировать вопросы, которые важны с точки зрения подтверждения того, что задание было выполнено в соответствии с данным МСА и условиям задания.

Раздел «Процедуры» требует от аудитора получения общих знаний о финансовой и хозяйственной деятельности субъекта, ознакомиться с применяемыми в данной отрасли принципами и практикой бухгалтерского учета, а также с формой и содержанием финансовой информации, уместными в данных обстоятельствах. Отмечено, что за исключением требований, указанных в данном МСА, в обязанности бухгалтера, как правило, не входит: направление запросов руководству с целью оценки достоверности и полноты предоставленной информации; оценка системы внутреннего контроля; проверка каких-либо аспектов; проверка каких-либо предоставленных разъяснений.

Если бухгалтеру становится известно, что информация, предоставленная руководством, неверна или неполна, либо не удовлетворяет иным требованиям, бухгалтер должен рассмотреть вопрос о выполнении указанных процедур и запросить у руководства субъекта дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, бухгалтер должен отказаться от выполнения задания, проинформировав клиента о причинах своего отказа.

Бухгалтеру рекомендуется ознакомиться с компилированной информацией и определить, соответствует ли она установленной форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений (ошибки в применении основных принципов подготовки финансовой отчетности; отсутствие информации о применимых основных принципах финансовой отчетности, а также об отступлениях от них; отсутствие информации о любых иных существенных вопросах, о которых бухгалтеру стало известно). Информация о применимых основных прин-

циях финансовой отчетности и любых известных отступлениях от них должна раскрываться в составе финансовой информации; количественную оценку таких отступлений приводить необязательно.

Если бухгалтеру становится известно о каких-либо существенных искажениях информации, он должен попытаться добиться согласия субъекта на внесение соответствующих изменений. Если такие изменения произведены не были, и финансовая информация, по мнению бухгалтера, способна ввести пользователя в заблуждение, бухгалтер должен отказаться от выполнения задания.

Бухгалтер должен получить от руководства подтверждение им своей ответственности за надлежащее представление финансовой информации и подтверждение того, что финансовая информация была утверждена руководством. Указанное подтверждение может быть предоставлено в форме заявлений руководства, касающихся точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия бухгалтеру всей существенной и уместной информации.

Разделом «Подготовка отчета (заключения) о заданиях по компиляции» установлены требования к содержанию такого отчета (заключения): название; адресат; заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с МСА, применяемым при выполнении заданий по компиляции, или национальными стандартами и практикой; если это необходимо, — заявление о том, что бухгалтер не является независимым по отношению к субъекту; описание финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством; заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, компилированную бухгалтером; заявление о том, что не было проведено ни аудита, ни обзорной проверки и что в связи с этим бухгалтер не выражает уверенности в достоверности финансовой информации; при необходимости — дополнительный абзац с указанием существенных отступлений от применяемых основных принципов финансовой отчетности; дата отчета (заключения); адрес бухгалтера; подпись бухгалтера.

На каждой странице финансовой отчетности, компилированной бухгалтером, либо на титульном листе, должны содержаться ссылки, такие как «Без проведения аудита», «Компилировано без проведения аудита и обзорной проверки» или «Смотри отчет (заключение) о компиляции».

В конце МСА приведены приложения «Образец письма о задании для задания по компиляции» и «Образцы отчетов (заключений) о компиляции». Данный международный стандарт аудита не имеет российских аналогов.

Таким образом, аудитор считается причастным к финансовой информации, если к ней прилагается его отчет (заключение); аудитор выражает согласие на использование его имени в связи с профессиональной деятельностью (т.е. если выполнялись сопутствующие услуги).

Ответственность аудитора за содержание финансовой информации ограничивается уровнем уверенности, обеспечиваемым при оказании услуг. Если аудитору становится известно, что на него безосновательно ссылаются, то он может проинформировать об этом заинтересованные стороны или пойти по пути юридических разбирательств. Так, если аудитор проводил обзорную проверку финансовой отчетности, а клиент представляет заинтересованным пользователям его мнение как утверждение абсолютной достоверности проверенной информации, то аудитор, узнав об этом, должен предпринять указанные меры.

ВОПРОСЫ АЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Что является целью обзорной проверки финансовой отчетности?
2. Какова цель работы по проведению согласованных процедур?
3. Какие услуги называются сопутствующими аудиту услугами?
4. Что означает термин «компиляция финансовой отчетности»?
5. В каком случае аудитор считается причастным к финансовой информации?

10.1. ПРОЦЕДУРЫ МЕЖБАНКОВСКОГО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

Инструкции по межбанковским процедурам подтверждения для внешних независимых аудиторов, а также таких сотрудников банков, как внутренние аудиторы и инспекторы, приведены в ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения». ПМАП 1000 не имеет российского аналога. В нем указывается, что при аудите финансовой отчетности банков и связанной с ней информации особое внимание уделяется запросу о подтверждении непосредственно со стороны других банков в отношении остатков по счетам и других сумм, фигурирующих в балансе, а также иной информации, которая может быть и не отражена в самом балансе, но раскрыта в примечаниях к отчетности. Отмечено, что забалансовые статьи, требующие подтверждения, включают в себя такие статьи, как гарантии, форвардные обязательства по покупке или продаже, обязательства по обратной покупке опционов, соглашения о зачете. Объясняется, что этот вид аудиторских доказательств ценен, поскольку они поступают непосредственно от независимого источника и обеспечивают большую уверенность в достоверности, нежели те, которые были получены исключительно на основе собственных учетных записей банка.

В разделе «Необходимость подтверждения» подчеркивается роль межбанковского подтверждения как важного механизма контроля для руководства банков за проведением операций с частными лицами или группами финансовых институтов; отмечается, что требование банковского подтверждения возникает в связи с необходимостью для руководства банка и его аудиторов подтвердить финансовые и деловые взаимоотношения между: банком и другими банками в этой же стране; банком и другими банками в других странах; банком и его небанковскими клиентами.

В разделе «Использование запросов о подтверждении» указано, что аудитор должен выбрать наиболее подходящий способ для подтверж-

дения другим банком остатков или другой информации. Аудитору нужно решить, у какого банка или банков запросить подтверждение, с учетом таких вопросов, как размер остатков, объем деятельности, степень надежности внутреннего контроля, а также уровень существенности в контексте финансовой отчетности. Запросы о подтверждении отдельных операций могут быть либо элементом тестирования системы внутреннего контроля банка, либо средством подтверждения сумм в финансовой отчетности банка на какую-либо дату. Аудитор должен определить, какой из следующих способов наиболее подходит для подтверждения другим банком остатков или иной информации: указать сумму и иную информацию и попросить подтверждения их точности и полноты; запросить расшифровку сумм остатков и другие сведения, которые затем могут быть сопоставлены с записями проверяемого банка. Важно получить ответы на все запросы. Отклонением от принятой практики является просьба направлять ответ только в том случае, если предоставленная в запросе информация неверна или неполна.

В разделе «Подготовка и рассылка запросов и получение ответов» рассмотрен порядок отправления аудитором запроса о подтверждении. Указано, что лучше направлять запросы о подтверждении в головной офис банка, чем в подразделение, у которого предположительно находится финансовая и другая полезная информация. Ответственность по контролю за содержанием запросов о подтверждении и их рассылкой возлагается на аудитора. Тем не менее запрос должен быть авторизован запрашивающим банком. Ответы должны быть направлены непосредственно аудитору, и для удобства к запросу должен быть приложен конверт с надписанным адресом.

В разделе «Содержание запросов о подтверждении» отмечено, что форма и содержание письма с запросом о подтверждении зависят от цели такового, местной практики и учетных процедур запрашиваемого банка, например от интенсивности применения электронной обработки информации. Запрос о подтверждении должен быть четким и сжатым, так чтобы он мог быть беспрепятственно понят подтверждающим банком.

Письма-запросы, касающиеся различных аспектов межбанковских взаимоотношений, могут быть направлены несколько раз в течение года. Наиболее часто у банка запрашивается информация о суммах «к оплате» или «к получению» по текущим, депозитным, ссудным и другим счетам. В письме-запросе должны быть приведены описание счета, номер и вид валюты счета. Рекомендуются также запросить информацию о нулевых остатках на корреспондентских счетах и о корреспондентских счетах, которые были закрыты в течение 12 месяцев до вы-

бранной даты подтверждения. Запрашивающий банк может попросить подтвердить не только суммы по счетам, но и другую информацию, которая может быть полезной, такую, как сроки погашения кредитов и процентные ставки, информацию о неиспользованных кредитных ресурсах, гарантиях, кредитных линиях.

Указано, что важная часть банковской деятельности связана с контролем за операциями, обычно называемыми забалансовыми. Соответственно банк и его аудиторы чаще всего запрашивают подтверждения условных обязательств, вытекающих из таких обязательств, как предоставление гарантий, поручительств, соглашений о намерениях, обязательств по векселям, в том числе по собственным акцептованным векселям и индоссаментам. Предоставленная или запрашиваемая информация должна содержать описание характера условных обязательств, их валюту и суммы. Кроме того, нужно запрашивать подтверждение соглашений об обратной покупке и обратной продаже активов и непогашенных опционов на соответствующую дату. В таком подтверждении должен быть описан актив, предусмотренный соглашением, указаны дата поставки актива и условия, на которых поставка была проведена. Другая категория информации, для которой зачастую требуется независимое подтверждение на дату, отличную от даты совершения операции, включает в себя форвардные контракты по иностранной валюте, драгоценным металлам, ценным бумагам и другие нереализованные контракты. Запрос должен содержать информацию об условиях каждого контракта, в том числе его номер, дату исполнения, срок выплаты или дату поставки актива, цену, по которой была заключена сделка, валюту и сумму контракта на покупку и продажу запрашивающему банку. В связи с тем что банки часто предоставляют клиентам депозитарные услуги по хранению ценных бумаг и других ценностей, запрос может содержать просьбу к банку подтвердить хранение таких ценностей на определенную дату. Подтверждение должно включать в себя описание ценностей и характер всех обременений или иных прав на данные ценности.

В приложении приведен глоссарий, в котором даются определения некоторых терминов, использованных в ПМАП 1000: «обеспечение», «условные обязательства», «закладная», «зачет», «опцион», «соглашение об обратной продаже (обратной покупке)», «депозитарные услуги», «кредитная линия (резервный кредит)».

В России аудиторскими стандартами по банковскому аудиту занимается Центральный банк Российской Федерации. Стандартизация работы аудиторов в этом направлении находится на начальной стадии.

10.2. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ИНСПЕКТОРОВ ПО БАНКОВСКОМУ НАДЗОРУ И ВНЕШНИХ АУДИТОРОВ

Требования к взаимодействию внешних аудиторов и органов, контролирующих работу банков, установлены ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов», не имеющим российского аналога. В ПМАП отмечено, что во многих аспектах интересы инспектора и аудитора аналогичны, хотя объекты их внимания могут различаться. Инспектор, которого в первую очередь должна интересовать стабильность банка с точки зрения защиты интересов вкладчиков, проверяет его настоящую и будущую жизнеспособность, используя финансовую отчетность для оценки развития его деятельности. Аудитора же в первую очередь интересует отчетность о финансовом положении банка и результатах его операций, поэтому аудитор также рассматривает способность банка вести непрерывную деятельность для подтверждения допущения о непрерывной деятельности, на основе которого подготавливается финансовая отчетность.

В разделе «Обязанности руководства банка» сказано, что основные обязанности по ведению бизнеса в банке возложены на совет директоров и руководство, назначенное им. В эти обязанности входит обеспечение:

- профессиональной компетентности тех, кто решает стоящие перед банком задачи, и наличия специалистов с соответствующим опытом, занимающих ключевые позиции;
- наличия и функционирования надлежащих систем контроля;
- надлежащей осмотрительности при проведении операций банка, в том числе создания достаточных резервов для покрытия убытков соблюдения законодательных и нормативных актов, включая директивы, касающиеся платежеспособности и ликвидности;
- необходимой защиты не только акционеров, но и вкладчиков и других кредиторов.

Ответственность за подготовку финансовой отчетности согласно местному законодательству несет руководство банка, которое также должно обеспечить аудитора, проверяющего эту отчетность и составляющего отчет по ней, всей необходимой информацией, которая может существенно влиять на финансовую отчетность и, следовательно, на мнение аудитора. Руководство обычно несет ответственность за организацию и эффективную работу подразделения внутреннего аудита в банке, определяемого его размерами и характером операций, а также за принятие своевременных и надлежащих мер по исправлению недостатков, обнаруженных сотрудниками этого подразделения. Надзор

за деятельностью банков, осуществляемый центральными банками или другими официальными органами, и поведение аудита банковской финансовой отчетности независимыми аудиторами ни в коей мере не уменьшают ответственность руководства.

В разделе «Функции инспектора по банковскому надзору» говорится, что законодательно определенной функцией обычно является защита интересов банковских вкладчиков. Наряду с этими функциями инспектор выполняет более широкие обязанности по обеспечению устойчивости и стабильности банковской системы, а в некоторых странах надзор также может вестись для обеспечения соблюдения монетарной и валютной политики. Наиболее важными полномочиями большинства органов надзора являются право выдать разрешение или лицензию субъекту на ведение банковской деятельности и право отозвать подобную лицензию. Для того чтобы получить и сохранить лицензию на ведение банковской деятельности, субъекты должны соблюдать определенные потенциальные требования. Приведем основные общие требования для большинства систем:

- лица, осуществляющие контроль и управляющие деятельностью банка, должны быть честными и заслуживать доверия, а также должны обладать соответствующей квалификацией и опытом;
- банк должен иметь достаточный капитал, чтобы обеспечивать покрытие рисков, присущих данному бизнесу вследствие его характера и размера;
- банк должен иметь достаточную ликвидность на случай оттока денежных средств.

Цель этих требований состоит в создании условий, обеспечивающих надлежащее ведение бизнеса руководством банка и создание им достаточных финансовых ресурсов для преодоления неблагоприятных обстоятельств и защиты вкладчиков от потерь. Несоблюдение банком различных условий и требований дает инспектору основание рассмотреть вопрос об отзыве лицензии, но следствием отзыва лицензии может стать не только прекращение деятельности, но и процедура банкротства, т.е. отзыв лицензии обычно является крайней мерой, к которой прибегают тогда, когда становится ясно, что нет другой возможности исправить положение.

Инспектор тоже стремится взять под контроль и ограничить сферы возникновения банковских рисков, таких, как риск ликвидности, риск, связанный с привлечением средств, процентный риск, инвестиционный риск, риск, связанный с курсом валюты, и риск по внебалансовым статьям. Инспектор придает большое значение хорошо продуманной организационной структуре банков и работе эффективных

информационных систем и систем контроля в целях управления риском. Задачей инспектора является также обеспечение наличия бухгалтерских записей, ведущихся надлежащим образом, и соблюдения стандартных бухгалтерских процедур в целях: эффективного осуществления всей банковской деятельности; наличия у руководства необходимой базы данных для проведения мониторинга, контроля и планирования различных потенциальных рисков; снижения вероятности мошенничества со стороны работников, руководства и клиентов. Системы надзора используют в основном такие методы, как проверки на местах, сбор и анализ регулярных отчетов и прочих статистических данных.

В разделе «Роль внешнего аудитора банка» указано, что основная цель проведения аудита банка внешним аудитором — выражение им мнения о том, отражает ли опубликованная финансовая отчетность банка «достоверно объективно» (или «представлена ли она объективно») финансовое положение банка и результаты его деятельности за отчетный период. Для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что информация, содержащаяся в исходных бухгалтерских записях, и данные из других источников являются надежной и достаточной основой для подготовки финансовой отчетности, а также в том, что соответствующая информация представлена должным образом в финансовой отчетности, аудитор изучает и оценивает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на данные которых он будет полагаться; тестирует работу систем контроля в целях определения характера, объема и сроков других аудиторских процедур; проводит такие тесты, запросы и другие проверочные процедуры учетных операций и сальдо счетов, которые он считает уместными в данных обстоятельствах.

При проведении аудита банка независимый аудитор признает, что в связи с некоторыми аспектами деятельности у банка могут возникнуть особые проблемы, например:

- банк хранит значительные денежные средства, включая наличные средства и обращающиеся финансовые инструменты, физическая безопасность которых должна быть обеспечена. Это относится к хранению и переводу денег, что делает банк уязвимым с точки зрения незаконного присвоения средств или мошенничества. Таким образом, банку нужно разработать формальные операционные процедуры, жесткую систему внутреннего контроля и четко ограничить полномочия отдельных лиц;
- банк осуществляет большое число разнообразных операций, отличающихся в том числе по объему обрабатываемых сумм. Это обстоятельство требует сложных систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля, а также широкого использования электронной обработки данных;

- во многих странах банки обычно ведут деятельность через сеть филиалов и отделений с широкой географией местонахождения. Это обязательно влечет за собой значительную децентрализацию руководства и рассредоточение функций учета и контроля, что в свою очередь затрудняет применение единых операционных приемов и учетных систем, в частности когда сеть филиалов простирается за пределы национальных границ;

- банки часто берут на себя значительные обязательства, не связанные с непосредственным переводом денежных средств. Такие операции, которые обычно называются внебалансовыми, могут не потребовать непосредственных бухгалтерских проводок, и, следовательно, неотражение их в учете трудно обнаружить;

- деятельность банков регулируется государственными органами, и требования, определяющие деятельность банков, часто оказывают влияние на общепринятую бухгалтерскую и аудиторскую практику в отрасли. Несоблюдение требований законодательства, например, в отношении специальных правил оценки нестандартных активов может влиять на финансовую отчетность банка.

Когда аудитор обнаруживает ошибку, которая является существенной для финансовой отчетности (в том числе применение несоответствующей учетной политики, оценку актива, с которой аудитор не согласен, или нераскрытие существенной информации), он требует корректировки финансовой отчетности для исправления ошибки. Если руководство отказывается сделать исправление, то аудитор выражает условно положительное или отрицательное мнение о финансовой отчетности. Подобное заключение может оказать серьезное влияние на степень доверия банку и даже стабильность банка, поэтому обычно руководство предпринимает необходимые меры, чтобы избежать этого. В свою очередь аудитор не выразит безусловно положительного мнения в случае непредставления ему всей необходимой информации и пояснений.

В качестве дополнительной, но не обязательной части своей работы аудитор часто составляет для руководства традиционный письменный отчет. В некоторых странах аудитор также представляет руководству или надзорным органам в соответствии с требованиями законодательства либо договором развернутый отчет по определенным вопросам, таким, как расшифровки сальдо счетов или состав кредитного портфеля, показатели ликвидности и прибыль, нормативы, адекватность систем внутреннего контроля, анализ банковских рисков или соблюдение законодательства и требований надзорных органов.

В разделе «Взаимоотношения инспектора и аудитора» подчеркивается, что во многих областях результаты работы инспектора и аудитора могут быть эффективно использованы обеими сторонами. Письма руководству и развернутые отчеты, представленные аудиторами, могут позволить инспекторам получить глубокое представление о различных аспектах деятельности банка. Во многих странах принято представлять такие отчеты инспекторам. Аналогичным образом аудиторы могут почерпнуть полезную информацию от органа надзора.

В ходе контактов с руководством инспекторы и аудиторы должны осознавать преимущества для обеих сторон, которые могут быть получены в результате осведомленности о вопросах, обсуждавшихся в ходе таких контактов. Следовательно, целесообразно фиксировать результаты контактов такого характера в письменном виде, чтобы они составляли часть документации банка, к которой может иметь доступ другая сторона.

Могут сложиться обстоятельства, при которых аудитору или инспектору станет известна важная информация, которая, по их мнению, неизвестна другой стороне, но должна быть доведена до ее сведения. Подобные обстоятельства, например, могут возникнуть: если аудитор узнает о фактах, которые ставят под угрозу существование банка; если аудитор или инспектор обнаруживает признаки мошенничества, совершенного руководством; если аудитор собирается отказаться от проведения аудита в ходе работы; если мнение аудитора не совпадает с мнением руководства по существенному аспекту финансовой отчетности, в результате чего аудитор собирается составить аудиторское заключение, которое не является безусловно положительным; если инспектор владеет информацией, которая может существенно повлиять на финансовую отчетность или аудиторской отчет; если, по мнению аудитора, определенная информация должна быть доведена до сведения инспектора, а руководство не выполнило соответствующее требование о предоставлении информации.

Инспектор заинтересован в обеспечении высоких стандартов аудита банка, соответственно он будет стремиться поддерживать тесные контакты с профессиональными аудиторскими организациями. Законодательством некоторых стран предусмотрены такие полномочия инспектора в отношении назначения аудиторов, как право на их утверждение или отстранение, а также право принимать решение о проведении независимого аудита. Названные полномочия предоставляются для того, чтобы обеспечить назначение банком аудиторов, имеющих опыт, ресурсы и квалификацию, необходимые в данных обстоятельствах. Когда нет явной причины для смены аудитора, инспек-

торы обычно проводят расследование обстоятельств, при которых банк отказался от услуг аудитора, осуществлявшего проверку ранее.

Разделом «Условия возможного расширения функций аудитора в сфере надзора» установлены следующие критерии выполнения аудитором определенных надзорных функций:

- во-первых, основную ответственность за предоставление полной и точной информации инспектору должно нести руководство банка. Роль аудитора заключается в проверке этой информации и повышении доверия к ней. Он не берет на себя какие-либо обязанности инспектора, но содействует инспектору в формировании его суждения на более эффективной основе;

- во-вторых, между аудитором и его клиентом должны обеспечиваться обычные отношения. Таким образом, должна существовать основа для работы, предусмотренная либо законом, либо договором между банком и надзорным органом. Если иное не закреплено законодательством и договором, то поток информации между инспекторами и аудиторами должен проходить через банк, кроме исключительных случаев;

- в-третьих, прежде чем заключать какие-либо соглашения с инспектором, аудитор должен учесть возможность возникновения конфликта интересов. Если такая вероятность существует, то необходимо решить эту проблему до начала работы, обычно получив предварительное согласие руководства банка на выполнение работы;

- в-четвертых, требования органов надзора в отношении необходимой информации должны быть конкретными и четко сформулированными. Насколько это возможно, между инспекторами и аудиторами должно быть достигнуто соглашение в отношении понятия ответственности;

- в-пятых, задачи, выполняемые аудитором по просьбе инспектора, должны входить в сферу компетенции аудитора, как технической, так и практической. К нему могут, например, обратиться с просьбой оценить степень потенциального риска банка по отдельному заемщику или стране, но он не сможет без четкого и конкретного критерия оценить, насколько велик риск в каждом конкретном случае;

- в-шестых, задание аудитора, выполняемое для инспектора, должно иметь рациональную основу. Это означает, что за исключением особых обстоятельств задание должно носить вспомогательный характер по отношению к основной работе по аудиту и может быть выполнено аудитором более экономично или быстро, чем инспектором, потому что аудитор обладает необходимой квалификацией либо потому, что тем самым исключается дублирование.

Необходимо принять меры по соблюдению конфиденциальности информации, полученной аудитором в ходе его профессиональных контактов с другими клиентами и не известной банку или общественности.

В разделе «Особые направления расширения функций аудитора» говорится, что возможности расширения функций аудитора зависят от характера надзора в конкретной стране. Например, если инспектор применяет активный подход с проведением частых и тщательных инспекций, то обычно от аудитора может потребоваться минимальное содействие. Если же проводится менее тщательный надзор, основанный главным образом на анализе отчетов, предоставленных руководством банка, или если возможности надзорных органов ограничены, мнение аудитора о достоверности предоставленной информации может оказаться весьма полезным для инспектора.

В разделе «Необходимость постоянного диалога между надзорными органами и аудиторами» отмечено, что если инспекторы намерены использовать результаты работы аудиторов на постоянной основе, то они должны доверять аудиторами в целом в вопросах, вызывающих в настоящее время интерес у органов надзора. Наиболее эффективно этого можно достичь, проводя периодические консультации на национальном уровне между органами надзора и профессиональными организациями бухгалтеров.

Обсуждения, проводимые органами надзора и профессиональными организациями бухгалтеров, могут также охватывать основные вопросы аудита и актуальные проблемы бухгалтерского учета, например, надлежащие методы учета новых инструментов и другие аспекты нововведений в области финансов и секьюритизации. Надзорные органы и специалисты в области бухгалтерского учета заинтересованы в применении разными банками единообразной учетной политики. Надзорные органы часто могут оказывать влияние на решения банков о применении единой политики, поскольку они обладают соответствующими полномочиями, установленными законодательством, в то время как аудиторы имеют больше возможностей для контроля за применением подобной политики на практике. Взаимодействие надзорных органов и аудиторов, осуществляемое на постоянной основе, может таким образом внести значительный вклад в дело гармонизации стандартов финансовой отчетности на национальном уровне.

10.3. АУДИТ МЕЖДУНАРОДНЫХ КОММЕРЧЕСКИХ БАНКОВ

Требования, предъявляемые к аудиту международных банков, изложены в ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков», которое также не имеет российского аналога. В этом документе

нашли отражение описание целей и процесса аудита, определение условий аудиторского задания, планирование работы.

В разделе «Цели аудита и процесс аудита» указывается, что главной целью аудита банков является предоставление мнения, основанного на МСА, соответствующих национальных стандартах или на существующей в стране практике, о банковской годовой финансовой отчетности. Приведено схематическое описание этапов выполнения работы, требуемой для формирования мнения о финансовой отчетности банка. Согласно этой схеме на первом этапе необходимо определить условия договоренностей об аудите; на втором — в ходе планирования приобрести знания о бизнесе клиента, разработать общий план, координировать работу, которую предстоит выполнить; на третьем — выполнить процедуры по установлению степени надежности системы внутреннего контроля: определить документальное отражение и тестирование контрольных процедур, рассмотреть влияние внешних факторов, выяснить характер, масштаб и объем необходимых процедур по существу; на четвертом — выполнить процедуры проверки по существу, а на пятом — составить заключение по финансовой отчетности.

Далее в разделах, названия которых соответствуют названиям перечисленных этапов, даются конкретные рекомендации.

В разделе «Определение условий договоренности об аудите» говорится о необходимости составления письма-обязательства. При составлении письма-обязательства аудитору следует помимо общих вопросов, изложенных в МСА 210 «Условия договоренностей об аудите», рассмотреть включение комментариев в отношении:

- использования и источника специальных принципов бухгалтерского учета с особой ссылкой:
 - на любые требования законодательных и нормативных актов, применяемых к банкам,
 - на решения органов банковского надзора, других контрольных органов и соответствующих профессиональных бухгалтерских организаций,
 - на отраслевую практику,
 - на содержание и форму любого специального отчета, требуемого помимо годовой финансовой отчетности, включая применение специальных бухгалтерских принципов и (или) специальных аудиторских процедур;
- характера любых взаимоотношений, которые могут существовать между аудитором и органами банковского надзора и другими контрольными органами и предусматривать предоставление какой-либо специальной отчетности.

Согласно разделу «Планирование аудита» приобретение знаний о банковском деле требует от аудитора понимания экономической и контрольной среды, преобладающей на территории тех стран, где банк ведет деятельность; рыночных условий, имеющихся в каждом секторе, в котором банк осуществляет деятельность. Подобным же образом аудитору необходимо приобретать и пополнять практические знания о продуктах и услугах, предоставляемых банком.

Помимо этого аудитор при планировании аудита должен иметь в виду, что риски, связанные с банковской деятельностью, подразделяются на две большие группы: риски, связанные с банковскими продуктами и услугами; операционные риски. Кроме того, рекомендуется учитывать специфику аудита банков при разработке общего плана аудита; при определении существенности, аудиторского риска, степени использования компьютерных информационных систем и систем электронного перевода денежных средств, надежности системы внутреннего контроля; при рассмотрении работы внутреннего аудита, сложности осуществляемых операций, операций со связанными сторонами, при решении вопросов относительно привлечения других аудиторов, заявлений руководства, работы органов надзора.

Значительное место уделено разделу «Определение степени надежности системы внутреннего контроля», в котором рассматриваются такие вопросы, как определение, документальное оформление и тестирование контрольных процедур; примеры средств контроля; ограничения, присущие системе внутреннего контроля; рассмотрение влияния внешних факторов; определение характера, сроков и объема проверок по существу. Отмечается, что банки, как правило, уязвимы для растрат и мошенничества и поэтому должны иметь строгую систему внутреннего контроля, а для аудитора это особенно уместно в тех случаях, когда филиалы банков географически рассредоточены. Указывается, что в банках часто имеется департамент по анализу кредитов, представляющий собой либо часть департамента внутреннего аудита, либо самостоятельное подразделение, и в любом случае аудитору может потребоваться использовать результаты работы этого департамента.

В соответствии с ПМАП 1006 при оценке эффективности конкретных контрольных процедур аудитор должен рассмотреть среду, в которой функционирует внутренний контроль: организационную структуру банка и способы делегирования полномочий и обязанностей; качество контроля со стороны руководства; масштаб и эффективность системы внутреннего аудита; квалификацию основного персонала; степень инспекционного контроля со стороны органов надзора.

В разделе «Выполнение процедур проверки по существу» рассматриваются особенности применения в банковском аудите таких аудиторских методов, как аналитические процедуры; инспектирование; запрос и подтверждение. Указано, что при проведении процедур по существу аудитор должен обеспечить достаточную уверенность в том, что:

- весь доход банка от подобной деятельности был отражен в учете и достоверно представлен в финансовой отчетности банка;
- у банка не возникло никаких существенных обязательств в результате нарушения его фидуциарных обязанностей, включая обязанности по сохранению активов;
- информация о характере и масштабах фидуциарной деятельности банка, раскрытая в примечаниях к финансовой отчетности (если таковая раскрыта), представлена объективно.

В разделе «Предоставление отчета по финансовой отчетности» отмечено, что при выражении своего мнения о финансовой отчетности банка аудитор должен учитывать необходимость:

- следовать специальным формам, использовать соответствующую терминологию и принципы бухгалтерского учета, как это определено законодательством, регулирующими органами, профессиональными организациями и существующей в данной отрасли практикой;
- удостовериться в том, что счета иностранных филиалов и дочерних компаний, включенных в консолидированную финансовую отчетность банка, были скорректированы с целью приведения их в соответствие с принципами учета, на основании которых банк представляет свои отчеты. Это особенно актуально для банков из-за большого количества стран, в которых могут располагаться их филиалы и дочерние предприятия, а также в связи с тем, что в большинстве стран местным законодательством установлены специальные принципы бухгалтерского учета, применяемые в первую очередь к банкам. Это может привести к большему расхождению в принципах бухгалтерского учета, которым следует филиал или дочернее предприятие банка, нежели расхождение, которое имело бы место в случае иных коммерческих предприятий.

В некоторых странах согласно местным законам банки могут иметь скрытые резервы. В случае когда существование скрытых резервов не указывается в финансовой отчетности, аудитор должен сослаться на это обстоятельство в своем аудиторском заключении. Целесообразно делать это путем ссылки на соответствующие постановления или акты, которые разрешают создание скрытых резервов.

Данное ПМАП содержит три приложения: примеры проверочных списков для оказания помощи при оценке системы внутреннего

контроля в трех типичных областях банковских операций; примеры финансовых коэффициентов, часто используемых при анализе финансового состояния банка и его функционирования; примеры аудиторских процедур проверок по существу для оценки резервов на возможные убытки по ссудам.

10.4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО КОМПЬЮТЕРНЫМ ТЕХНОЛОГИЯМ АУДИТА

В составе международных стандартов аудита шесть стандартов посвящены компьютерной тематике. В российских правилах (стандартах) эта тематика нашла отражение в трех стандартах, являющихся аналогами наиболее существенных из международных стандартов аудита, имеющих отношение к компьютеризации аудита.

На основе МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем» разработан отечественный аналог — ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», на основе ПМАП 1009 «Методы аудита с помощью компьютеров» — ПСАД «Проведение аудита с помощью компьютеров», на основе ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы» — ПСАД «Оценки риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем».

Пока еще не разработаны отечественные аналоги к ПМАП 1001 «Среда ИТ — автономные персональные компьютеры», ПМАП 1002 «Среда ИТ — онлайн-компьютерные системы», ПМАП 1003 «Среда ИТ — системы баз данных».

Компьютерный аудит предполагает использование компьютеров и современных информационных технологий (ИТ) для организации аудиторской деятельности. Основными работами в связи с этим можно считать аудиторские проверки финансовой отчетности с подготовкой аудиторского заключения, а также оказание сопутствующих аудиту услуг.

Общие сведения о компонентах компьютерного аудита, основных понятиях и подходах к его организации можно получить из МСА 401, который подробно рассмотрен в параграфе 4.2, и ПМАП 1009. Эти два документа непосредственно связаны между собой, хотя первый имеет большее отношение к экономическому субъекту, а второй — непосредственно к аудиторам и аудиторским организациям.

На практике возможны разные варианты проведения компьютерного аудита. Отметим, что наиболее благоприятным является вариант, при котором компьютеры для автоматизации управленческих работ используют и экономический субъект, и аудиторская организация. Однако само по себе наличие персональных компьютеров не является

основным компонентом компьютерного аудита. Важно, чтобы у экономического субъекта были автоматизированы работы по внутреннему контролю, бухгалтерскому учету и другим процессам управления. В МСА 401 в связи с этим введено понятие «компьютерная обработка данных» (КОД).

В аудиторской организации компьютеры могут использоваться для автоматизации ее управленческих работ и для проведения аудита у экономических субъектов. Понятие «использование компьютеров для проведения аудита» является весьма общим и может включать в себя ряд направлений использования (виды выполняемых работ):

- несложные расчеты, печать типовых форм аудиторских документов, опросных листов, анкет и др.;
- организация нормативно-правовой справочной базы в электронном виде (системы типа «Гарант», «Кодекс», «КонсультантПлюс»);
- проверка отдельных участков учета: расчетов по основным средствам, производственным запасам и др.;
- комплексная проверка всех разделов и счетов бухгалтерского учета, работы персонала, проведения экономического анализа.

Из приведенных вариантов использования наибольший эффект достигается, если компьютеры применяются для реализации первого, второго и четвертого вариантов, что в конечном итоге позволяет создать систему автоматизации аудиторской деятельности (СААД).

Целью российского аналога МСА 401 — ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» является определение действий аудиторов, при осуществлении аудита в условиях систем КОД, функционирующих у проверяемого экономического субъекта.

Компьютерная обработка данных экономического субъекта имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники обрабатываются значительные объемы учетной информации независимо от того, используется компьютер экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной, а также для обработки экономической информации во всех аспектах хозяйственной деятельности и ее учета или только для автоматизации обработки информации по отдельным видам фактов хозяйственной жизни, участкам учета.

При проведении аудита в системе КОД сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих средств внутреннего контроля.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

- для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;

- постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;

- вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим, а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Рекомендация аудитора в части использования той или иной системы КОД возможна только в случае, когда аудитор оказывает экономическому субъекту сопутствующую аудиту услугу по организации системы КОД по просьбе субъекта.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать необходимые ей документы на бумажных носителях информации.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора подобных знаний следует использовать работу эксперта в области ИТ.

Аудитор должен быть способен определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита (в том числе на изучение систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на оценку рисков, связанных с проведением аудита) оказывают условия использования системы КОД у проверяемого экономического субъекта.

Аудиторской организации целесообразно иметь библиотеку наиболее распространенных систем КОД и прилагать усилия к изучению особенностей их практического применения.

В случае использования работы эксперта для оценки применяемой системы КОД:

- назначение эксперта, оформление и использование результатов его работы должно полностью отвечать требованиям ПСАД «Использование работы эксперта»;

- аудитор должен иметь достаточное представление о компьютерной системе клиента в целом, с тем чтобы планировать, регулиро-

вать и контролировать работу эксперта, сохраняя главенствующее положение.

Главенствующее положение аудитора по отношению к эксперту состоит в том, что эксперт оценивает только систему обработки информации, в то время как аудитор — достоверность формируемой с помощью этой системы отчетности. Аудиторская организация не может ни передавать, ни разделять с кем-либо (в том числе с экспертом) свою ответственность за выражение мнения об отчетности и составленного на его основе аудиторского заключения.

Основной задачей эксперта является оказание помощи аудитору при проведении проверки в части:

- оценки надежности системы КОД в целом;
- оценки законности приобретения и лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения, функционирующего в системе КОД проверяемого экономического субъекта;
- проверки алгоритмов расчетов;
- формирования на компьютере необходимых аудитору регистров аналитического, синтетического учета и отчетности.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта, отразив в нем следующие положения:

- организационную форму обработки данных, например, осуществляет обработку специальное подразделение (вычислительный центр, информационно-вычислительный центр, отдел автоматизированной системы управления предприятием) или компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала и обработка данных осуществляется непосредственно бухгалтерами, обработка данных ведется экономическим субъектом самостоятельно или по договору третьей стороной;

- форму бухгалтерского учета;
- разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;
- система КОД размещена на одном или на нескольких компьютерах;
- обработка учетных данных ведется локально на каждом компьютере или применяется сетевой вариант;
- обеспечение архивирования и хранения данных;
- данные передаются с использованием каналов связи, через внешние носители (например, дискеты) или вводятся с клавиатуры.

Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом:

- обеспечение КОД техническими средствами;
- программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности, кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод его обновления в соответствии с изменениями действующего законодательства);
- технологическое обеспечение (рекомендуется оформлять в виде схемы, состоящей из отдельных блоков технологического процесса обработки данных);
- другие виды обеспечения КОД (следует дать краткое описание иных видов обеспечения).

В рабочем документе по бухгалтерскому программному обеспечению должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов.

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части:

- гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения;
- формирования бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;
- осуществления аналитических процедур;
- расширения функций компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД, в частности, имеют ли специалисты соответствующее высшее либо среднее специальное образование, или прошли курс обучения в области ИТ, или изучили систему КОД самостоятельно.

При составлении общего плана аудиторской проверки в соответствии с ПСАД «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом ИТ и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть принят во внимание при определении объема и характера аудиторских процедур.

В документах по планированию аудита должны быть отражены следующие вопросы:

- характер выполнения аудиторских процедур с использованием КОД (вывод подготовленных в среде КОД документов на печать, работа в среде КОД экономического субъекта);
- привлечение независимого эксперта с целью изучения компьютерной системы экономического субъекта, описание вынесенных для оценки экспертом вопросов.

Дата начала аудиторской проверки должна соответствовать дате представления аудитору данных в виде, согласованном с экономическим субъектом в договоре на проведение аудита.

Организация данных бухгалтерского учета у клиента в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора. Риск аудитора повышается, если:

- компьютеризованная среда децентрализована;
- существует географическая разбросанность компьютерных установок;
- уровень знаний бухгалтерского персонала в области ИТ недостаточен;
- внутренний контроль за функционированием среды КОД отсутствует;
- не приняты необходимые меры по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД.

Риск аудитора снижается, если:

- системы автоматизации являются лицензированными;
- имеется возможность углубить некоторые виды контроля благодаря программному обеспечению, специально разработанному для аудиторов;
- существует специальный контроль программного обеспечения;
- информационную политику экономического субъекта квалифицированно определяет его руководство;
- все дочерние общества, филиалы и другие обособленные подразделения работают в единой среде КОД, применяют единое современное программное обеспечение;
- информационная политика экономического субъекта согласована с основными пользователями системы КОД;
- имеется долгосрочный план развития системы КОД экономического субъекта.

Аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта в соответствии с ПСАД «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» и влияние на эту надежность действующей системы КОД:

- контроль подготовки данных как на уровне пользователя, так и на уровне компьютерной службы;
- контроль предотвращения ошибок и фальсификаций во время работы;
- контроль работы с данными (доступ, правильность, полнота), особенно с данными постоянного (нормативно-справочного) характера;

- возможность изменения программного обеспечения, особенно в части методов регистрации первичной информации;
- степень координации и взаимодействия между службой информатизации и пользователями системы КОД.

При оценке среды КОД аудитор должен охарактеризовать:

- соответствие применяемой формы учета используемой системе обработки данных;
- соответствие алгоритмов обработки бухгалтерских данных действующему законодательству и возможность изменения этих алгоритмов в случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного, налогового и иного законодательства;
- способ организации, хранения и обновления данных;
- обеспечение контроля ввода данных;
- возможность настройки внешней отчетности на изменение ее форм;
- возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях.

Аудитор обязан проверять соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

Собирая аудиторские доказательства об организации обработки учетных данных в среде КОД, аудиторские организации обязаны следовать требованиям, установленным ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД экономического субъекта в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета экономического субъекта. Аудитор имеет возможность применять их, их копии, в том числе фотокопии, в качестве рабочей документации аудита, сопровождая обработку этих документов ссылками, пометками, специальными символами. В случае работы аудитора непосредственно в системе КОД экономического субъекта (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтвержда-

ющие факт сбора аудиторских доказательств, аудитор составляет самостоятельно.

Рабочие документы, формируемые в процессе аудита в условиях КОД и существенно отличающиеся от обычных рабочих документов, могут храниться в аудиторской организации обособленно в архиве аудиторских файлов на машинных носителях.

Аудиторская организация должна обеспечить сохранность аудиторских файлов на машинных носителях, их оформление и сдачу в архив. Систему идентификации рабочих документов в аудиторском файле на машинном носителе устанавливает аудиторская организация. Целесообразно хранить аудиторские файлы по каждому экономическому субъекту аудиторской организации на отдельном машинном носителе.

В условиях использования экономическим субъектом системы КОД повышается эффективность и надежность такой аудиторской процедуры, как проверка его арифметических расчетов.

Аудитору необходимо убедиться в том, что:

- регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета (наличие системы КОД не освобождает экономического субъекта от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни);
- отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения (изменения, вносимые в программное обеспечение экономическим субъектом в связи с изменением хозяйственного или налогового законодательства, должны быть документированы и, как правило, согласованы, одобрены и проверены разработчиком программного обеспечения).

В условиях КОД аудит можно проводить с использованием машинно-ориентированных и (или) ручных процедур.

Машинно-ориентированные процедуры должны включать в себя:

- программные средства, применяемые аудитором для проверки содержания компьютерных файлов экономического субъекта;
- контрольные примеры, используемые аудитором для тестирования алгоритмов КОД.

При применении машинно-ориентированных процедур руководитель аудиторской проверки (или лицо, которому он это поручил) должен обеспечить контроль за работой, выполняемой персоналом, имеющим специальные знания и навыки в условиях работы КОД, и другим персоналом, занятым в аудите.

Проведение аудитором машинно-ориентированных процедур в отношении копий компьютерных файлов допускается при условии,

что аудитор имеет достаточную уверенность в том, что они действительно полностью соответствуют оригиналам файлов экономического субъекта.

Аудитор может проводить машинно-ориентированные процедуры в отношении компьютерных файлов, полученных от третьего лица, осуществляющего по договору КОД экономического субъекта.

Руководством для аудиторов по использованию компьютерных методов аудита, особенно в части применения компьютерных программ и данных для тестирования, служит ПМАП 1009 «Методы аудита с помощью компьютеров». Использование компьютера в качестве инструмента аудита называют методом аудита с помощью компьютеров (МАПК). Целью данного Положения является предоставление рекомендаций по использованию МАПК. ПМАП 1009 применяется ко всем видам использования МАПК, включая компьютеры любых видов и размеров.

В разделе «Описание методов аудита с помощью компьютеров (МАПК)» говорится, что в данном Положении описываются методы проведения аудита с помощью компьютеров, в том числе компьютерных инструментов, получивших название МАПК, которые могут быть использованы при проведении различных процедур аудита, включая детальные тесты операций и сальдо, аналитические процедуры, тесты общих средств контроля, программы осуществления отбора совокупности, обеспечивающие выбор данных для аудиторских тестов, тестирование прикладных средств контроля, пересчет данных, ранее полученных с помощью систем бухгалтерского учета субъекта.

МАПК — это компьютерные программы и данные, используемые аудитором в качестве процедур аудита, чтобы обрабатывать значимые для аудита данные, содержащиеся в информационных системах субъекта. МАПК может состоять из пакетных программ, программ специального назначения, программ-утилит и программ управления системой. Вне зависимости от источника программ до их использования аудитор должен обосновывать их надлежащий характер и соответствие целям аудита.

Методика тестовых данных иногда используется при проведении аудита путем ввода данных в компьютерную систему субъекта и сравнения полученных результатов с заранее определенными результатами, например:

- тестируются такие конкретные средства контроля в компьютерных программах, как пароль в режиме онлайн и средства контроля за доступом к данным;
- тестируются операции, отобранные из ранее обработанных хозяйственных операций или созданные аудитором для тестирования

отдельных характеристик процесса обработки, осуществляемой компьютерной системой субъекта;

- тестируются операции в интегрированных устройствах тестирования с созданием элемента «пустышки» (например, отдел или работник), на котором отражаются контрольные операции в ходе обычного цикла обработки.

Если тестовые данные обрабатываются в рамках обычного процесса обработки, аудитор должен обеспечить, чтобы контрольные операции были затем исключены из бухгалтерских записей субъекта.

Согласно разделу «Рассмотрение использования МАПК» аудитор должен при планировании аудита рассматривать соответствующую комбинацию ручных методик и методик аудита с помощью компьютеров. При принятии решения о том, использовать ли МАПК, рекомендуется учитывать следующие факторы: знания, навыки и опыт работы аудитора в области ИТ; возможность применения МАПК и наличие соответствующих компьютерных устройств; нецелесообразность применения ручных тестов; эффективность и результативность; фактор времени. В частности, аудитор должен владеть знаниями, достаточными для планирования, получения и использования результатов выбранных МАПК. Уровень необходимых знаний зависит от сложности и характера МАПК и информационной системы субъекта.

Аудитор должен рассматривать возможность применения МАПК, наличие подходящих компьютерных устройств и необходимых информационных систем, основанных на применении компьютеров, и данных. Аудитор может планировать использование других компьютерных устройств, если применение МАПК на компьютере субъекта является экономически нецелесообразным или невыполнимым, например, из-за несовместимости пакета программ аудитора и компьютера субъекта. Помощь специалистов субъекта может потребоваться для получения в удобное время возможности для обработки, а также для такой работы, как загрузка и запуск МАПК в системе субъекта, и для получения копий файлов с данными в форме, необходимой для аудитора.

Многие компьютерные информационные системы решают задачи, по результатам которых не остается визуальных доказательств, что делает невозможным выполнение аудитором тестов вручную. Отсутствие визуального доказательства может проявиться на различных стадиях процесса учета:

- первичные документы могут создаваться в электронном виде;
- такие операции, как дисконтирование и расчет процентов, могут выполняться в компьютерной программе без специального одобрения руководством отдельных операций;

- система может не предоставлять интересующих аудитора визуальных результатов операций, обработанных с помощью компьютера;
- ш система может не подготавливать отчеты о полученных данных, более того, распечатанный отчет может содержать только итоговые суммы, тогда как подтверждающая подробная информация будет оставаться в компьютерных файлах.

Эффективность и результативность процедур аудита, проводимых для получения и оценки аудиторских доказательств, могут быть улучшены с использованием МАПК. Как правило, МАПК представляют собой эффективный способ тестирования большого количества операций или средств контроля в случае большой генеральной совокупности посредством анализа и отбора совокупности из большого числа операций, применения аналитических процедур и выполнения процедур проверки по существу. К соображениям эффективности, которые могут быть учтены аудитором, относятся: время планирования, разработки, применения и оценки МАПК; часы работы, затраченные на технический анализ и консультации; составление и распечатка форм; доступность компьютерных ресурсов.

Некоторые данные, например особенности хозяйственных операций, часто сохраняются в компьютере только в течение короткого периода времени и могут оказаться недоступны в машиночитаемой форме, когда они требуются аудитору. В результате аудитор будет должен предпринять определенные действия, чтобы необходимые ему файлы были сохранены, или ему будет нужно изменить сроки работы, для которой требуются эти данные. Когда время проведения аудита ограничено, аудитор может планировать использование МАПК, потому что это может в большей мере соответствовать графику аудита, чем другие процедуры.

В разделе «Использование МАПК» перечислены основные шаги, которые необходимо предпринять аудитору при использовании МАПК:

- установить цели применения МАПК;
- определить содержание файлов субъекта и порядок доступа к ним;
- определить специфические файлы и базы данных, подлежащих тестированию;
- понять взаимоотношения между таблицами данных в тех случаях, когда база данных подлежит проверке;
- определить специальные тесты или процедуры и соответствующие операции и сальдо, на которые было оказано влияние;
- договориться с пользователями или (в случае необходимости) специалистами подразделения ИТ о предоставлении копий соответ-

ствующих файлов и таблиц базы данных, которые должны быть «остановлены» в определенный момент и на определенную дату;

- установить выходные требования;
- назначить сотрудников, которые могут принимать участие в разработке и применении МАПК;
- уточнить оценки затрат и выгод;
- убедиться, что использование МАПК надлежащим образом контролируется и документируется;
- организовать административную работу, включая необходимую квалификацию и компьютерные устройства;
- сверить данные, которые используются для МАПК, с бухгалтерскими записями;
- выполнить программное приложение МАПК;
- оценить результаты.

Специальные процедуры, необходимые для контроля за использованием МАПК, зависят от конкретного применяемого приложения. При определении средств контроля аудитор должен рассмотреть необходимость: утверждения технических характеристик и проведения обзорной проверки работы, проводимой с использованием МАПК; проверки общих средств субъекта, которые могут способствовать целостности МАПК; обеспечения соответствующей интеграции полученных аудитором в рамках аудита результатов в общий процесс аудита.

Процедуры, проводимые аудитором в целях контроля за применением аудиторских программ, могут включать в себя:

- участие в разработке и тестировании МАПК;
- проверку кодирования программ для обеспечения соответствия подробным программным характеристикам;
- обращение аудитора к специалистам субъекта по компьютерным системам с просьбой ознакомиться с инструкцией по операционной системе и удостовериться в том, что программное обеспечение может быть установлено в компьютерной системе субъекта;
- апробирование аудиторского программного обеспечения на небольших тестовых файлах до его запуска для работы с файлами основных данных;
- обеспечение использования правильных файлов, например, посредством проверки с помощью внешнего доказательства, такого, как контрольные итоговые данные, которые ведутся пользователем;
- получение доказательства того, что аудиторское программное обеспечение действует как запланировано, например, путем анализа выходящей и контрольной информации;

- принятие соответствующих мер безопасности для защиты от манипуляций с файлами данных субъекта.

Рабочие документы должны содержать достаточную документацию для описания применения МАПК, в частности: планирование (цели МАПК; рассмотрение необходимости использования конкретных МАПК; используемые средства контроля; специалисты, сроки и затраты); осуществление (подготовка МАПК и тестирование процедур и средств контроля: информация о тестах, проведенных с помощью МАПК; информация о вводных данных, обработке и результатах; соответствующая техническая информация о бухгалтерской системе субъекта, такая, как расположение компьютерных файлов); аудиторские доказательства (полученные результаты; описание проведенной аудиторской работы в отношении результатов; аудиторские выводы); прочее (рекомендации руководству субъекта).

В разделе «Использование МАПК в среде ИТ малого субъекта» описаны особенности ИТ среды малого субъекта, а именно то, что:

- уровень общих средств контроля может быть таким, что аудитору придется в меньшей степени полагаться на систему внутреннего контроля (это приведет к более значительной роли детальных тестов операций и сальдо, а также аналитических процедур обзорной проверки; применению аудиторских процедур в целях обеспечения правильного функционирования МАПК и обоснованности данных субъекта);

- в случаях, когда обрабатываются небольшие объемы данных, использование некомпьютеризованных методов может оказаться более экономичным;

- аудитор может не получить достаточной технической помощи от субъекта, что делает использование МАПК невозможным;

- определенные пакетные программы могут не работать на небольших компьютерах, что ограничивает выбор аудитора в отношении МАПК. Однако файлы с данными субъекта можно скопировать и обработать на подходящем компьютере.

Российским аналогом ПМАП 1009 является ПСАД «Проведение аудита с помощью компьютеров», цель которого состоит в определении особенностей проведения аудита с применением компьютеров.

В этом стандарте нашли отражение общие требования по применению компьютеров при проведении аудита. При проведении аудита с использованием компьютеров сохраняются цель и основные элементы методологии аудита. Использование аудитором компьютера возможно как в случае ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом вручную, так и при использовании средств автоматизации бухгалтерского учета. В первом случае аудитор должен решить проблему нали-

чения необходимого программного обеспечения для анализа базы данных бухгалтерских записей по всем учитываемым хозяйственным операциям или по итоговым записям бухгалтерских регистров. Если у экономического субъекта весь бухгалтерский учет или отдельные его участки автоматизированы, наличие в распоряжении аудитора базы учетных данных экономического субъекта (отдельных ее компьютерных файлов) позволяет применять для ее анализа эффективные методы современных ИТ.

Аудиторской организации целесообразно вести постоянную работу по освоению новых ИТ автоматизации аудиторской деятельности.

Информационное обеспечение аудита с применением компьютеров обычно имеет два источника:

- данные бухгалтерского учета экономического субъекта на бумажных носителях или в виде базы данных бухгалтерии;
- нормативно-справочную базу и систему форм рабочей документации аудитора.

Возможность использования базы данных экономического субъекта или отдельных ее массивов должна быть обеспечена путем:

- отражения в договоре о проведении аудита согласия экономического субъекта на использование базы данных или ее фрагментов, а при необходимости также состава, формы и срока предоставления аудитору для анализа базы данных или ее фрагментов;
- включения при необходимости в систему аудита с применением компьютеров блока, обеспечивающего конвертацию (преобразование) базы данных экономического субъекта в данные, обработка которых возможна средствами программного обеспечения, используемого аудитором.

Аудитор может использовать для анализа не саму базу данных (или фрагменты рабочей базы данных), а ее копию, предварительно убедившись в соответствии копии оригиналу или сделав копию базы данных самостоятельно. Нормативно-справочные данные системы, используемой аудитором для проведения аудита, должны соответствовать проверяемому периоду. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность как полученной информации, так и информации, сформированной в ходе аудиторских процедур, а также ее защиту от несанкционированного доступа.

Программные средства системы, используемой аудитором при проведении аудита, должны обеспечивать:

- анализ содержания формируемой в бухгалтерии экономического субъекта базы данных, если таковая существует и доступна;

- контроль показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета экономического субъекта;
- тестирование алгоритмов, применяемых в автоматизированной системе бухгалтерского учета;
- контроль соответствия показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности, данным бухгалтерских регистров или базы данных, формируемой в бухгалтерии при обработке первичных документов;
- использование возможностей поисково-справочных информационных систем в области нормативных и законодательных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и аудит в Российской Федерации;
- формирование аудиторской документации (рабочей и итоговой).

Основные задачи эксперта (специалиста) заключаются в оказании помощи аудитору при проведении проверки с использованием компьютера в части:

- конвертирования данных экономического субъекта в форму, доступную для обработки в компьютерной и программной системе, используемой аудитором;
- выполнения нестандартных процедур анализа;
- тестирования системы, применяемой аудитором;
- формирования на компьютере необходимых аудитору рабочих аудиторских документов.

Аудитор должен иметь достаточное представление о компьютерной системе ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта в целом, с тем чтобы планировать, регулировать и контролировать работу эксперта (специалиста), сохраняя при этом главенствующее положение. При использовании работы эксперта аудитор должен следовать требованиям, установленным ПСАД «Использование работы эксперта».

Особенности планирования аудита с применением компьютеров заключаются в необходимости учесть:

- наличие в аудиторской организации необходимого обеспечения (информационного, программного, технического) как для проведения аудита, так и для оказания сопутствующих аудиту услуг с применением компьютеров;
- дату начала аудиторской проверки, которая должна соответствовать дате предоставления аудитору данных в виде, согласованном с экономическим субъектом;
- факт привлечения к работе экспертов в области ИТ;
- знания, опыт и квалификацию аудитора в области ИТ;

- целесообразность использования тестов, проводимых без компьютеров;

- эффективность применения компьютера при проведении аудита.

Для планирования аудита с использованием компьютеров важно оценить систему КОД экономического субъекта, изучив следующие моменты:

- особенности информационного, программного и технического обеспечения экономического субъекта;

- особенности организационной формы обработки данных у экономического субъекта;

- разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;

- способ передачи данных (с использованием каналов связи, через внешние носители (например, дискеты), ввод данных с клавиатуры);

- особенности обеспечения архивирования и хранения данных;

- особенности размещения (являются рабочие места локальными или объединены в сеть).

В стандарте указано также на необходимость соблюдения аудитором требований ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства», ПСАД «Аналитические процедуры» и ПСАД № 2 «Документирование аудита» и на целесообразность иметь в аудиторской организации внутрифирменные стандарты, регламентирующие применение компьютеров при проведении аудита на этапах планирования; проведения аудита, включая сбор и отражение аудиторских доказательств; подготовки отчета аудитора.

Эффективность аудиторских процедур может быть повышена благодаря использованию компьютеров в ходе аудита при получении и оценке некоторых аудиторских доказательств в тех случаях, когда:

- проверяются большие однородные массивы данных по участкам и операциям бухгалтерского учета;

- и* проверяемый экономический субъект использует унифицированную стандартную систему оформления бухгалтерских операций;

- имеется и используется информационно-поисковая система для расшифровки и подтверждения наличия соответствующих первичных документов, регистров бухгалтерского учета;

- имеется и используется автоматизированная система контроля исполнения утвержденного регламента решения соответствующих учетных задач.

Применение компьютеров позволяет аудитору провести следующие процедуры:

- тестирование операций и остатков по счетам в компьютерной базе данных;

- аналитические процедуры для выявления отклонений от обычно принятых параметров в компьютерной базе данных;
- тестирование базы данных проверяемого экономического субъекта;
- тестирование информационного, математического, программного и технического обеспечения проверяемого экономического субъекта.

Процедуры, выполняемые аудитором при использовании компьютеров для контроля, могут включать в себя:

- контроль последовательности проверяемых данных, которые проходят несколько этапов обработки;
- контроль предварительных данных;
- прогнозирование и планирование результатов проверки данных и сопоставление их с контрольными данными для отдельных операций и в целом по видам деятельности;
- подтверждение работоспособности и соответствия современным требованиям программного и аппаратного обеспечения работы аудитора при проведении аудита с применением компьютера;
- подтверждение соответствия компьютерного обеспечения проверяемого экономического субъекта действующему законодательству;
- подтверждение использования компьютеров у проверяемого экономического субъекта в период проведения аудита.

При выполнении машинно-ориентированных процедур руководитель аудиторской проверки (или лицо, которому он это поручил) должен обеспечить контроль за работой персонала, имеющего специальные знания и навыки работы в условиях КОД, и другим персоналом, занятым в аудите.

Проведение аудитором машинно-ориентированных процедур в отношении копий компьютерных файлов допускается при условии, что аудитор имеет достаточную уверенность в том, что эти копии действительно полностью соответствуют оригиналам файлов экономического субъекта. Аудитор может проводить машинно-ориентированные процедуры в отношении компьютерных файлов, полученных от третьего лица, осуществляющего по договору КОД экономического субъекта.

При использовании в ходе аудита компьютеров повышается эффективность проведения таких аудиторских процедур, как проверка арифметических расчетов и составление альтернативного баланса.

Общие принципы использования компьютеров в аудиторской проверке применимы для субъектов малого предпринимательства. Аудитору необходимо принимать во внимание следующие особенности таких экономических субъектов:

- субъекты малого предпринимательства в отдельных случаях не применяют лицензированного программного обеспечения, используя программные продукты сомнительного качества, вследствие чего аудитор может оценить риск средств внутреннего контроля как высокий, что повлечет за собой дополнительные процедуры оценки качества программного обеспечения;

- у субъекта малого предпринимательства могут отсутствовать достаточные технические средства, например объем памяти компьютера для размещения программного обеспечения аудитора.

Доверие аудитора к эффективности системы внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов, по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Вся база данных субъекта малого предпринимательства должна быть исследована с помощью контрольного программного обеспечения.

10.5. ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ АУДИТЕ В КОМПЬЮТЕРНОЙ СРЕДЕ

Вопросы изучения и оценки системы учета и отчетности и взаимосвязанных с ней систем внутреннего контроля в случае электронной обработки данных рассматриваются в ПМАП 1008 «Оценка рисков и внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы». В Положении нашли отражение наиболее распространенные характеристики процесса электронной обработки данных, в том числе факторы, влияющие на его организационную структуру, характер обработки данных и процедуры, применяемые в системах учета и отчетности и внутреннего контроля. ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ним вопросы» представляет собой дополнение к МСА 401 «Аудит в условиях компьютерных информационных систем».

В разделе «Организационная структура», в котором описывается организационная структура КИС, отмечено о возможной концентрации функций и знаний. В таких случаях возникает ситуация, когда определенные сотрудники, занимающиеся обработкой данных, могут быть единственными сотрудниками, которые в деталях понимают взаимосвязь между источниками данных. Возникает опасность того, что эти сотрудники будут знать о слабых местах системы внутреннего контроля и смогут внести изменения в программы или данные во время их обработки и хранения. Другим нежелательным явлением может оказаться концентрация программ и данных — компьютерные программы,

которые обеспечивают доступ к данным и позволяют изменять данные, обычно хранятся там же, где и данные. Следовательно, при отсутствии соответствующего контроля увеличивается вероятность несанкционированного доступа к программам, данным и их изменениям.

В разделе «Характер обработки» говорится, что использование компьютеров может привести к тому, что в системе учета будет сложнее получить наглядные доказательства, чем при использовании ручных методов и процедур. Кроме того, к таким системам имеет доступ большее количество людей. Можно выделить следующие особенности обработки данных в системах КИС:

- отсутствие первичных документов (данные могут вводиться в компьютерную среду без сопроводительных документов);
- отсутствие визуального следа операции (определенные данные могут существовать только в компьютерных файлах. При ручной системе обычно есть возможность проследить операцию в системе путем оценки первичных документов, бухгалтерских книг, записей, файлов и отчетов, а в среде КИС след операции может существовать частично в машиночитаемой форме, более того, только ограниченное время);
- отсутствие визуального результата (определенные операции или результаты обработки могут не распечатываться. При ручной системе и в некоторых КИС существует возможность визуального изучения результатов обработки. В других КИС результаты обработки могут не распечатываться, либо на печать будут выводиться только сводные данные. Таким образом, отсутствие визуального результата может привести к необходимости получения доступа к данным файлов, которые могут быть прочитаны только с помощью компьютера);
- свободный доступ к данным и компьютерным программам (доступ к данным и изменение компьютерных программ может осуществляться посредством компьютера или путем использования компьютерного оборудования, находящегося в ином месте, следовательно, при отсутствии соответствующего контроля возрастает вероятность несанкционированного доступа и изменения данных и программ на предприятии или извне).

В разделе «Структурные и процедурные аспекты» дается характеристика структурных и процедурных аспектов КИС. Они включают в себя:

- и* последовательность выполнения (КИС выполняют свои функции в точности так, как они были запрограммированы, потенциально они более надежны, чем ручная система, при условии, что все виды операций и обстоятельства, которые могут произойти, учтены и введены в систему. В то же время компьютерная программа, которая недо-

статочно хорошосоставлена и протестирована, может постоянно неправильно обрабатывать операции или иные данные);

- запрограммированные процедуры контроля (характер компьютерной обработки позволяет включать процедуры внутреннего контроля в компьютерные программы. Данными процедурами может быть предусмотрено обеспечение ограниченного визуального контроля);

- одновременное обновление данных в различных компьютерных файлах или в базах данных (одноразовый ввод данных в систему учета может автоматически обновить все записи, связанные с операцией, таким образом, ошибочная проводка в подобной системе учета может привести к ошибкам в различных финансовых счетах);

- операции, генерируемые системами (определенные операции могут инициироваться самой КИС без необходимости во входящих документах, например, проценты могут подсчитываться и относиться на остатки по счетам клиентов автоматически на основе алгоритма, заложенного в программу);

- уязвимость средств хранения данных и программ (большие объемы данных и компьютерные программы, используемые для обработки информации, могут храниться на таких портативных или встроенных носителях информации, как магнитные диски и пленка. Названные носители информации могут быть украдены, утеряны, преднамеренно или случайно уничтожены).

Раздел «Внутренний контроль в среде КИС» содержит информацию о том, что внутренний контроль за компьютерной обработкой данных, который помогает достигать общих целей внутреннего контроля, включает в себя как процедуры, проводимые с помощью ручной обработки, так и процедуры, встроенные в компьютерные программы. Указанные компьютерные процедуры контроля и процедуры контроля при ручной обработке обеспечивают общую систему контроля, действующую в среде КИС (общий контроль КИС), и конкретные средства контроля за прикладными учетными программами (контроль прикладных программ КИС).

В разделе «Общий контроль КИС» говорится, что целью общего контроля КИС является создание структуры общего контроля за деятельностью КИС и обеспечение достаточной уверенности в достижении основных целей внутреннего контроля. Общий контроль КИС может включать в себя: организационный и управленческий контроль; контроль за развитием и эксплуатацией системы прикладных программ; контроль за эксплуатацией компьютеров; контроль за программным обеспечением; контроль за вводом данных и программами. К другим мерам защиты КИС относятся: внесистемное резервное копирование

данных и компьютерных программ; процедуры восстановления на случай кражи, утери или преднамеренного либо случайного уничтожения; положение о внесистемных операциях в случае масштабного сбоя.

В разделе «Контроль прикладных программ КИС» дается определение цели контроля прикладных программ КИС как установление конкретных процедур контроля в отношении прикладных учетных программ для обеспечения достаточной уверенности в том, что все операции санкционированы, зарегистрированы и обработаны полностью, точно и своевременно. Контроль прикладных программ КИС включает в себя:

- контроль за вводом (предназначен для обеспечения достаточной уверенности в том, что операции должным образом санкционированы до момента их обработки на компьютере, без потерь преобразуются в машиночитаемую форму и записываются в компьютерную базу данных, неправильные операции отклоняются, корректируются и, если необходимо, своевременно вводятся повторно);

- контроль за обработкой и компьютерной базой данных (предназначен для обеспечения достаточной уверенности в том, что операции, включая операции, генерируемые системой, надлежащим образом обрабатываются компьютером, не теряются, не дополняются, не дублируются или не изменяются по ошибке, ошибки обработки своевременно выявляются и корректируются);

и контроль за результатами (предназначен для обеспечения уверенности в том, что результаты обработки точны, доступ к результатам предоставлен только уполномоченному персоналу, результаты своевременно передаются соответствующему уполномоченному персоналу).

Согласно разделу «Обзор общего контроля КИС» аудитор обязан рассмотреть, насколько влияние, которое общий контроль КИС оказывает на прикладные программы КИС, важно с точки зрения аудита. Средства общего контроля КИС, которые относятся к некоторым или ко всем прикладным программам, как правило, являются взаимозависимыми, поскольку их работа обычно существенно влияет на эффективность контроля прикладных программ КИС. Следовательно, может быть целесообразным проверить структуру общего контроля до проверки контроля прикладных программ.

В разделе «Обзор средств контроля прикладных программ КИС» указывается, что контроль за вводом, обработкой, файлами данных и результатами могут проводить персонал КИС, пользователи системы, отдельная группа контроля или сама прикладная программа. Аудитор может счесть необходимым провести тестирование средств контроля прикладных программ, в том числе:

- контроля, осуществляемого пользователем вручную (если такой контроль прикладных программ в состоянии обеспечить достаточную уверенность в том, что результаты системы полны, точны и правомочны, аудитор может принять решение ограничить тестирование указанными средствами контроля и подвергнуть проверке только средства ручного контроля, применяемые пользователем);

- контроля над выходными данными системы (если в дополнение к средствам контроля, осуществляемым пользователем вручную, предметом тестирования являются средства контроля, использующие информацию, генерированную компьютером или содержащуюся в компьютерных программах, может оказаться возможным проверить эти средства контроля путем исследования выходных данных системы с применением либо ручных, либо компьютеризованных методов аудита. Такие выходные данные могут быть на магнитных носителях, на микрофишах или в виде распечаток, например аудитор может протестировать средства контроля, используемые субъектом применительно к сверке итоговых показателей отчетов с контрольными счетами Главной книги, и данная сверка может быть протестирована вручную. В противном случае, если сверка осуществляется с помощью компьютера, аудитор может захотеть протестировать сверку путем повторного контроля с помощью компьютеризованных методов аудита);

- программируемых средств контроля (в случае определенных компьютерных систем для аудитора может оказаться невозможным либо в некоторых случаях практически неосуществимым протестировать средства контроля путем исследования исключительно средств контроля пользователя или выходных данных системы, например, в прикладной программе, которая не генерирует распечаток, касающихся утверждения важнейших операций или действий в обход обычной политики, аудитор может захотеть протестировать контрольные процедуры, встроенные в прикладную программу. Аудитор может рассмотреть вопрос о целесообразности проведения тестов контроля с использованием компьютеризованных методов аудита, таких, как тестовые данные, повторная обработка данных по операциям или в необычных ситуациях проверка кодирования прикладных программ).

В разделе «Оценка» говорится, что общие средства контроля КИС могут оказывать глубокое воздействие на обработку операций в прикладных программах. Если подобные средства контроля неэффективны, то может существовать риск возникновения искажений и риск необнаружения таковых в прикладных программах. Следовательно, недостатки общих средств контроля КИС могут помешать тестированию определенных прикладных средств контроля КИС; однако исполь-

зуемые пользователями ручные процедуры могут представлять собой эффективное средство контроля на уровне прикладных программ.

Российским аналогом ПМАП № 1008 является ПСАД «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем», цель которого заключается в определении рисков аудита, возникающих при проведении аудита бухгалтерской отчетности, обусловленных влиянием систем КОД.

Цель этого стандарта состоит в определении возникающих при проведении аудита бухгалтерской отчетности рисков аудитора, обусловленных влиянием систем КОД экономического субъекта. В соответствии с данной целью задачи стандарта заключаются в описании:

- дополнительных рисков, которые могут возникнуть при использовании КОД;
- особенностей системы внутреннего контроля в условиях КОД;
- процедур проверки надежности внутреннего контроля за системой КОД.

Российские аудиторы имеют в своем распоряжении комплексную нормативную базу для обоснования возможностей и целесообразности широкого использования ИТ в аудиторской деятельности.

Применение системы КОД существенно влияет на организационную структуру экономического субъекта, внося в систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля такие риски, как концентрация функций управления, концентрация данных и программ для их обработки.

Внедрение системы КОД, как правило, предполагает существенное сокращение управленческого и контрольного персонала путем передачи его функций персоналу, обслуживающему систему КОД. В результате исполнительские и контрольные функции, связанные с системой КОД, концентрируются в руках ограниченного числа лиц. Разделение обязанностей, необходимое для эффективного функционирования системы учета и контроля, может быть утрачено.

Концентрация (сосредоточение) базы данных в одном или нескольких местах, где она обычно хранится вместе с программами, обеспечивающими доступ к ней, повышает риск утери информации и несанкционированного доступа к ней.

Использование системы КОД изменяет процедуры записи учетных данных и расширяет круг лиц, которые получают доступ к бухгалтерским записям. Это может привести к появлению следующих рисков: отсутствие первичных документов; отсутствие возможности наблюдения за разнородными учетными данными по регистрам, их закрытием и составлением отчетности; отсутствие регистров учета; доступ к базе

данных и программам системы КОД несанкционированных пользователей.

В условиях КОД данные могут вводиться непосредственно в компьютер без составления соответствующих первичных документов. Получение разрешений на совершение тех или иных операций, их визи-рование также могут происходить внутри системы КОД без составления специальных документов на бумажных носителях.

Учетные данные могут храниться исключительно в электронной форме, а бумажные регистры, содержащие последовательные записи всех операций,— отсутствовать, что приводит к невозможности наблюдения за разнородными учетными данными по регистрам, их закрытием и составлением отчетности. Кроме того, в ряде информационных систем не предусматривается архивирование промежуточных записей, и текущая информация в этих системах постоянно обновляется.

В системе КОД могут формироваться только сводные регистры и формы отчетности, но не промежуточные регистры учета. Отсутствие регистров может привести к тому, что доступ к данным будет только через систему КОД. Тем самым существенно снижаются возможности контроля и анализа учетной информации.

Базы данных и программы системы КОД становятся доступными как с компьютеров, которые их обрабатывают, так и с других компьютеров, подключенных к сети. В отсутствие специальных процедур контроля легкость доступа к системе КОД или широкий круг лиц, которые могут такой доступ получить, увеличивают риск несанкционированных бухгалтерских записей и изменений данных.

Система КОД существенно влияет как на организацию бухгалтерского учета в целом, так и на отдельные процедуры учета. Системам КОД присущи следующие специфические черты: заданность; автоматический контроль; однократный ввод информации в несколько файлов одновременно; операции внутри системы КОД или автоматические записи; трудности в обеспечении сохранности записей.

Системы КОД не допускают технических и счетных ошибок, и в этом смысле такие системы значительно «аккуратнее», чем ручные, однако их работа «задана», они лишены возможности гибкого реагирования на изменения правил учета и условий деятельности экономического субъекта, а надежность информации, обработанной в системах КОД, полностью зависит от их построения и программного обеспечения.

Система КОД позволяет автоматизировать многие контрольные процедуры с помощью специальных программ, которые не прослеживаются (в отличие от процедур ручного контроля). Например, заменя-

ющая разрешительные надписи система паролей ведет к отказу от составления специальных документов, заявлений, журналов, которые нужно визировать. Контроль за ошибками и их исправлением путем составления справок, ведомостей (сличительных, оборотных) заменяется автоматической печатью отчета о найденных программой ошибках.

В условиях КОД ввод данных об одной операции может одновременно изменить несколько связанных с ней счетов. Подобная особенность систем КОД значительно увеличивает влияние ошибки ввода на бухгалтерскую информацию, поскольку неверная сумма будет проведена не по одному, как при ручной обработке данных, а сразу по нескольким счетам.

Некоторые проводки могут генерироваться системой КОД самостоятельно, без участия специалистов и без составления первичных документов. Это ведет к появлению несанкционированных записей и расчетов, которые к тому же сложно обнаружить из-за отсутствия специальных регистров или документов, например автоматическое начисление процентов на задолженность покупателей или по займам.

Многие базы данных могут храниться только в электронной форме, что увеличивает риск их утраты вследствие порчи компьютеров и электронных носителей информации, заражения их компьютерными вирусами, несанкционированного проникновения в информационные системы.

Внутренний контроль в условиях применения системы КОД должен сочетать обычные методы контроля, используемые в отсутствие системы КОД, и специальные программные средства контроля. Все средства контроля за системой КОД можно разделить на общие и специальные.

Общие средства контроля представляют собой процедуры проверки правил системы КОД, а также надежности ее функционирования. Они включают в себя следующие процедуры:

- организационный и управленческий контроль, который предполагает создание инструкций и правил для различных контрольных функций и системы разделения полномочий при выполнении этих функций, например правил ввода информации;
- контроль за поддержанием и развитием системы КОД, который состоит в проверке того, что все изменения, вносимые в систему, и операции с ней надлежащим образом разрешены (применение такого контроля необходимо в случаях тестирования, внесения изменений, внедрения новых систем КОД, предоставления доступа к их документации);
- операционный контроль, который заключается в проверке того, что система КОД выполняет только авторизованные операции, доступ

к ней имеют только лица, обладающие на это разрешением, и ошибки в обработке данных определяются и исправляются;

- контроль за программным обеспечением, который означает проверку того, что используется только разрешенное и эффективное программное обеспечение (с этой целью анализируется система визуирования, тестирования, проверки, внедрения и документирования новых систем и модификаций уже действующих, а также ограничения на доступ к документации о них);

- контроль за вводом и обработкой данных, который заключается в проверке того, что существует система предварительного визуирования операций до их ввода в систему КОД, и ввод информации возможен только теми лицами, которые имеют на это соответствующие разрешения.

Возможны также иные приемы общего контроля, среди которых можно назвать анализ правил копирования программ и баз данных в специальные архивы и процедур восстановления информации или извлечения ее из архивов при утрате данных.

Специальный контроль за применением системы КОД в системе бухгалтерского учета экономического субъекта предполагает специальные проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом авторизуются и отражаются в учете своевременно и без ошибок. К проверочным процедурам относят:

- контроль за вводом информации;
- контроль за обработкой и хранением информации;
- контроль за выводом информации.

Процедуры контроля ввода информации состоят из проверки выполнения следующих требований:

- вся информация, вводимая в систему, предварительно визуируется;
- информация вводится в базу данных аккуратно, без ошибок и повторов;
- ошибки ввода обнаруживаются, отвергаются и по возможности исправляются системой.

Контроль за обработкой и хранением информации заключается в проверке того, что:

- операции, в том числе те, которые проводятся системой самостоятельно, выполняются верно;
- операции проводятся без ошибок и повторов;
- ошибки в обработке данных обнаруживаются и своевременно исправляются.

Контроль за выводом информации предполагает проверку того, что:

- результаты операций предоставляются авторизованным пользователям должным образом и в установленные сроки;
- доступ к предоставляемой информации разрешен только ограниченному кругу лиц.

Все виды специального контроля могут осуществляться пользователями системы КОД или отделом внутреннего контроля экономического субъекта, а также автоматически с помощью специальных программ.

Аудиторская организация тестирует систему внутреннего контроля за системой КОД, если полагает, что без проверки системы КОД не сможет получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта не содержит существенных искажений. При проверке аудиторская организация руководствуется положениями ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

Аудиторская организация вправе не проверять систему внутреннего контроля за системой КОД, если объем деятельности проверяемого экономического субъекта невелик или влияние системы КОД на деятельность экономического субъекта и составление отчетности незначительно. Аудиторская организация также вправе отказаться от проверки системы внутреннего контроля за системой КОД, если обработка данных ведется не проверяемым экономическим субъектом, а третьей стороной, и доступ к системам внутреннего контроля из-за этого невозможен.

В начале проверки аудиторская организация должна оценить, насколько существенно влияние общего контроля за компьютерной и информационной системами на их применение в бухгалтерском учете экономического субъекта. Если процедуры общего контроля прямо относятся к применению системы КОД в бухгалтерском учете, то целесообразно проверить их, прежде чем рассматривать специальный контроль, если нет, то достаточно ограничиться оценкой общего контроля. Если общий контроль эффективен, то аудиторская организация переходит к тестированию специального контроля за системой КОД бухгалтерского учета. Если же аудиторская организация сочтет, что общий контроль неэффективен, то риск необнаружения ошибок на уровне специального контроля за применением системы КОД в бухгалтерском учете возрастает до неприемлемого уровня. В такой ситуации аудиторская организация обязана провести тестирование процедур общего контроля, кроме случая, когда проверяемый субъект обладает надежным ручным контролем пользователей за системой КОД.

Если специальный контроль за применением системы КОД в бухгалтерском учете систематически ведет персонал проверяемого экономического субъекта, то аудиторская организация может ограничить тестирование такого контроля следующими процедурами: тестирование ручного контроля, проводимого персоналом экономического субъекта; тестирование контроля за выводом информации; тестирование программного обеспечения.

Если персонал экономического субъекта регулярно и с должной тщательностью проверяет, что получаемая из системы КОД информация авторизована, полна, арифметически верна, то аудиторская организация вправе ограничить проверку системы КОД анализом выполнения персоналом экономического субъекта контрольных процедур.

Если тестирование ручного контроля или контроля за выводом информации невозможно либо неэффективно, аудиторская организация может проверить контроль за системой КОД, используя специальные компьютерные программы, которые будут пересчитывать данные, полученные системой КОД экономического субъекта, или повторять процесс их обработки, или вводить заведомо неверную информацию и определять, насколько надежно система КОД отвергает такую информацию. Аудиторская организация может также проверить программный код или провести другие процедуры контроля за работой программ КОД.

Данный стандарт непосредственно связан со стандартами аудиторской деятельности по компьютерному аудиту. Эта взаимосвязь проявляется в том, что комментируемый ПСАД дополняет следующие стандарты:

«Аудит в условиях компьютерной обработки данных» — в части применения специальных средств контроля за информацией, в системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета экономического субъекта;

«Проведение аудита с применением компьютеров» — в части применения аудитором новых средств и методов контроля проверяемой информации экономического субъекта.

Нетрудно заметить, что рассматриваемый стандарт направлен как на расширение сущности подходов и методов, приведенных в стандартах, так и на уточнение и дополнение рекомендаций по организации компьютерного аудита.

Влияние автономных персональных компьютеров (ПК) на систему бухгалтерского учета и связанные с ней средства внутреннего контроля, а также аудита приведены в ПМАП 1001 «Среда ИТ — автономные персональные компьютеры».

В разделе «Автономные ПК» говорится, что автономные ПК используются для обработки бухгалтерских операций и для подготов-

ки отчетов, необходимых для составления финансовой отчетности, в разное время как одним, так и несколькими пользователями, имеющими доступ к различным или одинаковым программам на одном компьютере. Очень большое значение для оценки рисков и объема средств контроля, которые нужны для снижения рисков, имеет организационная структура, в которой применяется ПК.

Подходы к средствам контроля и характеристикам оборудования и программного обеспечения должны быть другими, когда речь идет о ПК, подсоединенных к другим компьютерам. Такие ситуации часто приводят к увеличению риска. Данное Положение не касается рассмотрения аудитором безопасности компьютерных сетей и средств контроля. Однако это Положение относится к ПК, присоединенному к другому компьютеру, и в то же время может быть применено к автономным рабочим станциям.

В разделе «Средства внутреннего контроля в среде автономных ПК» сказано, что ПК ориентированы на отдельных конечных пользователей. Степень точности и надежности производимой ими финансовой информации будет частично зависеть от средств контроля, принимаемых пользователем добровольно или потому, что так ему было предписано руководством.

В процессе понимания контрольной среды и, следовательно, среды ИТ для автономных ПК аудитор должен рассматривать организационную структуру субъекта и особенно распределение обязанностей по обработке данных. К таким политике и процедурам относятся:

- нормы, определяющие приобретение, внедрение и документирование;
- обучение пользователей;
- руководящие указания по безопасности, дублированию и хранению;
- управление паролями;
- правила личного пользования;
- нормы по приобретению и использованию программного обеспечения;
- нормы, устанавливающие защиту данных;
- поддержание рабочего состояния программ и техническая поддержка;
- соответствующий уровень разделения обязанностей и ответственности;
- защита от вирусов.

В связи со своими физическими характеристиками автономные ПК и их средства хранения информации подвержены кражам, физи-

ческому повреждению, неразрешенному доступу или неправильному использованию. Физически они могут быть защищены с помощью:

- запираения их на замок в защищенной комнате, кабинете или ящике;
- использования системы тревожной сигнализации;
- прикрепления ПК к столу;
- политики должного обращения с ПК во время путешествий или использования вне обычного помещения;
- шифрования основных файлов;
- установления блокирующего механизма, контролирующего доступ к выключателю;
- применения системы контроля окружения для предотвращения повреждений при естественных бедствиях.

Программы ПК и их данных могут сохраняться на съемных и несъемных средствах хранения. Пользователь обязан защищать съемные средства хранения информации.

Степень контроля и характеристики безопасности в операционных системах ПК представлены по-разному. В качестве мер ограничения доступа к программам и данным только для уполномоченных сотрудников предусмотрены:

- использование паролей;
- применение пакетов контроля доступа;
- применение скрытых директорий и файлов;
- шифрование.

В среде ПК руководство, как правило, полагается на самого пользователя, который должен гарантировать непрерывную доступность систем в случае сбоя, нарушений или уничтожения оборудования, операционных систем, программ и данных. Это подразумевает:

- что пользователь делает копии операционных систем, программ и данных;
- наличие доступа к альтернативному оборудованию в разумные сроки.

Согласно разделу «Влияние автономных ПК на систему бухгалтерского учета и связанные с ней средства внутреннего контроля» такое влияние обычно зависит:

- от степени использования ПК для обработки бухгалтерских программных приложений;
- от типа и значимости обрабатываемой финансовой информации;
- от характера используемых в программных приложениях программ и данных.

В среде ПК пользователи, как правило, могут осуществить одну или несколько функций бухгалтерской системы. Подобное отсутствие разделения функций в среде ПК может привести к невыявлению допущенных ошибок и способствовать совершению или сокрытию случаев мошенничества.

К эффективным средствам контроля относятся:

- запрограммированные средства контроля;
- система протоколов передачи данных и обеспечение целостности пакетов;
- непосредственный надзор;
- выверка количества записей и контрольных сумм.

Контроль может быть установлен независимым подразделением.

В разделе «Влияние среды автономных ПК на процедуры аудита» отмечается, что в среде автономного ПК применение достаточных средств контроля по сокращению рисков невыявления ошибок до минимального уровня может оказаться для руководства непрактичным или неэффективным по затратам. В такой ситуации, после того как аудитор получит понимание системы бухгалтерского учета и контрольной среды, аудитор может посчитать более эффективным по затратам не продолжать дальнейшую обзорную проверку общих и прикладных средств контроля, но ориентировать аудит на процедуры проверки по существу. Если уровень общих средств контроля представляется адекватным, аудитор может принять решение о применении другого подхода.

Данный ПМАП не имеет аналогов среди российских правил (стандартов) аудита.

Влияние онлайн-овых компьютерных систем на систему бухгалтерского учета и связанные с ней средства внутреннего контроля, а также на процедуры аудита описаны в ПМАП 1002 «Среда ИТ — онлайн-овые компьютерные системы».

В разделе «Онлайн-овые компьютерные системы» говорится, что онлайн-овые компьютерные системы — это системы, позволяющие пользователю получить доступ к данным и программам непосредственно через терминальные устройства. Такие системы могут состоять из компьютеров мейнфрейм, миникомпьютеров или сети соединенных между собой ПК.

Отмечается, что онлайн-овые компьютерные системы позволяют пользователям непосредственно инициировать различные функции, например:

- ввести хозяйственную операцию;
- запросить информацию;

- запросить отчеты;
- обновить главные файлы;
- деятельность по электронной коммерции.

Онлайновые компьютерные системы используют следующие типы терминальных устройств, которые могут существовать как локально, так и удаленно:

- терминалы общего назначения (например, базисные клавиатура и экран, интеллектуальный терминал, ПК);
- терминалы для специальных целей (например, устройства «оплаты продаж на месте», автоматические банкоматы, ручные беспроводные устройства для ввода данных из удаленных мест, системы голосового отклика).

Сотрудники, деловые партнеры, клиенты и другие третьи лица могут получить доступ к онлайновым программным приложениям организации с помощью Интернета и других услуг удаленного доступа. Доступ к системе организации могут получить внешние стороны с помощью электронного обмена данными или других электронных коммерческих программных приложений. В дополнение к пользователям этих систем программисты могут использовать онлайновые возможности для разработки новых программ и поддержания уже существующих. Персонал поставщиков компьютерного оборудования также может иметь онлайновый доступ для предоставления услуг по поддержанию работоспособности.

Согласно разделу «Виды онлайновых компьютерных систем» онлайновые компьютерные системы классифицируются в соответствии с тем, как информация вводится в систему, обрабатывается и когда результаты становятся доступны пользователю. В целях данного Положения функции онлайновых компьютерных систем классифицируются следующим образом:

- обработка в режиме онлайн/режиме реального времени;
- обработка в режиме онлайн/пакетном режиме;
- режим онлайн/обновление в режиме меморандума (с последующей обработкой);
- режим онлайн/запрос;
- обработка в режиме онлайн загрузки/передачи данных.

В разделе «Характеристики онлайновых компьютерных систем» отмечено, что такие характеристики подходят к многим типам онлайновых систем. Наиболее важные характеристики относятся к вводу данных в режиме онлайн и их подтверждению, доступу пользователей в систему в режиме онлайн, возможное отсутствие видимых последующих свидетельств операции и возможного доступа в систему лиц,

не являющихся пользователями, в том числе программистов и других третьих сторон (например, через электронную почту или Интернет). Особенности характеристик онлайн-систем зависят от того, как создана эта система.

Онлайновая компьютерная система может быть создана таким образом, чтобы не представлять первичных документов для всех операций, введенных в систему.

Программисты имеют онлайн-доступ в систему, что позволяет им разрабатывать новые программы и изменять уже существующие. Неограниченный доступ дает возможность программистам вносить несанкционированные изменения в программы и получать несанкционированный доступ к другим частям систем, что представляет собой серьезный недостаток в системе контроля. Степень такого доступа зависит от требований самой системы.

В разделе «Внутренний контроль онлайн-компьютерных систем» говорится, что прикладные программы в среде онлайн подвержены большому риску несанкционированного доступа и обновления. Аудитор должен рассмотреть инфраструктуру безопасности, прежде чем исследовать общие и прикладные средства контроля.

Указано, что средства контроля, о которых идет речь, включают в себя использование паролей и специальных программ контроля доступа, такие, как онлайн-мониторы, обеспечивающие контроль за меню, таблицами для разрешений, паролей, файлов и программ, к которым разрешается доступ пользователей. К другим важным аспектам контроля онлайн-компьютерной системы относятся:

- средства контроля над паролями;
- средства контроля над разработкой и поддержанием системы;
- средства контроля программирования;
- протоколы регистрации операций;
- брандмауэры.

При онлайн-обработке данных особенно важны некоторые прикладные средства контроля, в том числе:

- предварительное разрешение на проведение обработки данных;
- тесты терминального устройства на предмет редактирования, разумного характера данных и их проверки;
- сообщение и урегулирование случаев допущения ошибки при вводе данных;
- процедуры проверки даты отсечения;
- средства контроля за файлами;
- средства контроля главного файла;
- баланс;

- контроль может быть установлен независимым функциональным подразделением.

Согласно разделу «Влияние онлайн-овых компьютерных систем на систему бухгалтерского учета и связанные с ней средства внутреннего контроля» такое влияние зависит:

- от степени использования онлайн-овых систем, применяемых для обработки бухгалтерских прикладных программ;
- от типов и значимости обрабатываемых финансовых операций;
- от характеристик файлов и программ, используемых приложениями.

Последствиями влияния онлайн-овых компьютерных систем на действенность средств контроля являются:

- возможное отсутствие первичной документации по каждой введенной операции в распечатанном виде;
- чрезмерное обобщение результатов обработки данных;
- некоторые онлайн-овые компьютерные системы не предусматривают предоставления распечатанных отчетов;
- то, что особую трудность для аудиторов представляют онлайн-овые компьютерные системы, работающие в режиме реального времени, так как очень трудно располагать данные по отношению к дате отсечения;
- то, что в случае, когда необходимо осуществить восстановление системы в режиме реального времени, трудно гарантировать полное восстановление всех данных и, что самое важное, трудно обеспечить, чтобы все интегрирующие интерфейсы системы и поступления данных были восстановлены с момента даты и времени создания резервной копии.

Как сказано в разделе «Влияние онлайн-овых компьютерных систем на процедуры аудита», обычно если онлайн-овая компьютерная система хорошо создана и правильно контролируется, то, вероятнее всего, аудитор проверит общие и прикладные средства контроля. Если эти системы ему покажутся удовлетворительными, аудитор сможет в большей мере полагаться на средства внутреннего контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур аудита.

В этом разделе перечислены особенно важные для аудитора аспекты при работе с онлайн-овой компьютерной системой:

- одобрение руководством, полнота и точность онлайн-овых операций посредством внедрения надлежащих средств контроля в момент принятия операций на обработку;
- целостность отчетности и обработки данных в условиях имеющегося онлайн-ового доступа в систему у многих пользователей и программистов;

- необходимость внесения изменений в проведение процедур аудита, включая МАПК, в результате следующих аспектов:

- потребность наличия технических навыков по вопросам онлайн-новых компьютерных систем в команде аудиторов,

- влияние онлайн-овой компьютерной системы на сроки проведения процедур аудита,

- отсутствие видимых документальных свидетельств проведения операций,

- процедуры, выполняемые во время стадии планирования аудита,

- процедуры аудита, осуществляемые одновременно с онлайн-овой обработкой,

- процедуры, выполняемые по завершении обработки.

Рассмотренное Положение также не имеет российского аналога.

Влияние системы базы данных на систему бухгалтерского учета, связанные с ней средства внутреннего контроля и процедуры аудита, описывается в ПМАП 1003 «Среда ИТ — системы баз данных».

В этом Положении определено, что база данных — это совокупность данных, совместно используемых в различных целях различными пользователями.

Согласно разделу «Системы баз данных» такие системы принципиально состоят из двух компонентов: базы данных и системы управления базой данных (СУБД). Указано, что программное обеспечение, создающее, поддерживающее и управляющее базой данных, называется программным обеспечением СУБД.

ПМАП 1003 применяется к системам баз данных, используемых в многопользовательских средах.

В разделе «Характеристики системы базы данных» говорится, что системы с базами данных различаются по двум важным характеристикам: распределение данных и независимость данных. Отмечено, что для этих характеристик обычно требуется использование словаря данных и создание управления ресурсами данных.

Как сказано в разделе «Внутренний контроль в среде базы данных», в связи с тем, что инфраструктура безопасности играет важную роль в обеспечении целостности производимой информации, аудитор должен рассмотреть инфраструктуру, прежде чем исследовать общие и прикладные средства контроля.

В системах баз данных общие средства контроля имеют, как правило, большее влияние, чем прикладные средства контроля, что связано с распределением и независимостью данных, а также другими характеристиками систем баз данных. Общие средства контроля, имеющие

особую значимость в среде баз данных, можно классифицировать следующим образом:

- стандартный подход к разработке и поддержанию в рабочем состоянии прикладных программ;
- модель данных и право собственности на данные;
- доступ к базе данных;
- разделение обязанностей;
- управление ресурсами данных;
- безопасность данных и восстановление базы данных.

Согласно разделу «Влияние баз данных на систему бухгалтерского учета и соответствующие средства внутреннего контроля» подобное влияние обычно зависит от таких факторов, как:

я степень использования базы данных в бухгалтерских прикладных программах;

- виды и значимость обрабатываемых финансовых операций;
- характер и структура базы данных, СУБД (включая словарь данных), задания администрирования базой данных и прикладные программы;
- общие и прикладные средства контроля, которые особенно важны в среде базы данных.

Считается, что по сравнению с системами, не являющимися базами данных, системы баз данных более надежны. В таких системах общим средствам контроля отводится большая роль, чем прикладным средствам контроля. В результате в системах с наличием баз данных снижается риск мошенничества и ошибок в системе бухгалтерского учета. В то же время риск искажения возрастает, если системы баз данных используются без адекватных средств контроля.

В разделе «Влияние базы данных на процедуры аудита» говорится, что процедуры аудита в среде баз данных в первую очередь будут зависеть от степени использования данных из этой базы системой бухгалтерского учета. Когда важные бухгалтерские прикладные программы используют общую базу данных, аудитор может счесть эффективным по затратам использовать некоторые из следующих процедур.

Для того чтобы получить представление о контрольной среде базы данных и потоке операций, аудитор может рассмотреть влияние следующих факторов на аудиторский риск при планировании аудита:

- уместные средства контроля доступа;
- СУБД и важные прикладные средства бухгалтерского учета, использующие базы данных. Другие программные приложения, действующие у субъекта, могут генерировать или видоизменять данные,

используемые бухгалтерскими приложениями. Аудитор должен учесть, каким образом СУБД контролирует эти данные;

- стандарты и процедуры разработки и функционирования прикладных программ, использующих базы данных. Базы данных, особенно находящиеся на автономных компьютерах, могут создавать и внедрять лица, не являющиеся сотрудниками ИТ или бухгалтерии и учета. Аудитор должен рассмотреть, каким образом субъект контролирует разработку этих баз данных;
- функция управления ресурсами данных;
- должностные инструкции, стандарты и процедуры для лиц, ответственных за техническую поддержку, дизайн, управление и работу базы данных;
- процедуры, обеспечивающие целостность, безопасность и полноту финансовой информации, содержащейся в базе данных;
- наличие возможностей для проведения аудита в СУБД;
- процедуры, регулирующие внедрение новых версий базы данных.

При определении степени надежности средств внутреннего контроля в отношении использования базы данных в системе учета аудитор должен рассмотреть, как используются средства контроля. Если аудитор по ходу дела решит, что на эти системы контроля можно полагаться, то он должен разработать и осуществить надлежащие тесты.

Если аудитор принимает решение провести тестирование средств контроля или процедуры проверки по существу в отношении системы базы данных, то обычно более эффективно это можно сделать с применением методов аудита с помощью компьютеров.

Процедуры аудита могут включить в себя использование функций СУБД с тем, чтобы:

- протестировать средства контроля доступа;
- создать тестовые данные;
- обеспечить документальные свидетельства для аудита;
- проверить целостность базы данных;
- обеспечить доступ к базе данных или копии соответствующей части базы данных, чтобы была возможность использования аудиторского программного обеспечения;
- получить информацию, необходимую для аудита.

Прежде чем использовать возможности СУБД, аудитор должен рассмотреть адекватность их функционирования.

Если средства контроля над администрированием базами данных неадекватны, то аудитору может не удастся компенсировать недочеты средств контроля каким бы то ни было количеством работы по существу. Таким образом, если делается вывод о ненадежности

средств контроля над системой базы данных, аудитор должен решить, смогут ли процедуры проверки по существу, примененные к основным прикладным программам бухгалтерского учета, использующим базу данных, помочь ему достичь цели аудита. Если аудитору не удастся преодолеть недочеты в контрольной среде с помощью работы по существу для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня, то согласно МСА аудитор должен дать мнение с оговоркой или отказаться от предоставления мнения.

Характеристики систем баз данных могут привести к тому, что для аудитора более эффективным будет осуществить предынсталляционную обзорную проверку новых прикладных бухгалтерских программ вместо проверки программ после инсталляции. Предварительная проверка и проверка процесса изменений, вносимых руководством, позволяют аудитору затребовать такие дополнительные функции, как встроенные функции аудита или средства контроля в рамках организации программного приложения. Кроме того, у аудитора появляется дополнительное время для заблаговременной разработки и тестирования процедур аудита по использованию системы.

ПМАП 1003 также не имеет российского аналога.

10.6. УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Целью ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности» является оказание содействия аудиторам и распространение хорошей практики работы путем предоставления рекомендаций по применению МСА в случаях, когда экологические вопросы являются важными для финансовой отчетности субъекта.

Экологические вопросы становятся важными для все большего количества субъектов и при определенных обстоятельствах могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность. Такие вопросы все сильнее интересуют пользователей финансовой отчетности. Ответственность за признание, оценку и раскрытие информации по указанным вопросам лежит на руководстве.

С 70-х годов XX в. компании ряда стран Европы и Северной Америки начали привлекаться к юридической ответственности за нанесение ущерба окружающей среде, что сопровождалось для них дополнительными финансовыми потерями и обусловило необходимость оценки соответствия осуществляемой этими компаниями деятельности нормам законодательства об охране окружающей среды. Такая оценка по определенной аналогии с финансовым аудитом получила название экологического аудита. Экологический аудит распространяется

в промышленно развитых странах — Канаде, Великобритании, Нидерландах, США, Швеции.

Национальное агентство по охране окружающей среды США в 1984 г. разработало концепцию экологического аудирования для федеральных ведомств, в соответствии с которой агентства осуществляли экологический аудит Министерства энергетики США, Национального управления по авионавигации и исследованию космического пространства (NASA). В США существенна роль экологического аудита как инструмента «более раннего» выявления экологического правонарушения.

Экологический аудит нашел применение в таких областях деятельности, как приобретение или передача недвижимости, решение проблемы отходов производства и потребления, обеспечение безопасности производимых продуктов, борьба с профессиональными заболеваниями, контроль загрязнения природных сред.

Экологическому аудиту в большей степени присущ аналитический характер. Он не дает ответа на вопрос, каким образом компания может усовершенствовать свою экологическую программу. Аудиторы лишь указывают на выявленные недостатки природоохранной деятельности, а принятие необходимых мер — обязанность управляющей компании. Ответственность за признание, оценку и раскрытие информации по таким вопросам лежит на руководстве экономического субъекта.

В некоторых случаях экологические вопросы являются важными для субъекта и может существовать риск существенного искажения (в том числе несоответствующего раскрытия) фактов в финансовой отчетности в результате таких экологических вопросов. При таких обстоятельствах аудитор должен рассмотреть экологические вопросы при проведении аудита финансовой отчетности. Экологические вопросы могут быть комплексными и поэтому могут потребовать дополнительного рассмотрения со стороны аудитора.

Необходимость учета экологических вопросов при аудите финансовой отчетности зависит от суждения аудитора о том, повлекут ли экологические вопросы за собой риск существенного искажения финансовой отчетности. В некоторых случаях может быть сделан вывод об отсутствии необходимости в специальных аудиторских процедурах. В других случаях аудитор использует профессиональное суждение для определения характера, сроков и объема специальных процедур, которые он считает необходимыми для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Если аудитор не обладает профессио-

нальной компетенцией для проведения специальных процедур, он имеет право обратиться за технической консультацией к таким специалистам, как юристы, инженеры или специалисты по экологии.

Тем не менее «...уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт и знание субъекта и отрасли могут помочь определить, что отдельные действия, привлечшие внимание аудитора, содержат признаки несоблюдения законов и нормативных актов. Определение того, какие действия являются или могут являться несоблюдением, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное решение может приниматься только судом» (п. 4 МСА 250).

В ПМАП 1010 приведены примеры экологических вопросов, влияющих на финансовую отчетность:

- введение экологических законов и положений может повлечь за собой обесценивание активов и, как следствие, необходимость снижения их балансовой стоимости;
- несоблюдение норм экологического законодательства, касающихся, например, удаления выбросов и отходов, или изменения в законодательстве, имеющие ретроактивную силу, могут потребовать начисления сумм для осуществления исправительных мер, выплаты компенсаций и оплаты юридических расходов;
- некоторые субъекты, например в добывающей промышленности (горнодобывающая или нефте- и газодобывающая отрасли), производители химикатов или компании по утилизации отходов могут понести экологические обязательства в качестве непосредственного побочного продукта своей основной деятельности;
- конструктивные обязательства, вытекающие из добровольных действий (например, субъект может обнаружить загрязнение почвы и, не имея юридических обязанностей, решит устранить загрязнение, заботясь о своей репутации и улучшении отношении с обществом);
- субъект может быть обязан раскрыть в примечаниях наличие условных обязательств, если расходы, относящиеся к экологическим вопросам, не могут быть достоверно оценены;
- в крайних случаях несоблюдение определенных экологических законов и положений может повлиять на продолжительность деятельности предприятия с точки зрения допущения о непрерывности деятельности и, следовательно, на раскрываемые сведения и основу для подготовки финансовой отчетности.

Согласно требованиям раздела «Руководство по применению МСА 310 "Знание бизнеса"» при проведении любых аудиторских проверок необходимо иметь знания о бизнесе клиента в объеме, достаточ-

ном для выявления и понимания факторов, которые могут существенно влиять на финансовую отчетность, проверку или аудиторское заключение. При получении достаточного знания о бизнесе клиента аудитор рассматривает важные вопросы, влияющие на бизнес субъекта и на ту отрасль, в которой он работает, такие как экологические требования и проблемы.

Некоторые отрасли по своему характеру сопряжены с существенным экологическим риском. К ним относятся химическая, нефте- и газодобывающая, фармацевтическая, металлургическая, горнодобывающая отрасли и коммунальное хозяйство.

Любой субъект может быть подвержен существенному экологическому риску в том случае, если он:

- в большей степени зависит от экологических законов и нормативных актов;
- владеет участками, зараженными предыдущими владельцами (субститутивная ответственность), или обладает залоговым правом в отношении таких участков;
- осуществляет хозяйственную деятельность, которая может привести к заражению почв и подземных вод, наземных вод или воздуха, связана с использованием опасных веществ, связана с производством или обработкой опасных отходов, может иметь негативное воздействие на клиентов, сотрудников или людей, которые живут неподалеку от зданий компании.

В разделе «Руководство по применению МСА 400 "Оценка рисков и система внутреннего контроля"» представлены дополнительные рекомендации по применению определенных аспектов МСА 400, объясняется взаимосвязь между экологическими вопросами и моделью аудиторского риска. Здесь приведены примеры возможных экологических вопросов, рассматриваемых аудитором в связи с оценкой неотъемлемого риска, системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля, контрольной средой и контрольными процедурами.

Аудитор использует профессиональное суждение для определения значимости факторов, относящихся к оценке неотъемлемого риска, при разработке общего плана аудита. При определенных обстоятельствах данные факторы могут включать в себя риск существенного искажения финансовой отчетности из-за экологических вопросов («экологический риск»). Следовательно, экологический риск может являться компонентом неотъемлемого риска. В качестве примеров экологического риска на уровне финансовой отчетности можно назвать:

- риск затрат в связи с соблюдением законодательства или требований договоров;

- риск несоблюдения экологических законов и нормативных актов;
- возможное влияние конкретных экологических требований клиентов субъекта и их возможная реакция на экологическое поведение субъекта.

Ответственность за разработку и функционирование системы внутреннего контроля в целях упорядоченного и эффективного ведения дел, включая любые экологические аспекты, лежит на руководстве. На практике руководство использует разные способы контроля, касающегося экологических вопросов:

- субъекты с низким экологическим риском и небольшие предприятия обычно регулируют и контролируют свои экологические вопросы в рамках обычных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- некоторые субъекты, работающие в отраслях с высоким экологическим риском, могут разработать и внедрить отдельную подсистему внутреннего контроля для этой цели, которая соответствует действующим стандартам Систем управления окружающей средой (СУО);
- другие субъекты разрабатывают и используют все свои системы контроля в интегрированной контрольной системе, охватывающей политику и процедуры по бухгалтерскому учету, экологическим и другим вопросам (например, качество, здоровье и безопасность).

Для аудитора неважно, как руководство фактически осуществляет контроль за экологическими вопросами. В частности, отсутствие СУО само по себе не значит, что аудитору следует сделать вывод, согласно которому контроль за экологическими аспектами деятельности является недостаточным.

Только тогда, когда, по мнению аудитора, экологические вопросы могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность субъекта, аудитор должен получить представление о политике и существенных процедурах субъекта в отношении мониторинга и контроля за такими экологическими вопросами («средства экологического контроля» субъекта) для планирования аудита и разработки эффективного подхода к аудиту. В указанных случаях аудитор должен рассматривать только те средства экологического контроля (в пределах или за пределами систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля), которые имеют отношение к аудиту финансовой отчетности.

Для того чтобы получить представление о контрольной среде, аудитору необходимо принимать во внимание следующие факторы, связанные с экологическими вопросами:

- функционирование совета директоров и его комитетов в связи со средствами экологического контроля субъекта;
- философия руководства и его стиль управления субъектом, а также подход руководства к экологическим вопросам, например, попытки улучшения экологической деятельности субъекта, добровольное издание отчетов по экологической деятельности, реакция руководства на мониторинг и требования соответствия, установленные регулирующими органами и правоохранительными ведомствами;
- организационная структура субъекта и методы определения полномочий и обязанностей по решению операционных экологических вопросов и выполнению требований органов регулирования;
- система контроля со стороны руководства, включая систему внутреннего аудита, проведение «экологического аудита», кадровую политику, процедуры и соответствующее разделение обязанностей.

С учетом соображений и условий аудитор может решить, что ему необходимо получить представление о средствах экологического контроля. Примерами средств экологического контроля являются политика и процедуры для:

- мониторинга соответствия экологической политике субъекта, равно как и законам и нормативным актам по экологии;
- поддержания соответствующей экологической информационной системы, которая может включать в себя учет, например, фактического объема выбросов и опасных отходов, экологические характеристики продуктов, жалобы заинтересованных сторон, результаты инспекций, проведенных соответствующими правоохранительными органами, наличие и последствия несчастных случаев и т.п.;
- сверки экологической информации и соответствующей финансовой информации, например, фактического количества отходов по отношению к затратам на их уничтожение;
- выявления потенциальных экологических вопросов и связанных с этим условных обязательств, которые влияют на субъект.

Если субъект создал средства экологического контроля, аудитор опрашивает лиц, ответственных за эти средства, о том, были ли выявлены какие-либо экологические вопросы, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Один из способов, который аудитор может использовать для получения представления о системе экологического контроля на предприятии, предполагает ознакомление с отчетом по экологической деятельности субъекта, если таковой имеется. В этом отчете обычно описывают экологическую политику и обязательства субъекта, а также основные средства экологического контроля.

После получения представления о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор, возможно, должен будет рассмотреть влияние экологических вопросов на оценку риска системы контроля, которые могут быть необходимы для такой оценки.

В разделе «Руководство по применению МСА 250 "Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности"» отмечено, что ответственность за обеспечение деятельности субъекта в соответствии с законами и нормативными актами несет его руководство.

Аудитор не должен и не может отвечать за предотвращение несоблюдения законов и нормативных актов по охране окружающей среды. Выявление возможных нарушений законов и нормативных актов по охране окружающей среды обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Тем не менее в соответствии с МСА аудит по экологии планируется и проводится с позиции профессионального скептицизма, кроме того, требуется признание того, что аудит может выявить события или условия, ставящие под сомнение соблюдение субъектом законов и нормативных актов по охране окружающей среды, в той мере, в какой это может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Для получения общего представления о значимых законах и нормативных актах по охране окружающей среды аудитор обычно:

- использует знание об отрасли и бизнесе клиента;
- проводит опросы руководства (в том числе ключевых специалистов по экологическим вопросам) о политике и процедурах субъекта по соблюдению экологических законов и нормативных актов;
- проводит опросы руководства по экологическим законам и нормативным актам, которые, как ожидается, будут оказывать значительное влияние на деятельность субъекта. Несоблюдение указанных требований может заставить этого субъекта прекратить свою деятельность или поставить под сомнение допущение о непрерывности деятельности по отношению к субъекту;
- обсуждает с руководством политику и процедуры, принятые для выявления, оценки и учета судебных тяжб, исков и начисленных штрафов.

В разделе «Процедуры проверки по существу» приведены рекомендации по процедурам проверки по существу, включая применение МСА 620 «Использование работы эксперта». В этом разделе говорится, что аудитор рассматривает оцененный уровень неотъемлемого риска и риска системы контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу, необходимых для уменьшения риска необнаружения существенного искажения в финансовой отчетности

до приемлемого уровня, в том числе любого существенного искажения, обусловленного тем, что субъект не признал, не измерил или не раскрыл соответствующим образом последствия экологических вопросов. Процедуры проверки по существу включают в себя получение доказательств путем опроса как руководства, ответственного за финансовую отчетность, так и ключевых сотрудников, ответственных за экологические вопросы. Аудитор рассматривает необходимость сбора аудиторских доказательств, подтверждающих любые утверждения по экологическим вопросам и получаемых как в пределах, так и за пределами субъекта. В некоторых ситуациях аудитору может потребоваться рассмотреть вопрос об использовании работы экспертов по экологическим вопросам.

В связи с тем что большая часть аудиторских доказательств, доступных аудитору, имеет скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер, аудитору необходимо использовать профессиональное суждение при определении адекватности (по отдельности или вместе) процедур проверки по существу. Использование профессионального суждения может быть еще более важным из-за трудностей, связанных с признанием и оценкой последствий экологических вопросов в финансовой отчетности. Например, часто между событием, повлекшим за собой экологический вред, и выявлением такового субъектом или органами регулирования проходит значительное время; оценочные значения могут не иметь сложившейся исторической практики или могут значительно варьировать из-за количества и характера допущений, на которых основываются эти значения; законы и иные нормативные акты по охране окружающей среды совершенствуются, и их толкование может быть сложным или неоднозначным. Для определения влияния законов и нормативных актов по охране окружающей среды на оценку ряда активов может потребоваться консультация специалиста; обязательства могут появиться не в результате юридических или договорных обязательств.

В ходе аудита при оценке неотъемлемого риска и риска системы контроля аудитор может обнаружить доказательство наличия риска того, что в финансовой отчетности есть существенное искажение из-за экологических вопросов. Приведем примеры таких обстоятельств:

- подготавливаемые экологами-специалистами, внутренними аудиторами или экологическими аудиторами отчеты, в которых указывается на существенные экологические проблемы;
- нарушения законов и нормативных актов по охране окружающей среды, упоминаемые в корреспонденции или отчетах органов регулирования;

- включение названия субъекта в официальный реестр или график по устранению загрязненности почвы (при существовании такого реестра);

- комментарии в прессе, касающиеся субъекта и его отношения к основным экологическим вопросам;

- комментарии по экологическим вопросам в письмах юристов;

- доказательства покупки товаров и услуг, которые связаны с экологическими вопросами и являются необычными с учетом характера бизнеса субъекта;

- увеличенные или необычные гонорары юристам и экологам-консультантам либо выплаты штрафов в результате нарушения экологических законов и нормативных актов.

В подобных обстоятельствах аудитор рассматривает необходимость переоценки неотъемлемого риска и риска системы контроля и соответствующего их влияния на риск необнаружения. Если нужно, аудитор может проконсультироваться с экспертом по экологии.

Ответственность за оценочные значения, включенные в финансовую отчетность, несет руководство. Руководство может получать технические консультации у юристов, инженеров или других экспертов по экологии для содействия в разработке оценочных значений и раскрытия сведений, связанных с экологическими вопросами. Такие эксперты могут быть вовлечены на разных стадиях процесса разработки оценочных значений и раскрытия сведений, включая содействие руководству:

- в выявлении ситуации, когда требуется признание обязательств и соответствующих оценок (например, инженер-эколог может провести предварительный контроль участка для установления наличия загрязнения, юрист может определить юридические обязательства субъекта по очистке участка);

- в сборе необходимой информации, на которой основывается оценка, и в предоставлении подробной информации, которую следует раскрыть в финансовой отчетности (например, эксперт по экологии может проверить участок для оказания содействия в определении характера и степени загрязнения, а также альтернативных методов очистки участка);

- в разработке плана восстановительных работ и в оценке финансовых последствий.

Аудитор, намеревающийся использовать результаты такой работы в процессе аудита, должен оценить соответствие работы, выполненной экспертами по экологии, целям аудита, а также компетентность и объективность экспертов в соответствии с МСА 620 «Использова-

ние работы эксперта». Аудитор может также привлечь другого эксперта для рассмотрения указанной работы, применить дополнительные процедуры или модифицировать аудиторское заключение.

Экология является довольно новой наукой, оценить профессиональную компетентность специалиста в этой сфере может быть сложнее, чем компетентность других экспертов, потому что в данном случае может отсутствовать сертификация, лицензирование или членство в соответствующей профессиональной организации. В такой ситуации аудитору придется уделить особое внимание опыту и репутации эксперта по экологии.

Своевременное и постоянное общение с экологом может помочь аудитору понять характер, масштаб, цель и ограничения отчета этого специалиста. Отчет может быть составлен только по одному аспекту деятельности субъекта. Аудитору также необходимо обсудить допущения, методы, процедуры и источники информации, использованные экспертом. Экологический аудит не обязательно эквивалентен аудиту отчета по экологической деятельности. Аудитор может рассмотреть возможность использования результатов экологического аудита в качестве соответствующих аудиторских доказательств. В таком случае аудитор должен решить, соответствует ли экологический аудит критерию оценки, включенному в МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» или в МСА 620 «Использование работы эксперта». К важным критериям, требующим распространения, относятся:

- влияние результатов экологического аудита на финансовую отчетность;
- компетентность и навыки команды экологического аудита и объективность аудиторов, особенно если они являются сотрудниками субъекта;
- масштаб экологического аудита, действия руководства в ответ на рекомендации, полученные в результате экологического аудита, и документальное подтверждение предпринятых руководством действий;
- должная профессиональная тщательность при проведении экологического аудита;
- соответствующее руководство, надзор и анализ результатов аудита.

Если субъект имеет отдел внутреннего аудита, аудитор выясняет, занимаются ли внутренние аудиторы экологическими аспектами деятельности субъекта в рамках внутреннего аудита. В таком случае аудитор рассматривает целесообразность использования данной работы для целей аудита, применяя критерии МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

В разделе «Заявления руководства» напоминает о том, что МСА 580 «Заявления руководства» требует от аудитора получения письменных заявлений от руководства по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если иных достаточных и уместных аудиторских доказательств найти не удастся. Большая часть доступных аудитором доказательств влияния экологических вопросов на финансовую отчетность будет носить скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер. Следовательно, аудитор, возможно, захочет получить письменные заявления руководства о том, что:

- руководство не знает о каких-либо существенных обязательствах или условных событиях, возникших в результате экологических вопросов, в том числе незаконных действий;
- руководство не знает о каких-либо других экологических вопросах, которые могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность;
- руководство знает о таких вопросах, и информация о них раскрыта в финансовой отчетности соответствующим образом.

Раздел «Заключение» обязывает аудитора при составлении мнения о финансовой отчетности анализировать, должным ли образом влияние экологических вопросов отражено и раскрыто в финансовой отчетности. Аудитор также просматривает любую другую информацию, которая должна прилагаться к финансовой отчетности, для выявления каких-либо существенных несоответствий, например, по экологическим вопросам.

Оценка руководством факторов неопределенности и степень раскрытия информации о таких факторах в финансовой отчетности являются ключевыми вопросами при определении влияния на аудиторское заключение. Аудитор может сделать вывод о существовании значительных неопределенностей или несоответствующем раскрытии информации в связи экологическими вопросами.

В некоторых обстоятельствах по суждению аудитора допущение о непрерывности деятельности предприятия может оказаться неуместным. В МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» и МСА 570 «Непрерывность деятельности предприятия» представлены подробные рекомендации для аудиторов на случай таких обстоятельств.

В разделе «Основы аудита государственного сектора» отмечено, что рекомендации, приведенные в данном Положении, равно применимы и к аудиторами государственного сектора при проведении ими аудита финансовой отчетности правительственных организаций и других субъектов государственного сектора. На характер и масштаб аудита государственного сектора могут оказывать влияние законодатель-

ство, положения, постановления и министерские директивы, которыми устанавливаются дополнительные аудиторские и (или) отчетные обязанности в связи с экологическими вопросами. Аудиторы предприятий государственного сектора в некоторых странах могут быть обязаны сообщить о случаях несоблюдения законодательства по охране окружающей среды, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности, вне зависимости от того, оказали ли такие случаи существенное влияние на финансовую отчетность субъекта.

При проведении аудита финансовой отчетности некоторых ведомств, в чьи обязанности входит мониторинг соблюдения законов и нормативных актов по вопросам охраны окружающей среды, аудиторы также могут быть необходимо проанализировать, к примеру, средства контроля, касающиеся наложения соответствующих сборов и штрафов и взимания таковых. В случае неразрешенных вопросов может также потребоваться проанализировать признание, измерение и раскрытие информации применительно к каким-либо обязательствам или условным обязательствам.

В приложении 1 к ПМАП 1010 рассматриваются примерные вопросы, способствующие получению знания о бизнесе клиента с экологической точки зрения:

- знание бизнеса клиента:

- работает ли субъект в отрасли, подверженной значительному экологическому риску, который может негативно повлиять на финансовую отчетность субъекта,

- какие экологические проблемы существуют в отрасли субъекта в целом,

- какие законы и нормативные акты по охране окружающей среды применимы к субъекту,

- использует ли субъект какие-либо вещества в продукции или процессе производства, от которых необходимо постепенно отказываться согласно требованиям законодательства либо добровольному решению, принятому в отрасли клиента,

- контролируют ли правоохранительные органы соблюдение субъектом требований экологических законов, нормативных актов и лицензий,

- осуществляли ли правоохранительные органы какие-либо действия или выпускали ли они какие-либо отчеты, которые могут иметь существенное влияние на субъекта и его финансовую отчетность,

- запланированы ли какие-либо меры по предотвращению, устранению или исправлению вреда, нанесенного окружающей среде, либо по консервации восполнимых и невосполнимых ресурсов,

- имели ли ранее место штрафы или судебные дела, возбужденные против субъекта либо его директоров в связи с экологическими вопросами,
- если да, то что являлось причиной таких действий,
- рассматриваются ли какие-либо судебные дела, касающиеся соблюдения экологических законов и нормативных актов,
- покрывает ли страховка экологические риски;
- контрольная среда и процедуры контроля:
- каковы идеология и оперативный стиль руководства по отношению к экологическому контролю в общем,
- предусмотрено ли структурой деятельности субъекта распределение обязанностей по экологическому контролю между отдельными лицами,
- есть ли у субъекта экологическая информационная система, основанная на требованиях органов регулирования или собственной оценке экологических рисков, например, о фактическом количестве выбросов опасных отходов,
- есть ли у субъекта СУО,
- если да, то была ли СУО сертифицирована независимым сертифицирующим органом,
- опубликовал ли (добровольно) субъект отчет по экологической деятельности,
- если да, то был ли отчет проверен независимой третьей стороной,
- действуют ли процедуры контроля для выявления и оценки экологического риска, для мониторинга соблюдения законов и нормативных актов по охране окружающей среды и для мониторинга возможных изменений в экологическом законодательстве, которые могут повлиять на субъекта,
- есть ли у субъекта процедуры контроля для работы с жалобами сотрудников или третьих лиц по экологическим вопросам, включая проблемы со здоровьем,
- есть ли у субъекта процедуры контроля по работе с опасными отходами и их захоронению в соответствии с юридическими требованиями,
- есть ли процедуры контроля по выявлению и оценке экологических опасностей, связанных с продуктами и услугами субъекта, и соответствующая система передачи клиентам информации о требуемых профилактических мерах по мере необходимости,
- знает ли руководство о существовании и возможном влиянии на финансовую отчетность: а) какого-либо риска возникновения обязательства в результате загрязнения земли, грунтовых вод или водоемов;

б) какого-либо риска возникновения обязательства в результате загрязнения воздуха; в) неразрешенных жалоб сотрудников или третьих лиц по экологическим вопросам?

В приложении 2 к ПМАП 1010 приведены примеры процедур проверки по существу для выявления существенных искажений, связанных с экологическими вопросами:

- общий обзор документации (рассмотреть протоколы заседаний совета директоров, аудиторских комитетов и др., проанализировать опубликованную информацию об отрасли и т.д.);
- использование работы других лиц (оценить результаты работы эксперта по экологии, внутреннего аудитора, если они рассматривали определенные экологические аспекты деятельности субъекта; если был проведен «экологический аудит» и его результаты могут считаться аудиторским доказательством для целей аудита финансовой отчетности, следует рассмотреть влияние результатов «экологического аудита» на финансовую отчетность, оценить профессиональную компетентность и объективность «экологического аудитора», получить достаточные и уместные доказательства того, что объем «экологического аудита» является адекватным для целей аудита финансовой отчетности, оценить уместность использования результатов работы «экологического аудитора» в качестве аудиторского доказательства);
- страхование (узнать о существующем (и ранее действовавшем) страховом покрытии экологического риска и обсудить этот вопрос с руководством);
- заявления руководства (получить письменные заявления от руководства о том, что оно рассмотрело влияние экологических вопросов на финансовую отчетность и не знает о существовании каких-либо существенных обязательств или условных событий, которые вытекают из неправомерных действий и вопросов, способных повлечь за собой существенное обесценение активов); если руководство знает о таких вопросах, то должно быть получено заявление о том, что руководство сообщило аудитору все относящиеся к этому факты;
- дочерние компании (опросить аудиторов дочерних компаний по поводу соблюдения ими соответствующих местных законов и нормативных актов по охране окружающей среды и их возможного влияния на финансовую отчетность дочерних компаний);
- активы (покупка земли, производственных мощностей машин, долгосрочные инвестиции, обесценение активов, возмещение убытков поискам);
- обязательства, резервы и условные события (полнота обязательств, резервов и условных событий, оценочные значения, обзор документации);

- раскрытие информации (рассмотреть адекватность раскрытия информации о влиянии экологических вопросов на финансовую отчетность).

В России отсутствуют общепризнанные понятия и определения в области экологического аудита. Например, в качестве объектов экологического аудита называют предприятия, организации, учреждения, сооружения, территории, виды промышленно-хозяйственной деятельности, виды природопользования, проектную документацию.

Согласно мнению профессора кафедры международного и экологического права Международного независимого эколого-политологического университета Г.П. Серова, под целью экологического аудита следует понимать засвидетельствование достоверности:

- оценки организацией состояния окружающей среды в пределах своего возможного негативного воздействия;
- оценки состояния защищенности организации от негативного воздействия загрязненных природных объектов и от угроз нехватки природных ресурсов (сырья, материалов).

В России рынок услуг по экологическому аудиту формируется стихийно и без должного правового регулирования и нормативно-методического обеспечения со стороны органов власти; отсутствуют не только правовая база экологического аудита, но и достаточно проработанные его научно-методологические основы и общепризнанный понятийно-терминологический аппарат; аудит ограничен вопросами бухгалтерского учета и налогообложения.

Принципиально новым подходом к раскрытию сущности экологического аудита является комплексный подход, базирующийся на оценке соответствия деятельности аудируемой организации нормам, правилам, требованиям обеспечения, как техногенной безопасности окружающей среды, так и экологической безопасности организации. Экологический аудит рассматривается как инструмент засвидетельствования (проверки) соответствия деятельности организации требованиям не только природоохранного законодательства, но и о безопасности и защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

10.7. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

На порядок организации и методики проведения аудиторских проверок значительное влияние оказывает специфика отрасли, к которой относится экономический субъект, заключивший договор на оказание аудиторских услуг. Например, аудит в строительстве, сельском хозяйстве, жилищно-коммунальном хозяйстве, организациях розничной торговли, общественного питания, объединениях газодобывающей

промышленности, нефтедобывающей промышленности, транспорта, связи и других не может быть одинаковым. Это связано с тем, что порядок ведения учета в названных отраслях сильно различается. Каждой отрасли присущи свой план счетов бухгалтерского учета, свои отраслевые рекомендации по учету затрат в целях налогообложения и т.д., хотя Положения по бухгалтерскому учету и типовой План счетов бухгалтерского учета для них общие. Аудиторы обычно хорошо разбираются в специфике учета различных отраслей, однако в большинстве случаев они также специализируются на аудите организаций определенной отрасли, что, несомненно, способствует углублению их знаний и приобретению навыков в этой отрасли аудита. Так, в России имеется ряд аудиторских организаций, специализирующихся на аудите газовой промышленности, жилищно-коммунального хозяйства.

На высшем уровне кроме общего аудита различают аудит банков, страховых организаций, которые могут проводить лица, получившие соответствующую лицензию. Это объясняется тем, что бухгалтерский учет в банках и страховых организациях сильно отличается от общепринятого. Таким образом, специфика учета в некоторой степени предопределяет специфику аудита. На международном уровне эти различия нашли отражение в содержании таких стандартов, как МСА, устанавливающие требования к проведению аудита в банках, аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих предприятий, и аудита малых предприятий.

Целью ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий» является рассмотрение основных характеристик малых предприятий и определение степени их воздействия на применение МСА. В этом Положении рассматриваются основные характеристики малых предприятий; содержатся методические указания по применению МСА в процессе аудита малых предприятий; приведены рекомендации по проведению аудита в тех случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета.

В разделе «Характеристики малых предприятий» отмечено, что малым предприятием называется любой субъект, право собственности и управление которым сконцентрировано в рамках узкого круга лиц (часто одного лица) и к которому могут быть применимы одна или несколько из следующих характеристик: ограниченное число источников дохода, упрощенная система ведения бухгалтерского учета, ограниченные средства внутреннего контроля в сочетании с наличием у руководства возможности действовать в обход таких средств контроля. В этом разделе говорится, что аудит малого предприятия имеет упрощенную

документацию и позволяет аудитору использовать в проверках ограниченное число сотрудников.

Комментарии по применению МСА приведены в рубриках «Обязанности: МСА 200–299», «Планирование: МСА 300–399», «Система внутреннего контроля: МСА 400–499», «Аудиторские доказательства: МСА 500–599», «Аудиторские выводы и заключения: МСА 700–799». Данные комментарии дополняют, а не заменяют положения, содержащиеся в соответствующих МСА, в них учитываются особенности аудита малых предприятий.

МСА 210 «Условия договоренностей об аудите». В отдельных случаях аудитор может прийти к выводу, что он не сможет получить необходимые доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности в связи с недостатками, характерными для малых предприятий. При таких обстоятельствах в странах, где это разрешено законодательством, аудитор может не согласиться на проведение аудита или отказаться от проведения проверки даже после принятия на себя соответствующих обязательств. Кроме того, аудитор может продолжить проверку и выразить условно положительное мнение или отказаться от выражения мнения. Аудитору следует учитывать положения п. 41 МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности», в соответствии с которым аудитор обычно не должен принимать условия договоренности об аудите, если они сформулированы таким образом, что, на взгляд аудитора, могут обусловить необходимость отказа от выражения мнения.

МСА 220 «Контроль качества работы в аудите». Основная цель контроля качества — обеспечение уверенности в том, что аудиторские проверки проводятся в соответствии с общепринятыми стандартами аудита. Аудитор малого предприятия постоянно должен помнить об этой цели при определении характера, сроков, политики проведения и объема процедур, осуществляемых в тех или иных обстоятельствах. Аудиторские проверки многих малых предприятий проводят небольшие аудиторские фирмы. При определении надлежащей политики и процедур такие фирмы учитывают предусмотренные в п. 6 МСА 220 положения: профессиональные требования, навыки и компетентность, поручение заданий, делегирование полномочий, консультирование, принятие и сохранение клиентов, мониторинг. За возможным исключением пунктов «поручение заданий» и «делегирование полномочий», все перечисленные вопросы обычно находят отражение в договоренностях фирм, осуществляющих аудиторские проверки малых предприятий. Большая часть аудиторских проверок малых предприятий целиком и полностью выполняется аудитором, работающим самостоятельно

в качестве индивидуального предпринимателя. В таких случаях отсутствует проблема, связанная с определением заданий, текущим контролем за ассистентами и проверкой выполненной ими работы.

МСА 230 «Документирование». Порядок, в соответствии с которым в рабочих документах необходимо отражать аргументацию и выводы по существенным вопросам, требующим профессионального суждения аудитора, на практике способствует более четкому пониманию рассматриваемых вопросов и обеспечивает более высокое качество сделанных выводов. Это касается всех аудиторских проверок, в том числе проводимых индивидуальным предпринимателем без ассистентов. В зависимости от степени сложности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта можно использовать различные методы их документирования. Однако на малых предприятиях наиболее эффективным обычно оказывается документирование схем документооборота или описание системы. Аудитор малого предприятия на основании своего профессионального суждения определяет содержание рабочих документов в каждом конкретном случае. Тем не менее аудитору крупного или малого предприятия следует отражать в рабочих документах процесс планирования аудита, программу аудита с изложением характера, сроков и объема проведенных аудиторских процедур, результаты таких процедур, выводы, сделанные на основе полученных аудиторских доказательств, а также аргументацию и выводы по всем существенным вопросам, требующим профессионального суждения аудитора.

МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности». Отношение собственника-менеджера к общим вопросам контроля и личное ведение текущего контроля могут оказать существенное влияние на методику аудиторской проверки. Оценка такого влияния зависит от знания деятельности конкретного субъекта и от честности его собственника-менеджера. В процессе оценки аудиторы учитывают следующие обстоятельства: есть ли у собственника-менеджера определенные стимулы к искажению финансовой отчетности и возможность исказить отчетность; проводит ли собственник-менеджер разграничение между сделками, совершаемыми в личных целях, и хозяйственными операциями; существенно ли образ жизни собственника-менеджера отличается от уровня его вознаграждения; частую смену профессиональных консультантов; откладывалась ли неоднократно дата начала аудита и выдвигались ли необоснованные требования провести аудиторскую проверку в неоправданно сжатые сроки; проведение в конце года необычных операций, оказывающих существенное влияние на финан-

совые результаты; необычные сделки со связанными сторонами; выплаты завышенных гонораров и комиссионных агентам и консультантам; разногласия с налоговыми органами.

МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности». Деятельность большинства малых предприятий не отличается комплексным характером, правовая и нормативная база, регулирующая их деятельность, является менее сложной по сравнению с законодательством, регулирующим деятельность более крупных диверсифицированных компаний. Определив применимые отраслевые нормативные акты, аудитор малого предприятия включает их в состав хранящейся в архиве информации о предприятии, а в последующие годы пересматривает и обновляет данные сведения по мере необходимости.

МСА 300 «Планирование». Планирование аудита малого предприятия необязательно требует много времени, не всегда представляет собой сложный процесс и не связано с подготовкой огромного количества документов. Так, в случае с малым предприятием, размеры и характер деятельности которого позволяют адекватно отразить содержание общего плана аудита в программе аудита, отдельная документация по плану и программе может не потребоваться. При использовании типовых программ они соответствующим образом корректируются и адаптируются исходя из специфики конкретного клиента.

МСА 310 «Знание бизнеса». Малые предприятия, как правило, не являются сложными объектами, и их аудитом редко занимаются большие группы аудиторов. Во многих случаях аудит проводит партнер вместе с одним ассистентом. Поэтому аудитор малого предприятия готовит документацию в объеме, достаточном для надлежащего планирования аудита, обеспечения работы в условиях, когда в аудиторской организации изменяется распределение обязанностей. Такая документация, как правило, отличается простой формой и краткостью.

МСА 320 «Существенность в аудите». При количественной оценке существенности берется определенная доля от базового показателя финансовой отчетности. В качестве такого показателя может выступать финансовый результат до налогообложения (при необходимости скорректированный с учетом таких сверхнормативных расходов, как вознаграждение, выплачиваемое собственнику-менеджеру), выручка от реализации, валюта баланса. Часто при аудите малых предприятий предварительный вариант финансовой отчетности не предоставляется аудитору в самом начале проверки. В этом случае аудитор обращается к имеющейся наиболее адекватной информации. Можно использовать пробный баланс за текущий год. Часто информацию о расчетной «выручке от реализации за текущий период» получить гораздо легче, чем дан-

ные о финансовом результате или валюте баланса. Общепринятым методом предварительной оценки существенности является расчет уровня существенности исходя из результатов аудита финансовой отчетности за предыдущий год с учетом обстоятельств, произошедших в году, подлежащем проверке. Оценка существенности на основе процентной доли финансового результата до налогообложения может оказаться неприемлемой, если субъект достигает результатов, близких к порогу безубыточности. Тогда получается слишком низкий уровень существенности, что приводит к необоснованному увеличению объема аудиторских процедур. В этих случаях аудитор использует процентную долю выручки от реализации или валюты баланса. Кроме того, оценить существенность можно исходя из ее уровня, определенного за предыдущие периоды, и обычного уровня финансовых результатов. Помимо расчета единого показателя существенности для всей финансовой отчетности аудитор оценивает уровень существенности для отдельных счетов бухгалтерского учета, классов операций и раскрываемых сведений.

Какой бы метод ни использовался для оценки существенности при планировании аудита, аудитор проводит переоценку существенности в процессе анализа результатов аудиторских процедур. В основе такой переоценки лежит окончательный вариант финансовой отчетности, включающий в себя все согласованные корректировки и информацию, полученную в ходе аудита.

МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль». Оценить неотъемлемый риск малого предприятия достаточно сложно, например риск может увеличиваться в результате концентрации права собственности и управления. Однако оценка неотъемлемого риска малого предприятия зависит от его конкретных характеристик. Аудитор сможет осуществить проверку гораздо эффективнее и лучше, если он не просто примет допущение о высокой степени риска, а проведет тщательную оценку неотъемлемого риска в отношении существенных утверждений, на основе которых подготовлена финансовая отчетность.

Получив представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор проводит предварительную оценку риска системы контроля на уровне утверждений по каждому существенному сальдо счета или классу операций. Объем процедур проверки по существу можно сократить, если после обследования и тестирования средств контроля выясняется, что они достаточно надежны. Однако многие средства внутреннего контроля, приемлемые для крупных субъектов, нецелесообразно применять на малом предприятии. В связи с этим нельзя полностью полагаться на то, что система внутреннего контроля

выявляет факты мошенничества или ошибки. На малых предприятиях возможность разделения обязанностей существенно ограничена, так как бухгалтерский учет может вести ограниченное число человек, которые одновременно отвечают и за операции, и за хранение товарно-материальных ценностей. Кроме того, когда на предприятии мало сотрудников, не всегда можно создать систему независимой проверки их работы. В некоторых случаях недостаточное разделение обязанностей и риск ошибок могут компенсироваться другими процедурами контроля, например жестким управленческим контролем со стороны собственника-менеджера, благодаря личному знанию им деятельности субъекта и непосредственному участию в хозяйственных операциях. Однако данная ситуация в свою очередь способствует появлению таких рисков, как возможность злоупотреблений и мошенничества со стороны руководства. Особенно сложно выявить возможные факты занижения доходов путем искажения объемов реализации.

В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и нет свидетельств ведения управленческого контроля за деятельностью, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о финансовой отчетности, могут быть получены только путем процедур проверок по существу. На основе своего представления о системе бухгалтерского учета и среде контроля аудитор малого предприятия может сделать допущение о высоком риске системы контроля, не планируя и не выполняя детальных процедур проверки (таких, как тестирование средств контроля) для обоснования своей оценки. Даже когда на первый взгляд средства контроля представляются эффективными, аудитору может быть целесообразнее ограничиться выполнением процедур проверки по существу.

На основе оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля аудитор определяет процедуры проверок по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, аудиторского риска до приемлемого уровня. На некоторых малых предприятиях, особенно на тех, где большинство операций осуществляется за наличный расчет и отсутствует устоявшаяся структура затрат и прибыли, имеющихся доказательств может быть недостаточно для безусловно положительного мнения о финансовой отчетности.

МСА 401 «Аудит в условиях компьютерных информационных систем». В связи с недостаточным разделением обязанностей использование вычислительной техники на малом предприятии может приводить к возрастанию риска системы контроля. Например, пользователи системы бухгалтерского учета часто имеют возможность выполнять две или несколько следующих функций: подготавливать и визировать пер-

вичную документацию; вводить данные в систему; управлять компьютером; менять программы и файлы; использовать или распространять выходную информацию; изменять операционную систему. В то же время использование компьютерных информационных систем на малых предприятиях может уменьшить риск системы контроля, повышая тем самым уверенность аудитора в достоверности и точности данных учета. Хорошие компьютеризованные системы обеспечивают точность двойной записи и сверку регистров аналитического учета с данными синтетического учета.

МСА 500 «Аудиторские доказательства». В процессе аудита малых предприятий возникают особые проблемы при получении аудиторских доказательств, на основе которых делается утверждение о полноте информации. Это обусловлено двумя основными причинами: собственник-менеджер играет доминирующую роль и может воспрепятствовать отражению отдельных хозяйственных операций в учете; на предприятии отсутствуют процедуры внутреннего контроля, документально подтверждающие учет всех хозяйственных операций.

В таких случаях предлагается планировать и проводить аудит с определенной долей скептицизма, а при отсутствии фактов, свидетельствующих об обратном, рассматривать получаемые заявления и анализируемые и учетные записи как достоверные.

При отсутствии средств внутреннего контроля, касающихся конкретного утверждения, аудитор сможет получить достаточный объем доказательств только на основе процедур проверки по существу. Такие процедуры могут включать в себя сопоставление сумм, отраженных в бухгалтерском учете, с показателями, рассчитанными на основе данных из других источников (например, выбытие товаров, отраженное в документации по материально-производственным запасам, дает представление о доходах от реализации, а таблицы учета времени дают представление о счетах, выставляемых клиентам); сверку общего количества купленных и проданных товаров; аналитические процедуры; подтверждение от третьих лиц; анализ событий после отчетной даты.

МСА 520 «Аналитические процедуры». Малые предприятия могут не располагать промежуточной или ежемесячной финансовой информацией, которая используется в аналитических процедурах на стадии планирования. В качестве альтернативного варианта аудитор может провести краткую проверку Главной книги или других предоставленных данных бухгалтерского учета. Во многих случаях может отсутствовать соответствующая документальная информация и аудитору будет нужно получить необходимые сведения у собственника-менеджера.

Снижению издержек, связанных с получением необходимых доказательств, способствуют аналитические процедуры проверки по существу. Иногда эффективными оказываются простые модели прогнозирования. Например, когда на малом предприятии в течение всего отчетного периода работает известное число сотрудников с фиксированными окладами, аудитор на основе этих данных, как правило, может с высокой степенью достоверности рассчитать общие расходы на оплату труда за период и тем самым получить аудиторское доказательство в отношении существенной статьи финансовой отчетности и уменьшить потребность в выполнении детальной проверки фондов оплаты труда.

Следует иметь в виду, что разные аналитические процедуры обеспечивают разные уровни уверенности. Например, аналитические процедуры, связанные с прогнозированием общих доходов от сдачи в аренду многоквартирного здания с учетом ставок арендной платы, количества квартир и доли не сданных в аренду помещений, оказываются убедительным источником доказательств и позволяют избежать дальнейшей проверки с помощью детальных тестов. Напротив, расчет и сопоставление валовой маржи в целях подтверждения показателя «выручка от реализации» являются менее убедительным источником доказательств. Тем не менее данный метод оказывается полезным подтверждением в сочетании с другими аудиторскими процедурами.

На этапе общего обзора аналитические процедуры очень напоминают процедуры, используемые на этапе планирования аудита. К таким аналитическим процедурам относятся: сравнение показателей финансовой отчетности за текущий год с показателями за предыдущие периоды; сравнение фактических показателей финансовой отчетности с показателями плановыми, прогнозными или ожидаемыми руководством субъекта; анализ тенденций изменения важных финансовых коэффициентов; проверка адекватности отражения в финансовой отчетности изменений на предприятии, о которых стало известно аудитору; изучение необъяснимых или непредвиденных показателей финансовой отчетности.

МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования». Учитывая небольшой объем генеральной совокупности данных на малых предприятиях, рекомендуется проверять: 100% элементов генеральной совокупности; 100% элементов определенной части генеральной совокупности, например, 100% всех объектов, чья стоимость выше определенной суммы, причем аналитические процедуры применять к остатку совокупности в случае его существенности. При использовании аудиторской выборки для малых предприятий действуют те же принципы, что и для крупных субъектов. Аудитор

формирует выборку таким образом, чтобы обеспечивалась ее репрезентативность по отношению к генеральной совокупности.

МСА 550 «Связанные стороны». Между малым предприятием и собственником-менеджером, а также между малым предприятием и субъектами, связанными с собственником-менеджером, часто совершаются существенные операции. На малых предприятиях редко применяются хорошо разработанная политика и этические нормы в отношении операций со связанными сторонами. Поэтому аудитору малого предприятия рекомендуется использовать проверки по существу для выявления связанных сторон и операций со связанными сторонами.

МСА 560 «Последующие события». *Последующие события с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения.* В случае с малыми предприятиями с момента окончания отчетного периода до утверждения или подписания финансовой отчетности собственником-менеджером нередко проходит гораздо больше времени, чем в случае с крупными субъектами. Поэтому аудиторские процедуры в отношении последующих событий охватывают более длительный период, в связи с чем возрастает вероятность наступления последующих событий, которые могут оказать влияние на показатели финансовой отчетности. В соответствии с МСА 560 аудитор обязан выполнить процедуры в отношении всего периода с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения. Процедуры по выявлению последующих событий, выполняемые аудитором малого предприятия, зависят от имеющейся информации, в частности от степени обновления данных бухгалтерского учета с момента окончания отчетного периода. Если данные бухгалтерского учета не обновлялись, а протоколы заседаний директоров не велись, соответствующие процедуры могут принимать форму запроса, направляемого на имя собственника-менеджера, с последующим документированием его ответов, а также проверкой выписок по банковскому счету.

Последующие события с даты подписания аудиторского заключения до опубликования финансовой отчетности. Если после заседания, на котором утверждается или подписывается финансовая отчетность, сразу же проводится ежегодное общее собрание, то аудитору необязательно уделять особое внимание промежутку времени между двумя заседаниями, так как он является незначительным. Если аудитору становится известно о событии, которое оказывает существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен рассмотреть необходимость корректировки финансовой отчетности, обсудить данный вопрос с руководством и принять соответствующие меры.

МСА 570 «Непрерывность деятельности». Аудитор обязан учитывать риск того, что допущение о непрерывности деятельности предприятия может оказаться неуместным. Среди факторов риска, имеющих самое непосредственное отношение к малым предприятиям, следует отметить риск прекращения поддержки со стороны банков и других кредиторов, риск потери крупного клиента или основного сотрудника, а также риск потери права осуществлять деятельность в рамках лицензии, франшизы или другого юридического соглашения. Аудитор должен обсудить с собственником-менеджером вопрос о непрерывности деятельности предприятия и, в частности, о среднесрочном и долгосрочном финансировании.

МСА 580 «Заявления руководства». С учетом специфики конкретного малого предприятия аудитор может посчитать целесообразным получить письменные заявления собственника-менеджера в отношении полноты и достоверности информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности (например, об отражении всех доходов в бухгалтерском учете). Такие заявления сами по себе не являются достаточными аудиторскими доказательствами. Аудитор сопоставляет эти заявления с результатами других уместных аудиторских процедур, своим знанием бизнеса клиента и его собственника-менеджера, а также определяет возможность получения других аудиторских доказательств. Заявления в письменном виде, представленные собственником-менеджером, позволяют избежать возможного недопонимания между ним и аудитором.

МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности». Если аудитор не может разработать или осуществить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств в отношении полноты данных бухгалтерского учета, такая ситуация может рассматриваться как ограничение объема работы аудитора. Ограничение объема аудита приводит к выражению условно положительного мнения, а в тех случаях, когда возможные последствия ограничения объема работы настолько значительны, что аудитор не может составить мнение о финансовой отчетности,— к отказу от выражения мнения.

Аудитор датирует аудиторское заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка. Эта дата не должна предшествовать дате утверждения или подписания финансовой отчетности собственником-менеджером. Утверждение финансовой отчетности может носить форму заявления руководства. При аудите малых предприятий по практическим соображениям аудитор может подписать заключение позже даты утверждения или подписания финансовой отчетности собствен-

ником-менеджером. Предварительное планирование аудита и обсуждение с руководством процедур окончательного оформления финансовой отчетности позволяет избежать подобных ситуаций. Если этого нельзя избежать, возникает вероятность того, что в период между утверждением финансовой отчетности и подписанием аудиторского заключения произойдет событие, которое окажет существенное влияние на финансовую отчетность. Поэтому аудитор предпринимает меры для обеспечения уверенности в том, что собственник-менеджер признает свою ответственность за подготовку финансовой отчетности и содержащиеся в ней показатели по состоянию на такую более позднюю дату подписания аудиторского заключения, и выполнения аудиторских процедур в отношении последующих событий за весь период вплоть до даты подписания заключения.

МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность». Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с проверенной финансовой отчетностью. Примерами «прочей информации», представляемой совместно с финансовой отчетностью малого предприятия, являются детализированный отчет о доходах и расходах, часто прилагаемый к проверенной аудитором финансовой отчетности для целей налогообложения, и отчет руководства.

ПМАП 1005 завершается разделом «Оказание услуг в области бухгалтерского учета проверяемому малому предприятию», который применяется в тех странах, где согласно законодательству аудитор имеет право оказывать своим клиентам услуги в области бухгалтерского учета, например, содействовать в ведении бухгалтерского учета, консультировать по вопросам выбора и применения учетной политики, помогать в подготовке финансовой отчетности.

В разделе «Комментарии в отношении применения Международных стандартов аудита в случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета» указано на необходимость учета дополнительных аспектов при применении таких международных стандартов аудита, как «Условия аудиторских заданий», «Документирование», «Мошенничество и ошибка», «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности», «Планирование», «Оценка рисков и внутренний контроль», «Аудиторские доказательства», «Аналитические процедуры», «Аудит оценочных значений», «Связанные стороны», «Непрерывность деятельности», «Заявления руководства».

На основе данного ПМАП разработано ПСАД «Особенности аудита малых экономических субъектов», в котором описываются осо-

бенности действий аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, в случае аудита малого экономического субъекта.

К малым экономическим субъектам относятся субъекты, которые признаются субъектами малого предпринимательства в соответствии с законодательством Российской Федерации и обладают такими специфическими особенностями, которые позволяют аудитору на основе своего профессионального суждения с позиций проведения аудиторской проверки отнести их к субъектам малого предпринимательства.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней: в промышленности — 100 человек; в строительстве — 100 человек; на транспорте — 100 человек; в сельском хозяйстве — 60 человек; в научно-технической сфере — 60 человек; в оптовой торговле — 50 человек; в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 человек; в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 человек, а также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Требования данного правила (стандарта):

- являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения (за исключением тех положений стандарта, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер);
- носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг.

В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований рассматриваемого правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству эко-

номического субъекта, заказавшего аудит, и (или) сопутствующие ему услуги.

В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторским организациям следует применять правила (стандарты) аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов. Эти особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

- ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;
- преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого субъекта.

Для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности и при планировании соответствующих аудиторских процедур аудиторским организациям следует выбирать методику аудита, руководствуясь в первую очередь соображениями возможности разделения ответственности и полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета, особенностями организации системы бухгалтерского учета и документооборота экономического субъекта, а не только критериями отнесения его к субъектам малого предпринимательства, основанными на виде деятельности, структуре уставного капитала и средней численности работников, предусмотренными другими нормативными актами Российской Федерации.

Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

- учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;
- руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;
- вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;
- в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно

имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать злоупотреблениям;

- если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

- при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в таком экономическом субъекте применяется один компьютер с упрощенной программой учета, у одного бухгалтера или ограниченного числа учетных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции «задним числом», проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Поскольку документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта, для малых экономических субъектов такое документирование может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием иных экономических субъектов.

На стадии предварительного планирования сотрудникам аудиторской организации следует ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. Если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с экономическим субъектом. Если соответствующие обстоятельства стали ясны сотрудникам аудиторской организации уже в ходе аудита, целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.

Перед началом аудита малого экономического субъекта особенно важно согласовать в договоре или письме-обязательстве условия проведения аудита, права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта. При этом следует руководствоваться требованиями ПСАД «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», ПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита» и ПСАД «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг». Рекомендуется привлечь внимание руководителей экономического субъекта к п. 10 ПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», где указано, что ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство экономического субъекта, в то время как аудиторская организация несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности этой отчетности.

Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности субъекта, изучать его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надежности средств внутреннего контроля как «низкой», если нет явных доказательств противоположного. При этом следует руководствоваться требованиями ПСАД № 4 «Существенность в аудите» и ПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом». Сотрудникам аудиторской организации рекомендуется в меньшей мере полагаться на средства контроля подлежащего проверке малого экономического субъекта, а в качестве основного способа сбора аудиторских доказательств использовать аудиторские процедуры по существу.

На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск

необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок.

В стандарте указаны особенности порядка получения аудиторских доказательств в ходе аудита малых экономических субъектов. Аудиторской организации с учетом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах рекомендуется исходить из того, что ее мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур по существу. Аудиторская организация при сборе аудиторских доказательств должна соблюдать требования ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» и ПСАД «Аналитические процедуры».

В ходе аудита малого экономического субъекта большое внимание следует уделять получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в которых подтверждалось бы понимание его ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учета и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчетности, а также в необходимых случаях приводились бы аргументы руководства и была бы высказана его позиция по возникшим в ходе аудита спорным вопросам бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения.

В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов, в том числе:

- упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;
- упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;
- допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчетности;
- меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово-хозяйственную деятельность;
- влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

При получении аудиторских доказательств в ходе аудита субъекта малого предпринимательства, использующего упрощенную систему

налогообложения, учета и отчетности, аудиторской организации, в частности, следует рассмотреть:

- обоснованность применения субъектом малого предпринимательства упрощенной системы исходя из нормативных критериев, по которым субъекты малого предпринимательства подпадают под действие такой системы;
- соблюдение субъектом малого предпринимательства порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов;
- правильность исчисления валовой выручки или совокупного дохода.

Использование компьютеров при аудиторской проверке малых экономических субъектов (в случае, когда такое использование имеет место) должно проводиться в соответствии с разделом 8 ПСАД «Проведение аудита с помощью компьютеров».

10.8. АУДИТ ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Рекомендации по планированию и проведению аудиторских процедур в отношении утверждений, на основе которых представлена финансовая отчетность, касающаяся производных финансовых инструментов, приведены в ПМАП 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

В разделе «Производные инструменты и связанная с ними деятельность» говорится, что сущность производных финансовых инструментов становится все сложнее, а требования по их учету расширяются. Дается понятие производных инструментов, они определены как общий термин, используемый для обозначения широкого спектра финансовых инструментов, стоимость которых «зависит» или «производится» от базисных ставок либо цен, таких, как процентные ставки, обменные курсы, цены на акции и товары. Указывается, что производные контракты могут быть линейными и нелинейными. Линейные контракты определены как контракты, которыми предусматриваются обязательные денежные потоки на будущую дату, а нелинейные — как контракты с признаками опционов, где одна сторона получает права, не приобретая обязательств, а вторая сторона предоставляет базисный актив.

Согласно МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» производный инструмент представляет собой инструмент:

- стоимость которого меняется в результате изменения процентной ставки, курса ценной бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга либо кредитного индекса, другой переменной (обычно называемой базисной);

- для приобретения которого необходимы небольшие первоначальные инвестиции по сравнению с другими контрактами, курс которых аналогичным образом реагирует на изменения рыночной конъюнктуры;

- расчеты по которому осуществляются в будущем.

В качестве наиболее распространенных линейных контрактов названы форвардные контракты (валютные контракты и соглашения о форвардной поставке), фьючерсные контракты (фьючерсный контракт на покупку таких товаров, как нефть или электричество) и свопы.

В разделе «Обязанности руководства и лиц, отвечающих за управление» отмечено, что лица, отвечающие за управление несут ответственность:

- за разработку и внедрение системы внутреннего контроля для отслеживания рисков и осуществления финансового контроля, предоставления достаточной уверенности в том, что применение субъектом производных инструментов находится в рамках управления рисками и обеспечения соответствия деятельности субъекта применимому законодательству и нормативным актам;

- за целостность учетной и финансово-отчетной системы субъекта для обеспечения достоверности управленческой финансовой отчетности о деятельности с производными инструментами.

Согласно разделу «Обязанности аудитора» аудитор должен четко объяснить субъекту, что целью аудиторской работы является формирование мнения о финансовой отчетности. В этом разделе перечислены виды специальных навыков и знаний, которыми должен обладать аудитор (операционные характеристики и риски, присущие той отрасли промышленности, в которой работает субъект; используемые субъектом производные инструменты и их характеристики и др.).

Раздел «Знание бизнеса» требует, чтобы аудитор располагал знаниями в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудитора, могут существенно влиять на финансовую отчетность, ход аудита или аудиторское заключение. Подобные знания необходимы аудитору при оценке неотъемлемого риска и риска системы контроля, а также при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур.

В разделе «Ключевые финансовые риски» приводится их классификация. К ним отнесены рыночные риски, кредитный риск, риск неплатежеспособности, юридический риск.

В соответствии с разделом «Рассматриваемые утверждения» к утверждениям, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, относятся утверждения, сделанные руководством, выраженные

в явном или неявном виде и содержащиеся в финансовой отчетности, составленной по применяемым концептуальным основам. Их можно распределить по категориям следующим образом: существование, права и обязательства, возникновение, полнота, стоимостная оценка, изменение, представление и раскрытие.

Виды и содержание рисков рассматриваются в разделе «Оценка рисков и системы внутреннего контроля». Здесь же подчеркнута роль внутреннего аудита и представлены направления деятельности службы внутреннего аудита (совершенствование общего обзора степени использования производных инструментов, анализ соответствия методик и процедур их соблюдению руководством, анализ эффективности процедур контроля и др.). В разделе дана характеристика рисков системы контроля, приведены виды основных вопросов, подлежащих оценке путем тестирования (осторожно ли заключались сделки с контрагентами в зависимости от кредитного риска, присущего им; отправляли ли контрагенты подтверждения; правильно ли утверждалась цель производного инструмента, в том числе ее возможные изменения в будущем, как в случае с хеджированием или спекуляцией; правильно ли отражались операции, насколько полно и точно они отражались в бухгалтерском учете с последующим отражением во вспомогательной бухгалтерской книге и окончательным отражением в финансовой отчетности и др.).

В разделе «Процедуры проверки по существу» подчеркнуто, что при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур аудитору необходимо учитывать вопрос существенности; указано на необходимость применения аналитических процедур.

Раздел «Процедуры проверки по существу в отношении утверждений» содержит информацию о видах тестов проверок по существу в отношении утверждений о существовании и возникновении производных инструментов.

Согласно разделу «Получение дополнительного понимания о хеджировании» аудитор должен собрать аудиторские доказательства, подтверждающие соблюдение руководством действующих требований учета хеджирования в соответствии с применяемыми концептуальными принципами составления финансовой отчетности (включая требования о признании и документировании), а также наличие у руководства ожиданий высокой эффективности хеджирования, как до начала операции, так и постоянно в процессе исполнения.

Раздел «Заявления руководства» требует от аудитора, чтобы он получил у руководства соответствующие заявления, включая письменные заявления по вопросам, существенным для финансовой отчетно-

сти, если предполагается, что получить достаточные и уместные аудиторские доказательства другим путем невозможно. При этом аудитор должен получить заявления и от лиц, непосредственно занимающихся производными инструментами.

В разделе «Контакты с руководством и лицами, отвечающими за управление» отмечено, что после получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и, если необходимо, тестов контроля аудитор должен получить понимание вопросов, подлежащих обсуждению с руководством и лицами, отвечающими за управление.

Последний раздел называется «Глоссарий терминов». Он содержит более 50 определений соответствующих терминов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В чем заключается целевое назначение МСА 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения»?
2. Назовите условия возможного расширения функций аудитора в сфере надзора.
3. Какова цель аудита банков?
4. Перечислите российские стандарты по компьютерным технологиям аудита и их международные аналоги.
5. В чем состоит целевое назначение МСА 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля. Характеристики КИС и связанные с ними вопросы»?
6. В каких случаях может быть снижен риск мошенничества и ошибок в онлайн-системах?
7. Что означает понятие «производные финансовые инструменты»?

ЛИТЕРАТУРА

ОСНОВНАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). М.: МЦРСБУ, 2000.
2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. М.: МЦРСБУ, 2002.
3. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992.
4. *Панкова СВ.* Международные стандарты аудита : Учебное пособие. М.: Юрист, 2003.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА

5. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
6. Правила (стандарты) аудиторской деятельности: Все 38 стандартов / Сост. и ав. Комментар. Н.А. Ремизов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ФБК-ПРЕСС, 2001.
7. *Адаме Р.* Основы аудита / пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
8. *Алборов Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Дело и Сервис, 2004.
9. *Арене А., ЛоббекДж.* Аудит / пер с англ. М.А. Терехов и А.А. Терехова / Гл. ред. проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995.
10. *Гутцайт Е.М., Островский ОМ., Ремизов НА.* Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
11. *Данилевский Ю.А., Шапшузов СМ., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.* Аудит: учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2002.
12. *Дефлис Ф.Л., Дженик Г.Р., О'рейли В.М., Хириш М.Б.* Аудит Монтгомери. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
13. *Дмитриева ИМ.* Бухгалтерский учет и аудит. М. : ФБК-ПРЕСС, 2002.
14. *Жарылгасова Б.Т., Суглобова А.Е.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: Учебное пособие. М.: Экономист, 2004.

15. *Кармайл Д.Р., Венис М.* Стандарты и нормы аудита / пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
16. *Крикунов А.* Шаг за шагом // Финансовая газета. 2002. № 27.
17. *Маренное Н.Л., Веселова Т.Н.* Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М.: Едиториал УРСС, 2002.
18. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 : Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 1999.
19. *Нитецкий В.В., Зайнетдинов Ф.В., Суглобов А.Е.* Практикум аудита в организациях (с использованием нового Плана счетов) : учебно-практическое пособие. М.: Дело, 2002.
20. *Подольский В.И., Савин А.Л., Сотникова Л.В. и др.* Аудит / под ред. проф. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
21. *Попель О.* Аналитические процедуры и их значение в аудите // Аудит. 2002. № 1.
22. *Пупко Г.М.* Аудит и ревизия: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Мн.: Книжный Дом; Мисанта, 2004.
23. *Ремизов Н.А.* Из истории российского аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2000. № 9 (58).
24. *Ремизов Н.А., Золотухина Ю.А.* Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 2.
25. *Робертсон Дж.* Аудит / пер. с англ. М.: КПМС, аудиторская фирма «Контакт», 1993.
26. *Сердинов Э.М.* Международные стандарты финансовой отчетности / Банковское дело. 2000. № 3.
27. *Серов Г.П.* Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. М.: Экзамен, 2000.
28. Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов / под. общ. ред. А. Руфа и С. Карпухиной. М.: РКА, 1999.
29. *Черноморда П.В., Каракова А.А.* Аудит. М.: Изд-во Рос. экон. акад., 2003.
30. *Шеремет А.Л., Суйц В.П.* Аудит. М.: ИНФРА-М, 2001.
31. American Institute of Certified Public Accountants; Codification of Statements on Auditing Standards. № 1. 64. American Institute of Certified Public Accountants, 1991.
32. APC auditing guideline: Quality Control. APC, 1985.
33. *Chambers F.D., Court J.M.* Computer Auditing. Third Edition. London : Pitman Publishing, 1991.
34. *Hayward S.* Audit guide. London: Butterworth and Co (publishers) Ltd., 1991.
35. Manual of auditing (The Coopers and Lybrand). London : Bookcraft (Bath) Ltd., 1992.