

**Московский международный институт экономики,
информатики, финансов и права**

СИТНОВ А.А.

**Международные стандарты
аудита**

Москва 2003

УДК 657.6
ББК 65.053
С 412

Ситнов А.А. Международные стандарты аудита / Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – М., 2003. – 53 с.

Рекомендовано Учебно-методическим объединением по образованию в области антикризисного управления в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 351000 «Антикризисное управление») и другим экономическим специальностям.

© Ситнов А.А., 2003

© Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2003

Содержание

Введение.....	4
Глава 1. Международная практика организации аудита.....	9
1.1. Причины возникновения аудита.....	9
1.2. Сущность и этапы развития аудита.....	10
1.3. Сравнительная характеристика организации аудита ведущих стран мировой экономики.....	15
Глава 2. Значение международных стандартов в мировой практике становления аудита.....	16
2.1. Цели международных стандартов аудита.....	16
2.2. Роль и основные факторы влияющие на разработку международных стандартов аудита.....	17
Глава 3. Современный этап в развитии международных стандартов аудита.....	20
3.1. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке современной базы международного аудита.....	20
3.2. Краткая характеристика международных стандартов аудита.....	21
3.3. Основные принципы и существенные процедуры при аудите финансовой отчетности согласно международных стандартов аудита.....	25
3.3.1. Концептуальная основа международных стандартов аудита и сопутствующих услуг.....	25
3.3.2. Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности.....	26
3.3.3. Письмо-обязательство о проведении аудита.....	27
3.3.4. Рабочая документация аудитора.....	28
3.3.5. Мошенничество и ошибки.....	30
3.3.6. Планирование аудита.....	32
3.3.7. Знание бизнеса.....	33
3.3.8. Существенность в аудите.....	34
3.3.9. Оценка рисков и система внутреннего контроля.....	36
3.3.10. Аудиторские доказательства.....	42
3.3.11. Аналитические процедуры.....	44
3.3.12. Аудиторская выборка.....	45
Тест.....	48
Список литературы.....	53

Введение

Современное развитие российского общества коренным образом изменило характер взаимоотношений, как внутри хозяйствующего экономического субъекта, так и самого субъекта с окружающей его действительностью.

Деятельность любого экономического субъекта в рыночной экономике ориентирована на достижение, самостоятельно им определенных, стратегических целевых установок. Однако одни экономические субъекты достигают этих целей, а другие функционируют с меньшим успехом.

Обычно, на практике предполагают, что успех экономического субъекта зависит, главным образом, от его отправной точки, то есть от исходных условий, под которыми понимается его обеспеченность теми или иными ресурсами. Однако не менее важную роль играет и то, каким образом осуществляется управление этим субъектом в условиях различного рода неопределенностей, связанных с социально-экономическими процессами возникающими в современном обществе.

Под управлением следует понимать упорядоченную многофункциональную систему осознанных планомерных воздействий на процессы, события и объекты для обеспечения сохранности их основных качественных характеристик, устойчивого функционирования и возможного перевода из текущего состояния в другое в соответствии с заданными стратегическими целями.

Управление экономическим субъектом состоит из следующих основных этапов:

1. – подготовка и принятие управленческих решений;
2. – организация выполнения управленческих решений;
3. – учет и анализ процессов выполнения управленческих решений;
4. – регулирование процесса реализации управленческих решений.

На практике эти этапы тесно взаимосвязаны и взаимообусловлены, что позволяет судить о непрерывности всего процесса управления. В то же время, все перечисленные этапы являются скорее ориентирами, чем инструкцией позволяющей достичь выбранной цели и, как следствие, требуют особых научно обоснованных подходов к их реализации.

Известно, что каждый этап процесса управления чередуется с этапами контроля. Контроль в системе управления служит основным индикатором эффективного функционирования экономического субъекта. В связи с тем, что процесс управления через подготовку и реализацию управленческих решений направлен на достижение общей стратегии экономического субъекта, то контроль обеспечивает, главным образом, оптимизацию всех этапов принятия и реализации этих решений.

Иными словами, контроль, есть объективная необходимость определения качества и корректировок всевозможных отклонений, возникающих в текущем состоянии и финансово-хозяйственной деятельности любого экономического субъекта. В то же время, отклонения существуют и будут существовать всегда согласно объективным законам

развития. Это, в свою очередь, предполагает постоянство их воздействия на различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и, как следствие, требуют постоянного контроля за масштабом этих отклонений.

Таким образом, чтобы принимать и реализовывать наиболее эффективные, с точки зрения стратегического развития экономического субъекта, управленческие решения необходим постоянный и эффективный внутренний контроль на всех этапах процесса управления.

Еще в период СССР контроль занимал особое место в деле повышения эффективности общественного производства и обеспечения сохранности социалистической собственности. Вся совокупность экономических исследований, основанная на идеологии административно-командной экономики, отвергая рыночные принципы и механизмы, а также многовариантность принятия управленческих решений, сводилась лишь к системе учета и контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов со стороны государства. Разработки отечественных ученых в области внутреннего контроля были направлены на обеспечение нейтрализации различных аспектов, тормозящих социально-экономическое развитие государства в целом.

Система бухгалтерского учета и контроля, существовавшая в этих условиях, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Организация единой системы бухгалтерского учета и контроля опиралась на характерные экономические законы социалистического развития. Именно на бухгалтерский учет того времени, еще на заре становления Советской власти, возлагалась не только его основная функция учета, но и функция всестороннего контроля. Вся бухгалтерская (финансовая) информация служила только одному государственному пользователю, от лица которого выступали различные министерства и ведомства, а также государственные планирующие, статистические и финансовые органы. С одной стороны, бухгалтерский учет собирал, регистрировал и систематизировал различную информацию о совершающихся финансово-хозяйственных фактах, операциях и событиях, что позволяло создать качественную и количественную характеристики экономического субъекта. С другой стороны, с помощью полученной учетной информации осуществлялся непосредственный контроль за экономическим субъектом в соответствии с заданной ему целью, экономической целесообразностью финансово-хозяйственных операций, за соблюдением им административно-командного режима экономики и сохранностью социалистической собственности. При этом система государственного контроля строилась, главным образом, на решении задач выявления отклонений от жестко установленных государством моделей финансово-хозяйственной деятельности любых экономических субъектов.

Однако, на практике, действовала система тормозящих факторов, отождествляемых с отсутствием общей заинтересованности экономических субъектов в рациональном использовании ограниченных по своей сути

ресурсов, применении научно-технических достижений того времени, а также с директивным стремлением расширения производства и не обоснованных последствий социалистических соревнований.

Поэтому контрольная функция бухгалтерского учета была скорее формальной, чем реальной и при этом ориентированной на выполнение директив, а не на развитие экономического субъекта.

Уход общества от системы планово-директивного хозяйствования и вступление в рыночные отношения коренным образом изменили условия функционирования экономических субъектов. Это, в свою очередь, потребовало от них коренным образом изменить уровень и направленность принимаемых ими управленческих решений. Одним словом, возникла первостепенная необходимость в разработке научно-обоснованной, адекватной современным требованиям, системы формирования как бухгалтерской (финансовой), так и иной информации, без которой невозможно дальнейшее обеспечение условий взаимоотношений экономических субъектов с внешней средой. Без разработки новых подходов к проблеме принятия управленческих решений, без глубокого, качественно нового, исследовательского аппарата, позволяющего изучит результаты финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, невозможно дальнейшее продвижение экономики России по пути рыночных преобразований и вступлений в мировую экономическую систему.

В рыночных условиях основой стабильного положения любого экономического субъекта является его финансовое состояние, мерой которого служит его финансовая устойчивость.

Финансовое состояние представляет собой совокупность показателей, отражающих наличие, размещение и использование финансовых ресурсов. Именно финансовое состояние определяет конкурентоспособность экономического субъекта, его потенциал в деловом сотрудничестве, позволяет оценить степень гарантий экономических интересов как самого экономического субъекта, так и его партнеров по финансовым и иным отношениям.

Таким образом на первый план в современных условиях выходит вопрос управления финансовыми ресурсами экономического субъекта, как основным и приоритетным видом ресурсов.

В традиционном понимании, чтобы эффективно управлять финансовыми ресурсами управленческому персоналу необходимо прежде всего уметь реально оценивать финансовое состояние как своего экономического субъекта, так и его существующих и потенциальных партнеров.

Рассматривая этапы принятия и реализации управленческих решений можно отметить, что весь процесс управления строится на определенного рода информационных потоках, основу которого составляет бухгалтерская (финансовая) информация. По мнению ряда авторов процесс управления представляет собой процесс преобразования информации. При этом, чем сложнее структура внутренней среды экономического субъекта и чем

сложнее и изменчивее взаимоотношения с внешней средой, тем больше информации необходимо для принятия эффективных управленческих решений.

В этой связи возрастает роль современной системы бухгалтерского учета, являющейся основным информационным источником процесса управления.

В то же время, следует отметить, что существуют некоторые ограничения, связанные с интерпретацией получаемых учетных данных, входящих в основной информационный поток, на основе которого принимаются управленческие решения.

К таким ограничениям можно отнести: во-первых, то, что сама бухгалтерская (финансовая) информация относительно трудно воспринимается не квалифицированными пользователями из-за специфики ее формирования. При этом, чаще всего учетную информацию формируют с целью оказания какого либо эффекта. Иными словами, данный информационный поток не совсем нейтрален, а значит и не совсем надежен. Во-вторых, любая учетная информация, а следовательно ее результативные показатели подвержены влиянию как человеческого фактора, являющегося предметом отдельных исследований, так и неточностей, свойственных несовершенству самой системы бухгалтерского учета. Это позволяет ей быть не настолько достоверной, как следовало бы ожидать. В-третьих, значительное влияние на принятие эффективных управленческих решений оказывает, существующая до настоящего времени, проблема существенности учетной информации. Корень этой проблемы лежит в субъективности понимания составителями бухгалтерской (финансовой) информации, классифицирующими или даже игнорирующими исходные данные на основе их субъективного мнения о том, что они понимают под существенными данными, а что – нет. В настоящее время не установлен единый критерий, позволяющий однозначно оценить степень существенности учетной информации как самими составителями, так и заинтересованными пользователями, непосредственно принимающими управленческие решения.

Несмотря на то, что система бухгалтерского учета постоянно совершенствуется, однако ее прямые функции, в силу вышеуказанных причин, а также постоянно меняющейся нормативно-регулирующей базы, не позволяют в достаточной мере сформировать достоверную, отражающую объективные финансово-хозяйственные процессы, бухгалтерскую (финансовую) информацию.

По этой причине, в современных условиях, возникла необходимость создания независимых контрольных органов, которые, осуществляя последовательный контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета, подтверждая достоверность бухгалтерской (финансовой) информации, могут оказывать и квалифицированные консультационные услуги по улучшению методологии бухгалтерского учета, а также финансового состояния экономического субъекта.

Иными словами, современные рыночные отношения невозможно представить без участия в них высококвалифицированных специалистов, обладающих разносторонними теоретическими знаниями и практическим опытом, которые осуществляют объективный контроль и анализ различной как бухгалтерской, так и иной информации, необходимой для эффективного управления любым экономическим субъектом.

Воспользовавшись знаниями методологии учета, бухгалтерских стандартов, пониманием сущности финансово-хозяйственных операций, а также навыками финансового аналитика, служба внутреннего контроля, определяя эффект от каждой финансово-хозяйственной операции, интерпретируя изменения в конкретных статьях отчетности, формирует определенные выводы и дает необходимые рекомендации, для принятия или корректировок управленческих решений экономического субъекта.

Важной вехой в решении этих проблем стало внедрение в российскую экономику такого важного элемента рыночных отношений как аудит.

Несмотря на то, что, по мнению ряда авторов, аудит в России состоялся (этому свидетельствует и принятый Федеральный закон № 119-ФЗ от 07 августа 2001 г. «Об аудиторской деятельности»), однако все существующие теоретические разработки отечественной научной мысли направлены, главным образом, на организацию внешнего аудита.

Анализ положений, выдвинутых рядом авторов, стоящих у истоков становления российского аудита, позволяет признать, что еще существует разночтение в понимании самой его сущности, что приводит к различным трактовкам целей и задач аудиторской деятельности.

В этой связи представляется необходимым изучение международного опыта в области аудита и, как следствие, ее Международной нормативной базы.

Цель изучения дисциплины «Международные стандарты аудита» – научить студентов основным концепциям Международной аудиторской практики, требованиям нормативной базы аудита, организации аудиторских проверок и раскрытию научного подхода к вопросам анализа Международной и российской нормативной базы аудита.

Предлагаемый курс строится на базе уже полученных студентами знаний по аудиту, теории бухгалтерского учета, бухгалтерскому управленческому и финансовому учету, комплексному экономическому и финансовому анализу, налогообложению, финансам и ряду иным основополагающим дисциплинам.

Глава 1. Международная практика организации аудита

1.1. Причины возникновения аудита

Согласно существующим историческим фактам, первым государством, создавшим систему аудита, является Древний Китай.

Известен тот факт, что уже в 700 г. до н. э. в Китае существовал пост Генерального аудитора, который обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, которые имели непосредственный доступ к государственным финансам и иному имуществу.

В процессе исторического развития, наряду с эволюцией государственного правления, менялись права и обязанности аудиторских органов.

Приблизительно с III в. до н. э. в Римской Империи стали назначаться специальные контролеры, которые осуществляли контроль за бухгалтерией всех римских провинций и по результатам этих проверок делался устный доклад. Именно к этому периоду можно причислить употребление терминов «аудит» и «аудитор».

Но только лишь начиная со средних веков в европейских государствах появляется обычай подтверждать достоверность произведенных сделок посредством их констатации двумя различными субъектами. Именно в это время появляются первые ростки современного бухгалтерского учета и контроля.

Примерно с XVII в. экономическое развитие многих стран претерпевает процесс зарождения акционерных обществ и, как следствие, возникновение финансовых кризисов и целого ряда банкротств, что привело к повышению роли независимых бухгалтеров-экспертов, которые были бы способны осуществлять защиту интересов прежде всего инвесторов и кредиторов.

К концу XIX – началу XX вв., с интернационализацией бизнеса в целом, происходит отделение потенциальных владельцев экономических субъектов (акционеров) от тех лиц, которые прежде всего занимаются управлением финансово-хозяйственной деятельностью этих субъектов. Это, в свою очередь, потребовало независимых экспертных оценок бухгалтерской (финансовой) информации, представляемой экономическими субъектами заинтересованным в ней пользователям. Акционеры хотели быть уверенными в достоверности, вышеуказанной информации о реальных результатах финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении любого экономического субъекта.

Именно для этих целей приглашались, заслуживающие доверия с точки зрения собственников, эксперты.

На этом этапе развития экономики в целом и аудита в частности еще не существовало единых для всех методик проведения аудиторских экспертиз и, как следствие, отсутствовали единые требования к самому

аудиторскому заключению. Главным критерием доверия к аудиторскому заключению, состоящему, как правило, из двух трех общих фраз, являлось особое доверие клиента к аудитору, выраженная внимательностью, доброжелательностью, безупречной честностью, независимостью, но в то же время, заинтересованностью в делах клиента.

Однако, в связи с ограниченностью, предоставляемой аудитором того времени, отчетной информации, у клиентов возникали всевозможные проблемы.

Кроме того, с усложнением и расширением сфер деятельности экономических субъектов, усложнялся и бухгалтерский учет этой деятельности, что потребовало от аудиторов хорошей профессиональной подготовки.

Наряду с ростом профессионализма аудиторов потребовалась разработка единых для всех основных рекомендаций для проведения как самого аудита, так и подготавливаемого на его основе аудиторского заключения.

1.2. Сущность и этапы развития аудита

Разразившийся мировой экономический кризис 1929 – 1933 гг. привел к пересмотру отношений к деятельности аудиторов. В этот период резко возросли требования к качеству аудита, который в ряде стран стал обязательным.

Именно в период и, тем более после окончания, кризиса наметилось усиление акцента всех ведущих стран мирового сообщества на введение жестких требований к, формируемой и представляемой заинтересованным пользователям, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Наряду с требованиями обязательной публикации отчетных данных, появилась объективная потребность подтверждения их достоверности независимыми бухгалтерами-экспертами, то есть аудиторами.

Таким образом аудит стал занимать место мощного заслона против различного рода мошенничества и фальсификаций со стороны экономических субъектов.

Началом процесса, связанного с глубокой проработкой регламентации вопросов проведения аудита, можно назвать принятие в 1932 г. в США федерального закона под названием «Акт о правильности ценных бумаг», в котором впервые были выдвинуты определенные требования, регулирующие проведение независимых аудиторских проверок не государственных экономических субъектов (корпораций), которые осуществляли свою деятельность в ряде штатов и, при этом выпускали свои ценные бумаги.

Спустя приблизительно два года, то есть в 1934 г. был разработан и представлен документ, в котором уже содержались некоторые, принятые и в настоящее время, аудиторские процедуры. Этот документ назывался «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами».

Однако, сложившаяся к тому времени практика бухгалтерского учета и самого аудита игнорировала данный документ, что не улучшало качества бухгалтерской (финансовой) информации, предъявляемой заинтересованным в ней пользователям.

Именно по этой причине были созданы два Комитета, которые были призваны регламентировать процедуры как бухгалтерского учета, так и аудита.

Начиная с 1939 г. Американский институт бухгалтеров стал публиковать свои исследования в области аудиторских процедур.

Публикация таких бюллетеней и отчетов стало первой вехой на пути всеобщей стандартизации аудита.

Первый отчет Комитета по процедурам аудита отразил, выработанные к тому времени, семь основополагающих положений, которые легли в основу становления современного аудита.

Особое место в данном отчете занимали исследования в области внутреннего контроля, позволяющего обеспечивать достоверность регистрации, классификации и обобщения учетной информации любого экономического субъекта.

В этом же отчете, впервые, было рекомендовано формировать аудиторское заключение по предоставляемой экономическими субъектами бухгалтерской (финансовой) информации в виде стандартного образца.

Следующим, не менее важным, этапом развития современного аудита является окончание второй мировой войны.

В это время значительно увеличилось число общепринятых процедур как бухгалтерского учета, так и аудита.

Именно в это время, а точнее в 1948 г., Американский институт бухгалтеров утверждает, можно сказать впервые, «Общепринятые стандарты аудита». И в это же время Институт внутренних ревизоров публикует «Обязанности внутреннего ревизора».

Еще начиная с конца 20-х годов XX в. в исследованиях и разработках в области аудита наметилось два главных направления – это во-первых, разработка стандартов и, во-вторых, разработка требований ответственности аудиторов. В США были разработаны нормы профессиональной этики, которым обязаны придерживаться все практикующие аудиторы.

Начиная с 60-х годов XX в. наметилась тенденция упрощения процесса бухгалтерского учета. Однако неудовлетворительность качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей результаты финансово-хозяйственной деятельности и финансовое положение того или иного экономического субъекта различными заинтересованными в ней пользователями продолжала существовать.

Несмотря на то, что в ряде случаев различные экономические субъекты привлекали для ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности сторонних, независимых бухгалтеров-аудиторов, отсутствие единства в их взглядах на состояние дел, а также единых подходов в оказании аудиторских услуг не улучшали существующее на то время положение.

Процесс профилактических мероприятий по вопросам определения и урегулирования различных нарушений в области бухгалтерского учета и, как следствие, в результативных показателях, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, требовал разработки единых стандартов учета и формирования отчетности, построенных из определенных регламентирующих, при этом детальных и единых для всех, правил, без которых не возможен был процесс дальнейшего совершенствования как самого бухгалтерского учета, так и аудита.

И вот, начиная с 70-х годов, а точнее в 1973 году, созданное в США, Бюро разработки стандартов финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB) приступило к разработке проекта единой концептуальной основы (Conceptual framework) бухгалтерского (финансового) учета, которая была призвана дать четкую, логически организованную, систему взаимоувязки целей и основополагающих понятий бухгалтерского (финансового) учета и формирования на его основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Именно такой подход предполагал возможность управления финансово-хозяйственными событиями, оценивать их, а также дать единые способы обобщения данной информации, что, в свою очередь, позволило бы связать ее с заинтересованными в ней квалифицированными пользователями.

Иначе, по мнению FASB, вся информация до этого отражала лишь субъективное мнение тех или иных бухгалтеров.

Именно с этого периода аудит как в США, так и в ряде ведущих стран мировой экономики достиг качественно нового уровня в своем развитии.

В 1978 г. в США Институт внутренних аудиторов выпустил перечень стандартов, посвященных проведению внутреннего аудита.

Приблизительно в то же время, а точнее 12 августа 1969 года, во Франции декретом президента республики была создана Национальная комиссия независимых ревизоров (иначе, уполномоченных по счетам), развитие деятельности которой с годами шло в направлении повышения их роли и превращения их заключения в официальный отчетный документ любого экономического субъекта для всех заинтересованных пользователей.

Кроме, вышеуказанных ревизоров, призванных обеспечивать контрольные функции за достоверностью бухгалтерской (финансовой) информации во Франции действует также Орден бухгалтеров-экспертов, который осуществляет процесс ведения бухгалтерского учета,

формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывает консультационные услуги в данной области.

Весьма значительную роль в процессе становления аудита играет также Швеция, в которой 18 мая 1995 г. риксдагом был принят новый закон об аудиторах и практически сразу же (01 июня 1995 г.) Правительством были приняты два важнейших документа. Это, во-первых, «Постановление об аудиторах», дающее подробные положения по применению вышеуказанного Закона и, во-вторых, «Постановление с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности (КАД)».

Следует также отметить, что не меньшую роль в процессе формирования аудиторской профессии сыграли британские аудиторские компании, которые наряду с деятельностью внутри своего государства, еще с XIX столетия осуществляли свою деятельность как в США, так и в странах Африки и Южной Америки.

С ростом числа транснациональных корпораций возникла необходимость и интернационализации аудиторских компаний. В связи с этим в начале 80-х годов была образована «большая восьмерка», состоящая из восьми ведущих аудиторских компаний.

Однако процесс их слияния, с целью обеспечения предоставления наиболее широкого спектра услуг в области аудита и бухгалтерского учета, продолжается и до настоящего времени. Так в начале 90-х годов была образована «большая шестерка». Данный процесс продолжается и поныне.

В то же время в современных условиях продолжается непрерывный процесс совершенствования уже разработанных и выработки новых профессиональных требований, предъявляемых к аудиторским услугам.

В рамках Международной федерации бухгалтеров образован Международный комитет по аудиторской практике, который действует на правах автономного и постоянного комитета. Именно данный Комитет призван на современном этапе осуществлять разработку и совершенствование международных стандартов аудита, а также основных правил по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Международные стандарты аудита являются общепризнанным механизмом регулирования существующих подходов к аудиту в мировой практике.

Общеизвестно, что назначение вышеуказанных стандартов описать, опираясь на единство методологии, основные принципы проведения аудита с целью выработки единства в понимании его основной роли и значения, цели и задач, способов и процедур их осуществления, а также дать основные критерии для определения качества аудита, что, в свою очередь, позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) информации быть уверенным в ее достоверности после проведенного аудита.

Однако, международные стандарты аудита не могут учесть все национальные особенности организации и практики аудита различных

стран. Это связано, главным образом с рядом объективных и субъективных обстоятельств развития национальной экономики. Кроме того, ряд ведущих стран мировой экономики имеют свои национальные стандарты аудита. Но в то же время, при процессе интеграции любого государства в мировую экономику следует учитывать в работе также требования и международных стандартов аудита. Особенно это относится к тем положениям национальных стандартов, которые коренным образом противоречат международным.

Рассмотрев основные этапы развития международного аудита, следует определить основную его сущность, назначение и цели.

В мировой практике применяется весьма обширное число определений аудита, раскрывающих вышеуказанные аспекты. По этой причине прежде чем приступить к дальнейшему рассмотрению основных положений международных стандартов аудита, представляется необходимым отразить эти определения.

Комитет по основным принципам аудита (Committee on Basic Auditing Concepts) Американской ассоциации по бухгалтерскому учету (American Accounting Association – AAA), а также Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants) определяет аудит, как «системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям» [4, с. 4].

Комитет по аудиторской практике (Audit Practices Committee – APC) несколько упростил данное определение аудита, предполагая что аудит есть ни что иное, как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом» [6, с.13].

Известный английский ученый Додж Р., представивший в России одну из первых работ, связанных с международными стандартами аудита [5, с.28], дает свое определение: «Аудит – независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия».

По мнению американских ученых [2, с.7] «Аудит (auditing) – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник, накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям».

Наличие различных трактовок аудита свидетельствует о том, что процесс его становления в настоящее время еще не завершен. Да и то, что развитие бухгалтерского учета это практически процесс непрерывный и бесконечный, может свидетельствовать о

непрерывности совершенствования процесса аудита и, как следствие, определения его сущности, целей и задач.

1.3. Сравнительная характеристика организации аудита ведущих стран мировой экономики

Страна	Основная цель аудита	Органы, регулирующие аудиторскую деятельность
1	2	3
Китай	Полный государственный контроль доходов и расходов всех министерств, ведомств и их предприятий, органов власти.	Государственная аудиторская администрация.
США	Проверка бухгалтерских (финансовых) отчетов независимыми аудиторами, а также экспертно-консультативная деятельность	Федерация обществ аудиторов. Институт внутренних ревизоров. Институт бухгалтеров.
Франция	Внешний финансовый контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственного сектора экономики	Орден бухгалтеров-экспертов. Национальная палата ревизоров.
Швеция	Проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.	Комиссия по аудиторской деятельности. Шведское общество аудиторов (SRS)
Англия	Контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и выражение мнения о ней.	Комитет дипломированных бухгалтеров и аудиторов.

Глава 2. Значение международных стандартов в мировой практике становления аудита

2.1. Цели международных стандартов аудита

Международные стандарты аудита призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

В то же время, Международные стандарты аудита не отменяют национальные положения, существующие в ряде стран мировой экономики.

Так, например, в Англии, Канаде, США и Швеции существуют свои национальные стандарты. Однако требования МСА в этих странах все таки принимаются к сведению в практической деятельности.

В ряде государств, в том числе и в России, МСА принимаются за основу при разработках своих национальных регламентирующих документов.

Кроме того, существуют государства (Кипр, Нигерия и др.), где МСА приняты в качестве национальных.

Потребность в международных стандартах аудита возрастает с каждым годом, так как в мире существует тенденция интеграции стран со своими национальными системами бухгалтерского учета и своей бухгалтерской (финансовой) отчетностью в мировую экономику.

Следует однако отметить, что МСА должны применяться только к существенным аспектам. При этом, в ряде случаев, мировая практика допускает возможность отступления от них с целью достижения наибольшей эффективности аудиторской проверки. В этом случае аудитор, посчитавший возможность такого отступления, обязан обосновать его.

Разработкой Международных стандартов аудита в настоящее время занимается Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который является постоянным комитетом в рамках Совета Международной федерации бухгалтеров.

Данный Комитет преследует практически две основные цели:

- поднять уровень профессионализма аудиторов в странах, где он ниже общемирового;
- гармонизировать национальные правила и иные нормативные документы в области аудита с целью предоставления высококачественных услуг для всего мирового сообщества.

2.2. Роль и основные факторы влияющие на разработку международных стандартов аудита

Принятие различных экономических решений основано, главным образом, на использовании для этих целей достоверной бухгалтерской (финансовой) информации.

Бухгалтерская (финансовая) информация формируется и представляется различным заинтересованным в ней пользователям ежегодно в виде установленных форм отчетности.

Таким образом, основная масса заинтересованных пользователей опирается на бухгалтерскую (финансовую) отчетность как на основной источник информационного потока, так как они не имеют возможности получать дополнительную информацию как о самом экономическом субъекте, так и о различных аспектах его финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того вышеуказанную информацию заинтересованным пользователям приходится принимать за достоверную, ибо, по тем же причинам, они не могут удостовериться в ее полной достоверности даже по основным, но весьма существенным для принятия решений аспектам.

По этой причине у заинтересованных пользователей возникает потребность в услугах высокопрофессиональных независимых аудиторов, которые, по роду своей деятельности являются можно сказать посредниками между экономическим субъектом и, заинтересованными в достоверной информации о нем, пользователями.

Так как аудит является высокоинтеллектуальной деятельностью человека, то ему присуща определенная степень субъективности как в выражении своего мнения по вопросам достоверности бухгалтерской (финансовой) информации, так и по вопросам проверки этой достоверности.

Известно, что для формирования своего мнения о достоверности аудитор собирает достаточные и уместные аудиторские доказательства. Аудиторское мнение повышает степень доверия к бухгалтерской (финансовой) отчетности через выражение высокого, хотя и не всегда абсолютного уровня уверенности.

Достижение абсолютной уверенности невозможно по причине наличия таких факторов, как те или иные ограничения, присущие любой системе бухгалтерского учета, а также внутреннего контроля, применение тестирования, применение тех или иных доказательств, которые являются в большинстве своем убедительными, нежели окончательными и многое другое.

В связи с вышеизложенным, критерием для определения качества аудиторских услуг, а также для единства организации, порядка и оформления результатов служат стандарты, позволяющие как аудитору, так и, заинтересованному в его услугах, пользователю быть уверенным что не будет подтверждена заведомо недостоверная информация, а сама аудиторская проверка будет проведена добросовестно.

Внутренние факторы влияющие на развитие МСА.

Процесс концентрации мирового капитала, а также непрерывный процесс слияния в сфере аудиторских услуг, проводимый с целью обеспечения возможности предоставления более широкого спектра услуг в области аудита, бухгалтерского учета, консультаций в области инвестиций менеджмента, маркетинга, финансового анализа и управленческого учета, оказывает весьма значительное влияние на процесс унификации стандартов аудита, а также методик его проведения.

Именно этот, непрерывно продолжающийся, процесс ведет к единству стратегии, методологии аудита, а также выработки единых критериев качества, то есть общепризнанных стандартов.

Внешние факторы влияющие на развитие МСА.

В настоящее время, в силу усиления интеграционного процесса стран мирового сообщества, возрастает роль процесса гармонизации национальных систем бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что национальные требования точнее и полнее охватывают специфику экономических отношений и традиции отдельного государства, развитие внешнеэкономических связей государств, а также широкая инвестиционная политика постоянно требуют разработки единых подходов к формированию результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения как внутренних, так и международных экономических субъектов.

Только на основе единства методических подходов, унификации применяемых моделей учета возможно формирование и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, понятной и при этом одинаково трактуемой квалифицированными пользователями различных стран мирового сообщества.

Впервые международные стандарты учета и отчетности стали разрабатывать исходя из потребностей транснациональных компаний.

Имея дочерние предприятия, филиалы и представительства на территории различных государств, с неодинаковым уровнем экономического развития, такие корпорации столкнулись с существенными различиями в порядке ведения бухгалтерского учета, налоговом законодательстве, оценке средств и формирования отчетности.

В большинстве случаев на практике приходилось, а порой приходится и сейчас, вести две бухгалтерии, что, в значительной мере, затрудняло определение финансовых результатов деятельности и составление сводных годовых отчетов по корпорации в целом.

Несопоставимость результативных показателей бухгалтерских (финансовых) отчетов и недостаточная их прозрачность не позволяли

выявлять истинное финансовое положение партнеров различных стран, что, в свою очередь, приводило к значительным потерям и даже краху дочерних предприятий, филиалов и представительств и наносило значительный урон самой корпорации.

Исходя из вышеизложенного назрела необходимость наведения порядка в формировании финансовых показателей экономических субъектов на основе обобщенных проектов национальных положений и правил регламентирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В то же время, являясь высокоинтеллектуальной отраслью сферы услуг, аудит развивается в тесной взаимосвязи основных направлений развития этой области.

Известно, что аудиторские услуги по традиции носят международный характер. Однако, до настоящего времени, существуют еще стремление национальных профессиональных аудиторских организаций не допустить на внутренний рынок международные аудиторские организации и, как следствие этого, установление различных барьеров на пути проникновения международных правил и требований как к организации, так и проведению аудита.

Снятие таких ограничений, а также все вышеизложенное, требует объективной необходимости в выработке единых «правил игры», регулирующих все существенные аспекты аудита.

Глава 3. Современный этап в развитии международных стандартов аудита

3.1. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке современной базы международного аудита

Согласно параграфа 2 Конституции Международной федерации бухгалтеров (МФБ) установлено, что ее миссия заключается во «всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизированными стандартами с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества» [, с. 12]. По этой причине при Совете МФБ был сформирован Комитет международной аудиторской практики (КМАП), который от лица Совета МФБ осуществляет разработку и публикацию стандартов и положений аудита и сопутствующих услуг.

Для обеспечения того, чтобы в разработке международных нормативных актов аудита учитывалась все широта мнений и подходов мирового сообщества, в состав подкомитетов КМАП входят представители стран как членов МФБ, так и не являющихся таковыми. В результате такого объединения КМАП способен уделить особое внимание национальным нормативным актам, их особенностям, что, в свою очередь, позволяет учитывать полученную информацию при разработке Международных стандартов аудита, предназначенных для принятия на международном уровне.

Процесс разработки международных стандартов и положений аудита и сопутствующих услуг заключается в следующем:

- КМАП отбирает определенные темы для подробного изучения подкомитетами, созданными именно для этой цели;
- КМАП делегирует подкомитетам обязательства по предварительной подготовке и разработке проектов стандартов и положений аудита;
- Подкомитет изучает предварительную информацию, состоящую из положений, рекомендаций, а также нормативных актов изданных в странах, являющихся членами МФБ, а также региональными и иными профессиональными организациями;
- Подкомитет готовит проект стандарта или положения и передает его на рассмотрение КМАП;
- При утверждении нормативов КМАП данный проект передается на рассмотрение всем членам МФБ, а также международным организациям, не являющимся членами МФБ, но заинтересованным в принятии этих стандартов;
- Полученные комментарии и предложения рассматриваются в КМАП и вносятся необходимые коррективы и изменения.

Следует особо отметить, что кворум для этого составляет 10 членов комитета. Причем необходимым условием является то, чтобы

нормативные документы (стандарты, проекты и положения) были утверждены тремя четвертями голосов, присутствующих на заседании членов КМАП, при условии, что в поддержку подано не менее десяти голосов.

И, наконец, утвержденный, вышеуказанным образом, документ выпускается в качестве итогового и вступает в действие после публикации его Международной федерацией бухгалтеров на английском языке.

3.2. Краткая характеристика международных стандартов аудита

Прежде чем приступить к детальному рассмотрению Международных стандартов аудита представляется необходимым дать их краткое описание, позволяющее понять их основную направленность, то есть область применения. При этом за основу группировки наиболее целесообразным можно считать их официальную [] классификацию.

Таблица 3.1.

Международные стандарты аудита

№ п/п	Номер документа в МСА	Наименование стандарта (МСА)
1	2	3
	100 – 199	Введение
1	100	Предисловие к Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг.
2	110	Глоссарий.
1	2	3
3	120	Концептуальная основа Международных стандартов аудита.
	200 – 299	Обязанности
4	200	Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности.
5	210	Условия договоренностей об аудите.
6	220	Контроль качества аудиторской работы.
7	230	Документация.
8	240	Мошенничество и ошибки.
9	250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности.
	300 – 399	Планирование
10	300	Планирование.
11	310	Знание бизнеса.
12	320	Существенность в аудите.

	400 – 499	Система внутреннего контроля
13	400	Оценка рисков и система внутреннего контроля.
14	401	Аудит в условиях компьютерных информационных систем.
15	402	Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций.
	500 – 599	Аудиторские доказательства
16	500	Аудиторские доказательства.
17	501	Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей.
18	510	Первая аудиторская проверка – начальное сальдо.
19	520	Аналитические процедуры.
20	530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки.
21	540	Аудит оценочных значений.
22	550	Связанные стороны.
23	560	Последующие события.
24	570	Допущение о непрерывности деятельности
1	2	3
25	580	предприятия. Заявления руководства.
	600 – 699	Использование результатов работы третьих лиц
26	600	Использование результатов работы другого аудитора.
27	610	Рассмотрение работы внутреннего аудитора.
28	620	Использование работы эксперта.
	700 – 799	Аудиторские выводы и заключения
29	700	Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
30	710	Сопоставления.
31	720	Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.
	800 – 899	Специальные области аудита
32	800	Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию.
33	810	Проверка прогнозной финансовой информации.
	900 – 999	Сопутствующие услуги
34	910	Задания по обзору финансовой информации.
35	920	Задания по выполнению согласованных процедур.
36	930	Задания по подготовке финансовой информации.
	1000 – 1100	Положения о международной аудиторской практике
37	1000	Процедуры межбанковского подтверждения.
38	1001	Среда КИС – автономные микрокомпьютеры.
39	1002	Среда КИС – интерактивные компьютерные системы.
40	1003	Среда КИС – системы баз данных.
41	1004	Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов.
42	1005	Особенности аудита малых предприятий.
43	1006	Аудит международных коммерческих банков.
44	1007	Контакты с руководством клиента.
45	1008	Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ним вопросы.
46	1009	Методы аудита с использованием компьютеров.
47	1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.

В **МСА 100** рассмотрены основные задачи и методы Комитета по международной аудиторской практике, а также дан статус документов, разработанных данным Комитетом.

В **МСА 110** приведены расшифровки основной терминологии, применяемой в международной аудиторской практике и в частности в Международных аудиторских стандартах.

В **МСА 120** дана основная концепция, в рамках которой разрабатываются все Международные стандарты аудита.

МСА 200 определяет цель и общие принципы, регулирующие аудирование финансовой отчетности.

МСА 210 раскрывает основные рекомендации по согласованию условий договоренности аудитора с заинтересованными в его услугах пользователями, а также подготовке писем-обязательств, касающихся аудита финансовой отчетности.

МСА 220 устанавливает правила контроля качества как в отношении политики и процедур аудиторской фирмы, так и в отношении процедур, осуществляемых ассистентами аудитора при проведении самой аудиторской проверки.

МСА 230 регламентирует вопросы ведения документации в процессе аудита финансовой отчетности.

МСА 240 определяет основные обязанности аудитора при обнаружении случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности.

МСА 250 устанавливает основные обязанности аудитора в процессе аудирования финансовой отчетности выявлять все случаи несоблюдения экономическим субъектом законов и нормативных актов.

Следующей группой стандартов, играющей не менее важную роль в процессе подготовки аудита финансовой отчетности, являются стандарты, рассматривающие вопросы планирования аудита.

МСА 300 раскрывает, главным образом, основные рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности при осуществлении повторных аудиторских проверок, так как в случаях проведения первых аудиторских проверок финансовой отчетности экономического субъекта может возникнуть необходимость в расширении вопросов планирования, не рассматриваемых в данном Стандарте.

МСА 310 отражает и разъясняет основные вопросы относительно того, что следует понимать под знанием бизнеса, а также раскрывает основные причины того, для чего аудиторам необходимо получать и применять эти знания в ходе аудиторских проверок.

МСА 320 раскрывает взаимосвязь основной концепции существенности и аудиторского риска в процессе проведения аудита финансовой отчетности любого экономического субъекта.

Следующим, не менее важным аспектом планирования аудита, а также разработки эффективного подхода к проведению самой аудиторской проверки, является необходимость получения аудитором

представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, применяемых экономическим субъектом. Данные аспекты регламентирует МСА 400.

МСА 401 дает рекомендации в отношении основных процедур, которые необходимо соблюдать при проведении аудита в условиях компьютерных информационных систем (КИС).

МСА 402 устанавливает основные положения, которым необходимо следовать при аудите экономического субъекта, пользующегося услугами сторонних обслуживающих организаций.

Важной группой стандартов, регламентирующих основные моменты получения и применения при аудите финансовой отчетности любого экономического субъекта различной рода информации, является группа под общим названием **«Аудиторские доказательства»**, определяющем ее основную направленность и характеристику. В данную группу вошли МСА с 500 по 580 включительно (таблица 3.1.).

Следующая группа Международных стандартов аудита объединяет в себе стандарты, которые регламентируют основные аспекты использования внешним аудитором, при осуществлении подготовки заключения по финансовой отчетности экономического субъекта, результатов работы другого внешнего и внутреннего аудиторов, а также привлечения экспертов для получения дополнительных аудиторских доказательств.

Завершающим этапом практически любого аудита является процесс формирования аудиторского заключения на основании сделанных аудитором в результате проверки выводов. Эти, а также иные итоговые моменты объединены в группу МСА – **«Аудиторские выводы и заключения»**.

Следующая группа МСА объединяет стандарты, регламентирующие порядок подготовки отчета аудитора по специальному аудиторскому заданию:

- по проверке финансовой отчетности, подготовленной согласно принципов бухгалтерского учета, отличных от требований МСФО или национальных положений и стандартов;
- по отдельным счетам или статьям финансовой отчетности;
- по специальным условиям договора;
- по обобщенной финансовой отчетности;
- по прогнозной финансовой информации, за исключением общей или выраженной в повествовательной форме.

И, наконец, в завершении, в особые группы стандартов выделены стандарты, регламентирующие **«Сопутствующие услуги»** и **«Положения о международной аудиторской практике»**, которые требуют отдельного их рассмотрения.

3.3. Основные принципы и существенные процедуры при аудите финансовой отчетности согласно международных стандартов аудита

3.3.1. Концептуальная основа международных стандартов аудита и сопутствующих услуг

Рассмотренная краткая характеристика основных групп Международных стандартов аудита и сопутствующих услуг не позволяет понять общую концептуальную основу, в рамках которой разрабатываются МСА в отношении услуг, представляемых аудиторами мирового сообщества.

Согласно предлагаемой концептуальной основы проведены границы между собственно аудитом и сопутствующими услугами.

К сопутствующим аудиту услугам в данном случае относят:

- обзоры;
- согласованные процедуры;
- подготовку финансовой информации.

Под **обзором** финансовой отчетности предполагается, что в результате проведенного опроса и аналитических процедур, не предоставляющих доказательств в полном объеме необходимых для проведения аудиторской проверки, аудитор, пытаясь охватить все существенные аспекты, может установить, что существует ряд признаков позволяющих считать, что сформированная финансовая отчетность не соответствует требованиям либо Международных стандартов финансовой отчетности, либо национальных стандартов, либо иных, установленных для этих целей, нормативных положений.

Под **согласованными процедурами** понимается проведение аудитором процедур, оговоренных им с экономическим субъектом и любыми заинтересованными в них третьими лицами. При этом аудитор предоставляет отчет о фактических выводах, получатели отчета обязаны самостоятельно сделать по полученным данным выводы.

И, наконец, под **подготовкой финансовой информации** подразумевается сбор, классификация и обобщение финансовой информации в удобную и понятную форму, осуществляемые профессиональным практикующим бухгалтером, без подтверждения ее достоверности.

Предложенная концептуальная основа не включает услуги, связанные с:

- налогообложением;
- консультированием;
- рекомендациями по бухгалтерскому учету;
- рекомендациями по финансовым вопросам.

При этом следует отметить, что оказание сопутствующих услуг в виде согласованных процедур и подготовки финансовой информации не предполагает, что аудитор обязан выразить уверенность.

Под **уверенностью** в данном случае подразумевается выражение аудитором мнения в отношении утверждений, предоставленных одним экономическим субъектом и предназначенных для использования другим экономическим субъектом.

3.3.2. Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности

Согласно таблицы 3.1. цель и общие принципы аудита раскрыты в одноименном Стандарте МСА 200.

Для более наглядного представления данного аспекта представляется необходимым раскрыть ряд существенных положений данного Стандарта.

Методология аудита, как и любой науки, опирается на ряд основополагающих понятий, к которым относят, как правило, цель, задачи, принципы, формы, типы и методы.

МСА 200 под **целью** аудита предполагает предоставление аудитору возможности выразить свое мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена экономическим субъектом, по всем существенным аспектам, в соответствии с установленными требованиями, предъявляемыми к финансовой отчетности.

Но в то же время пользователь финансовой отчетности не может считать, что данное мнение гарантирует жизнеспособность экономического субъекта в будущем и эффективность ведения дел руководством данного субъекта.

При осуществлении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться прежде всего этическими принципами, разработанными Международной федерацией бухгалтеров.

К ним относят:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- следование техническим стандартам.

Согласно Стандарта аудит должен проводиться в соответствии с требованиями всех МСА. При этом аудитор обязан подходить к процессу аудирования финансовой информации с определенной долей профессионального скептицизма, то есть не принимать на веру полученную информацию, а сознавать, что в ней могут существовать существенные искажения, обусловленные большим разнообразием факторов.

Для достижения цели аудита, аудитор должен самостоятельно определять характер и объем проводимых процедур. Однако, при этом,

важной особенностью является соблюдение им основополагающих требований МСА и иных нормативных и законодательных актов, регламентирующих данный вид услуг.

В то же время аудиту в целом присущи и некоторые ограничения, связанные с целым рядом причин:

- использование тестирования;
- разнообразные ограничения и неопределенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер;
- субъективность суждений самого аудитора;
- и ряд иных причин.

3.3.3. Письмо-обязательство о проведении аудита

Последующие стандарты регламентируют собственно весь процесс аудита и, как следствие, требуют более детального их рассмотрения, что позволит понять их отличительные черты, а скорее всего соответствие национальным российским Правилам (стандартам).

До проведения аудиторской проверки аудитор и экономический субъект должны достичь определенного рода договоренности, которую следует отразить в письменном виде в письме-обязательстве.

Данный подход позволяет избежать ряд неопределенностей в процессе осуществления аудита.

Таким образом, **письмо-обязательство**, есть ни что иное, как документальное отражение и подтверждение того, что аудитор принимает на себя и соглашается с целями и объемом аудита, а также объемом обязательств и формой отчетных документов.

Письмо-обязательство может иметь произвольный характер. Однако в нем необходимо отразить:

- цель аудита;
- ответственность руководства экономического субъекта за финансовую отчетность;
- объем аудита;
- форма отчетных документов;
- факт существования ограничений аудита⁴
- существующую неизбежность риска обнаружения ряда, даже существенных, искажений;
- требования свободного доступа к любой информации необходимой для проведения аудита.

Наряду с перечисленными основными моментами, в письме-обязательстве допускается, хотя и не является обязательным, раскрытие ряда дополнительных сведений, которые, по мнению аудитора, необходимо согласовать с экономическим субъектом. Например, дополнительные договорные обязательства или основу исчисления

оплаты услуг. Здесь же могут быть отражены условия договоренности о привлечении экспертов и других аудиторов, а также любые другие дополнительные аспекты.

В случаях проведения повторных аудиторских проверок письменное обязательство может не составляться, за исключением случаев, если:

- существует факт того, что экономический субъект неправильно понимает цель и объем аудита;
- существует факт пересмотра договоренности или возникли особые условия;
- произошли изменения в составе управления экономическим субъектом;
- произошли значительные изменения как в характере, так и масштабах финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- произошли изменения в требованиях законодательных актов.

3.3.4. Рабочая документация аудитора

Согласно МСА 230 аудитор обязан вести документирование доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что сам процесс аудирования проводился в соответствии с МСА.

Термин «**Документация**», для целей настоящего Стандарта, предполагает составление аудитором и для него рабочих документов по проводимому аудиту экономического субъекта и которые в дальнейшем хранятся у аудитора.

Допускается формировать рабочие документы на:

- бумажных носителях;
- фотопленке;
- электронных носителях;
- иной удобной, для работы и хранения форме.

Необходимость оформления рабочих документов определяется тем, что они позволяют:

- повысить эффективность проведения как процесса планирования, так и самого аудита;
- осуществлять контроль и надзор самой аудиторской работы;
- иметь, документально оформленные, аудиторские доказательства, которые собираются аудитором с целью подтверждения его мнения.

Форма и содержание рабочих документов.

Рабочие документы необходимо составлять в достаточно полной и подробной форме, что позволяет обеспечить общее понимание аудита.

Кроме того, в рабочих документах необходимо отразить информацию:

- о планировании работы;
- характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур;
- результатах аудиторских процедур;
- сделанных аудитором выводах, подтвержденных аудиторскими доказательствами.

Следует особо отметить, что объем информации, заключенной в рабочих документах аудитора, зависит, главным образом от профессионализма самого аудитора. При этом необходимо иметь ввиду возможность использования этих документов в работе другого аудитора, не знакомого с данным экономическим субъектом.

Факторы, влияющие на форму и содержание рабочих документов:

- характер и форма аудиторского задания;
- характер и сложность бизнеса;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- потребность в привлечении к работе ассистентов аудитора, проведения надзора и проверки их работы;
- конкретизация методов и приемов, применяемых при аудировании.

Минимальный перечень сведений, отражаемых в рабочих документах:

- информация об организационно-правовой структуре экономического субъекта;
- выдержки или копии основных юридических документов, протоколов и соглашений экономического субъекта;
- сведения об отрасли, а также внешней среде, в рамках которой осуществляет свою деятельность экономический субъект;
- документы, подтверждающие процесс планирования аудита;
- сведения о понимании аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- сведения об оценке неотъемлемого риска, риска системы контроля, а также сведения о любых корректировках данной оценки. При этом под **неотъемлемым риском** понимается возможность искажений как сальдо счета, так и соответствующих им классов операций, которые могут быть существенными как по отдельным, так и в совокупности с возможными искажениями других сальдо счетов или классов операций, в случае отсутствия надлежащих средств внутреннего контроля;
- аудиторские доказательства и выводы по вопросам анализа работы внутреннего аудита;
- анализ финансово-хозяйственных операций и сальдо счетов;

- анализ существенных для данного экономического субъекта коэффициентов и тенденций;
- данные о характере, сроках и объеме аудиторских процедур, а также результатах этих процедур;
- доказательства поднадзорности и проверки работы ассистентов аудитора;
- сведения о работниках, выполняющих аудиторские процедуры и сроки их выполнения;
- подробные сведения о тех компонентах бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые аудировались другим аудитором;
- копии сообщений как направленных им, так и полученных от других аудиторов, экспертов и третьих лиц;
- копии писем или протоколов встреч, связанных с аудитом, как доведенных до сведения экономического субъекта, так и обсужденных с ним, включая все условия договоренности об аудите и существенные недостатки внутреннего контроля;
- письма-заявления экономического субъекта;
- выводы, сделанные аудитором по всем важным направлениям аудирования, в том числе об исключительных случаях и необычных обстоятельствах;
- копии бухгалтерской (финансовой) отчетности и самого аудиторского заключения.

В то же время, вся информация должна быть обеспечена соответствующими процедурами конфиденциальности и сохранности, согласно сложившейся практике и правилам хранения документации. При этом все рабочие документы хранятся у аудитора и являются его собственностью.

3.3.5. Мошенничество и ошибки

Под **мошенничеством**, для целей МСА 240, понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или группой лиц как руководящего состава, так и сотрудников экономического субъекта, а также третьими лицами, повлекшие за собой искаженное представление результативных показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К таким действиям Стандарт относит:

- манипуляцию, фальсификацию и изменение учетной информации или документов, связанных с этой информацией;
- незаконное присвоение активов;
- сокрытие или пропуск той или иной информации как в учетных регистрах, так и первичных документах;
- отражение в учетных регистрах несуществующих операций;
- неправильное применение учетной политики.

Под **ошибкой** в МСА 240 понимаются непреднамеренные искажения, допущенные при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К таким искажениям Стандарт относит:

- математические ошибки или опiski в учетных записях или данных бухгалтерского учета;
- пропуск фактов или неверная их интерпретация;
- неправильное применение учетной политики.

Аудитор, в процессе планирования и проведения аудиторских процедур, а также при оценке результатов этих процедур, должен учитывать риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, который может возникать как в результате мошенничества, так и в результате ошибок.

Несмотря на то, что аудитор не несет ответственности за предотвращение фактов мошенничества и ошибок, так как эти функции возлагаются на руководящий орган экономического субъекта, однако проведение ежегодного аудита позволяет, с некоторой степенью вероятности, предотвратить вышеуказанные факты и способствовать повышению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С этой целью, еще на стадии планирования, аудитор обязан оценить возможный риск существенных искажений в следствии мошенничества и ошибок. При этом он должен сделать запрос руководству экономического субъекта по вопросам наличия у них сведений о любых фактах мошенничества или ошибок, обнаруженных ранее.

Наряду с несовершенством систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта, на вышеуказанный риск оказывает влияние:

- наличие сомнений в честности и компетентности руководства экономического субъекта (например, отсутствие коллегиального органа – совета и руководство осуществляется одним лицом);
- необычное давление, оказываемое как внутренней, так и внешней средой;
- необычные операции (особенно в конце отчетного периода или завышение платы за те или иные услуги);
- возникновение проблем при сборе достаточных и уместных аудиторских доказательств (например, уклонение руководства от адекватных ответов на вопросы аудитора).

Именно, опираясь на результаты оценки вышеуказанного риска, на стадии планирования аудитор разрабатывает аудиторские процедуры, позволяющие сократить степень данного риска.

Следует особо отметить, что риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в следствии фактов мошенничества значительно выше риска необнаружения в следствии ошибок.

В том случае, если аудитор предполагает, что существует вероятность наличия фактов мошенничества или ошибок, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономического субъекта, то он обязан провести соответствующие специальные, иными словами, модифицированные или дополнительные аудиторские процедуры.

При этом МСА 240 допускает, что объем вышеуказанных процедур зависит от того или иного суждения аудитора.

В обязанность аудитора входит обязательное уведомление высшего руководства экономического субъекта о выявленных им фактах мошенничества или ошибок в наиболее кратчайшие сроки, если:

- существует подозрение на наличие фактов мошенничества, хотя и не оказывающих существенного влияния на результативные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- мошенничество или существенные ошибки действительно имели место.

3.3.6. Планирование аудита

С целью повышения эффективности проведения аудита аудитор должен осуществлять планирование своей деятельности.

Под «планированием», для целей МСА 300 понимается разработка общей стратегии, а также детализация характера, сроков и масштаба аудиторской проверки.

Проведение надлежащим образом планирования аудиторской работы позволяет достичь понимания того, что всем важным аспектам аудита уделено должное внимание. Кроме того, планирование позволяет выявить возможные проблемы и при этом работа будет выполнена в наиболее короткие сроки.

В то же время процесс планирования дает возможность распределить работу между ассистентами аудитора и проводить координацию работы других аудиторов и экспертов.

Общий план аудита.

При разработке общего плана аудита аудитор обязан учесть в нем предполагаемый объем и процесс ведения аудиторской проверки.

Детализация общего плана аудита должна способствовать разработке программы аудита. При этом его форма и содержание зависит:

- от размера экономического субъекта;
- сложности аудиторской проверки;
- конкретных методик и технологических процессов, которые предполагается применять при аудите.

Разрабатывая общий план аудита необходимо иметь ввиду следующие основные аспекты:

- сведения о бизнесе экономического субъекта, в частности внутренние и внешние факторы, влияющие на бизнес, а также результаты финансово-хозяйственной деятельности;

- понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- риск и существенность;

- характер, сроки и объем процедур;

- возможность координации, надзора и анализа работы, в частности привлекаемых специалистов;

- прочие аспекты, в частности то, что предполагаемое допущение о непрерывности деятельности экономического субъекта может оказаться сомнительным.

Программа аудита.

Программа аудита представляет собой прежде всего набор инструкций для ассистентов аудитора, а также является средством контроля выполнения работ.

Следует особо отметить, что процесс планирования аудита осуществляется непрерывно на протяжении всего аудита в связи с возможными изменениями различных обстоятельств. При этом все изменения должны быть задокументированы.

3.3.7. Знание бизнеса

Для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта аудитор должен обладать знаниями о бизнесе в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые по его мнению, могут оказывать существенное влияние на вышеуказанную отчетность, проверку и само аудиторское заключение.

В то же время уровень знаний бизнеса экономического субъекта у аудитора, как правило, значительно ниже чем у руководства этого субъекта. По этой причине МСА 310 регламентирует перечень вопросов, которые должен рассмотреть аудитор при проведении конкретной проверки:

- общие экономические факторы, в частности общий уровень экономической деятельности (спад или рост);

- отрасль деятельности субъекта и важные условия, влияющие на его бизнес, в частности цикличная или сезонная деятельность, рынок, конкуренция и прочее;

- экономический субъект, в частности важные характеристики управления и структуры, финансово-хозяйственная деятельность (продукция, рынки и прочее), условия подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, законодательство или иными словами нормативно-правовое поле.

Опираясь на вышеуказанный перечень вопросов, аудитор, еще до заключения договора, должен получить предварительные сведения о бизнесе экономического субъекта и определить адекватность уровня знаний для проведения непосредственно аудита.

После заключения договора необходимо расширить знания о бизнесе экономического субъекта.

Следует помнить, что приобретение аудитором знаний о бизнесе экономического субъекта является непрерывным процессом и продолжается на протяжении всей проверки.

В случаях повторных проверок аудитор пополняет и обновляет эти знания.

Источники получения сведений о бизнесе экономического субъекта:

- предыдущий опыт работы как с данным экономическим субъектом, так и с его отраслью;
- беседы с сотрудниками субъекта;
- беседы с внутренними аудиторами и обзор их отчетов;
- беседы с иными аудиторами и другими экспертами, оказывающими услуги данному экономическому субъекту;
- публикации об отрасли;
- законодательство и нормативные акты, оказывающие значительное влияние на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта;
- посещение как административных, так и производственных помещений;
- документы экономического субъекта по различным аспектам, в частности протоколы заседаний, должностные инструкции, планы маркетинга и прочее;

Полученные аудитором знания бизнеса служат основой, в пределах которой выражается профессиональное суждение аудитора относительно значительного ряда аспектов как финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, так и непосредственно аудита его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следует также отметить, что знание бизнеса экономического субъекта распространяется не только на аудитора, но и на всех ассистентов, задействованных в аудиторской проверке. При этом они должны понимать необходимость запрашивать дополнительную информацию и делиться ею.

3.3.7. Существенность в аудите

Целью МСА 320 является установление требований и рекомендаций, связанных с концепцией существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

Стандарт требует проводить оценку существенности во взаимосвязи с аудиторским риском.

Согласно «Принципов подготовки и составления финансовой отчетности», разработанных КМСФО (IASB) информация является существенной, если ее пропуск или искажение в бухгалтерской (финансовой) отчетности оказали влияние на экономическое решение, принятое на ее основе.

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудитора.

При разработке общего плана аудита аудитор обязан установить приемлемый уровень существенности для выявления существенных количественных искажений. При этом однако необходимо учитывать как количественные (объемные), так и качественные (недостаток или несоответствие описания учетной политики и прочее) характеристики искажений.

Следует также учитывать искажения, возникающие в сравнительно небольших суммах, но которые могут оказывать существенное искажение в результативных показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности в своей совокупности.

Аудитор должен рассматривать существенность:

- на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- отдельных сальдо счетов;
- классов операций;
- раскрываемых сведений.

В результате влияния различных факторов аудитор может получить различные уровни существенности в зависимости от рассматриваемых аспектов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитор должен оценивать существенность при:

- определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

Взаимосвязь существенности и аудиторского риска.

На этапе планирования аудита аудитор исследует вопрос, что могло бы повлечь за собой существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка существенности аудитором по отдельным сальдо счетов и классам операций позволяет выявить и решить такие проблемы, как то, что подвергать аудиторским процедурам, а что нет, а также позволяет установить как характер, так и объем необходимых для аудита данной бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта аудиторских процедур, которые способствуют, как известно, снижению аудиторского риска до приемлемого уровня.

Известно, что между существенностью и аудиторским риском существует обратная взаимосвязь. Одним словом, чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот.

После завершения аудиторских процедур и подведения итогов оценка существенности и аудиторского риска может отличаться от оценки этих аспектов, проведенной на начальной стадии планирования. Причиной такого отличия является:

- изменение обстоятельств в результате проверки;
- изменение информированности аудитора.

Важным моментом аудита является проблема оценки объективности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для этого аудитор должен определить, является ли совокупность всех неисправленных искажений существенной. Если да, то аудитор должен пересмотреть вопрос снижения аудиторского риска и посредством расширения аудиторских процедур или внесения экономическим субъектом поправок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность понизить его.

При приближении, вышеуказанной совокупности искажений к установленному аудитором уровню существенности, аудитор должен определить возможность превышения уровня существенности из-за необнаруженных искажений. При этом также необходимо расширить аудиторские процедуры чтобы понизить уровень аудиторского риска.

3.3.8. Оценка рисков и система внутреннего контроля

МСА 400 устанавливает требования и рекомендации по вопросам связанным с получением аудитором знаний о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторском риске состоящем из совокупности таких показателей, как:

- неотъемлемый риск;
- риск системы контроля;
- риск обнаружения.

Еще на начальной стадии планирования аудита аудитор должен получить достаточные знания о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Кроме того, на данном этапе аудита аудитор должен применить свой профессионализм для оценки аудиторского риска и разработки определенных аудиторских процедур, позволяющих понизить этот риск до наиболее приемлемого уровня.

Под **аудиторским риском** понимается риск возможного выражения несоответствующего мнения аудитором при наличие в бухгалтерской (финансовой) отчетности существенных искажений.

Как было указано выше аудиторский риск включает в себя три основных компонента: неотъемлемый риск, риск системы контроля и риск обнаружения.

Понятие неотъемлемого риска нами рассмотрено в п. 3.4. «Рабочая документация аудитора».

Под **риском системы контроля** понимается риск того, что искажения сальдо счета или класса операций могут быть достаточно существенными как по отдельности, так и в совокупности с другими сальдо счетов или классами операций, не будут своевременно предотвращены, выявлены или исправлены посредством систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Под **риском необнаружения** понимается риск того, что аудиторские процедуры применяемые при проверке по существу не способствуют в достаточной мере обнаружению существенных искажений как в сальдо счетов, так и классах операций.

И наконец, под **системой внутреннего контроля** понимается политика или определенные процедуры (средства внутреннего контроля), которые применяет руководство экономического субъекта для целей наиболее эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, предотвращения и обнаружения фактов мошенничества и ошибок, соблюдения точности и полноты бухгалтерских записей и своевременное формирование относительно достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Система внутреннего контроля распространяется далеко за рамки тех аспектов, которые охватывает система бухгалтерского учета, и включает:

- **«контрольную среду»**, состоящую из общего отношения, осведомленности и действий руководства экономического субъекта, по отношению ко всей системе внутреннего контроля и ее значимость для всего экономического субъекта. При этом контрольная среда призвана оказывать определенные воздействия на эффективность контрольных процедур.

- **«процедуры контроля»**, которые представляют собой политику и процедуры в совокупности с контрольной средой, разработанные руководством экономического субъекта для достижения конкретных целей данного субъекта.

В то же время, в контрольной среде как правило, отражены следующие факторы:

- деятельность совета директоров и его комитетов;
- философия руководства и стиль его работы;
- организационная структура экономического субъекта, в частности применяемые приемы наделения полномочиями и ответственностью;
- система контроля со стороны руководства, в том числе и через систему внутреннего аудита, кадровую политику и разделение обязанностей.

К процедурам контроля МСА 400 относят:

- отчеты, проверка и утверждение проведенных сверок;
- проверка арифметической точности записей;

- контроль над прикладными программами и средой КИС;
- ведение и проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей;
- контроль над документами и их утверждение;
- сравнение внутренней информации с данными, полученными из внешних источников;
- инвентаризация;
- ограничение доступа лиц к активам и записям;
- сравнение и анализ результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности с расходами, предусмотренными сметами.

Следует отметить, что аудитор, при аудировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, должен уделять внимание лишь тем аспектам систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые непосредственно относятся к формированию данной отчетности.

Решение проблемы понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта во взаимосвязи с **оценкой неотъемлемого риска** и риска системы контроля, а также осуществление анализа ряда дополнительных факторов позволит ему:

- определить виды возможных существенных искажений;
- учесть факторы, влияющие на риск появления этих искажений;
- разработать соответствующие аудиторские процедуры.

На стадии разработки общего плана аудита аудитор должен оценить неотъемлемый риск опираясь лишь на данные бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При разработке программы аудита аудитор должен сопоставить вышеуказанную оценку с существенными сальдо счетов и классов операций или предположить высокий уровень неотъемлемого риска.

На стадии разработки общего плана аудита аудитор должен сделать профессиональное суждение по следующим факторам:

- честности руководства экономического субъекта;
- опыта и компетентности руководства экономического субъекта;
- необычному давлению на руководство;
- характере бизнеса экономического субъекта;
- факторах влияющих на отрасль.

На стадии разработки программы аудита аудитор должен сделать профессиональное суждение по:

- счетам бухгалтерской (финансовой) отчетности, у которых существует вероятность искажений (счета связанные со значительным объемом бухгалтерских расчетов);
- сложным операциям или событиям, требующим привлечения экспертов;
- субъективности суждений при определении сальдо счетов;
- подверженности активов потерям или присвоению;

- необычным или сложным операциям, особенно в конце отчетного периода;
- операциям, которые невозможно обработать при помощи обычных процедур.

Аудитору следует также помнить, что существуют определенного рода ограничения, связанные с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые не позволяют предоставить руководству экономического субъекта исчерпывающие доказательства достижения целей.

К ним, как правило, относятся ограничения связанные:

- с общепринятыми требованиями руководства экономического субъекта о понижении уровня затрат, связанных с внутренним контролем, то есть чтобы затраты на внутренний контроль были ниже ожидаемых экономических выгод;
- с акцентом средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;
- с человеческим фактором (субъективность суждений, ошибки, небрежность и прочее);
- с вероятностью обхода процедур внутреннего контроля посредством сговора как с внутренними, так и внешними лицами;
- с злоупотреблениями полномочиями при осуществлении внутреннего контроля;
- с возможностью снижения эффективности процедур внутреннего контроля при изменении тех или иных обстоятельств.

На характер, сроки и объем процедур, связанных с получением знаний о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оказывают влияние значительное число факторов, в частности:

- размеры и сложность как экономического субъекта, так и его компьютерной системы;
- соображения, связанные с понятием существенности;
- средства внутреннего контроля;
- характер отражения информации экономическим субъектом конкретных средств внутреннего контроля;
- оценка аудитором неотъемлемого риска.

Опираясь на предыдущие знания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта, аудитор должен пополнить эти знания для наиболее полного и достаточного определения и понимания:

- основных классов операций экономического субъекта;
- значимых бухгалтерских записей, подтверждающих документов и счетов бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- всего процесса ведения бухгалтерского учета важных операций до момента признания их в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, аудитор обязан определить степень отношения и предпринимаемых действий руководства экономического субъекта относительно средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта, то есть аудитор должен получить представление о контрольной среде.

При разработке общего плана аудита аудитор должен получить и достаточное представление о процедурах контроля, применяемых экономическим субъектом.

Риск системы контроля.

После того как аудитором получено представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта, он должен осуществить предварительную оценку риска системы контроля по каждому существенному сальдо счетов или класса операций.

Этот процесс представляет собой процесс определения эффективности как системы бухгалтерского учета, так и системы внутреннего контроля экономического субъекта с целью предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений.

Риск системы контроля необходимо оценивать как высокий, если:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта не эффективны;
- оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не целесообразна.

В тех случаях, если аудитор может определить средства контроля, которые, с определенной долей вероятности могут предотвратить или обнаружить и исправить существенные искажения, а также, если аудитор планирует проводить тесты контроля подтверждения предварительной оценки, то уровень риска системы контроля может быть понижен.

Аудитор в рабочих документах аудита экономического субъекта должен отразить:

- полученные сведения о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценку риска системы контроля.

В случаях если аудитор оценивает риск системы контроля ниже высокого, то в рабочих документах необходимо отразить обоснование такого вывода. И чем ниже оценка риска системы контроля, тем более обоснованными должны быть выводы.

До завершения аудиторской проверки аудитор, опираясь на результаты аудиторских процедур и аудиторские доказательства, должен подтвердить или уточнить предварительную оценку риска системы контроля.

Важно также помнить, что, как правило, руководство экономического субъекта разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений. Одним словом данные мероприятия связаны главным образом с неотъемлемым риском, а следовательно аудитор должен учитывать это обстоятельство при оценке риска системы контроля и неотъемлемого риска. Только системный подход к данной оценке позволяет с наибольшей степенью точности определить уровень аудиторского риска.

Риск необнаружения.

Уровень риска необнаружения связан непосредственно с аудиторскими процедурами по существу.

Как было отмечено ранее, оценка неотъемлемого риска и риска системы контроля оказывает влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур по существу, которые, как известно, проводят с целью снижения риска необнаружения и. как следствие снижения совокупного аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Существует обратная связь между риском необнаружения и совокупностью неотъемлемого риска и риска системы контроля.

В то же время как в совокупности, так и по отдельности неотъемлемый риск и риск системы контроля не могут быть предельно низкими, что как бы отрицает проведение вообще каких либо аудиторских процедур по существу.

Даже при очень низком уровне этих рисков аудитор обязан провести ряд процедур по существу в отношении сальдо счетов и классов операций.

Следует также отметить, что аудиторская оценка всех рисков может меняться в ходе аудиторской проверки.

В том же случае, если аудитор установил, что риск необнаружения в отношении утверждения, на котором формируется бухгалтерская (финансовая) отчетность, применительно к существенным сальдо счетов или классов операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, то ему необходимо выразить условно-положительное мнение или вообще отказаться от выражения какого либо мнения.

После всего вышеизложенного аудитор может определить какие недостатки существуют в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. Это, в свою очередь, позволяет в наиболее короткий срок сообщить руководству экономического субъекта о выявленных недостатках. Обычно это осуществляют в письменном виде.

3.3.10. Аудиторские доказательства

МСА 500 регламентирует количество и качество аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также аудиторские процедуры необходимые для получения этих доказательств.

Аудитор при аудировании экономического субъекта обязан получить достаточные и уместные аудиторские доказательства для формирования обоснованных выводов необходимых для выражения его мнения.

Под **аудиторскими доказательствами** понимается, полученная аудитором в ходе формулирования выводов, информация.

К ним относятся:

- первичные документы;
- бухгалтерские записи;
- подтверждающая информация от иных источников.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов контроля и процедур аудиторской проверки по существу.

Тесты контроля – это тесты, которые проводят с целью получения аудиторских доказательств по вопросам организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Процедуры проверки по существу – это тесты, которые проводят для получения аудиторских доказательств в части обнаружения существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Процедуры проверки по существу бывают двух видов – это:

- детальные тесты операций и сальдо счетов;
- аналитические процедуры.

На суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств оказывают влияние ряд факторов, к которым относятся:

- оценка аудитором характера и величины неотъемлемого риска на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценка аудитором характера и величины неотъемлемого риска на уровне сальдо счетов и классов операций;
- оценка риска системы контроля, а также характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- существенность проверяемых статей;
- опыт и знания, приобретенные при предшествующих проверках;
- результативные показатели, полученные в ходе аудиторских процедур;
- источник и достоверность полученной информации.

Следует отметить, что под **достаточностью** в данном Стандарте понимается количественная мера аудиторских доказательств, а под **уместностью** – качественная.

Основными направлениями сбора доказательств аудитора при изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- организация этих систем, то есть степень их разработки для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

- функционирование этих систем, то есть то, что они в действительности существуют и эффективно функционируют в течение определенного периода.

Следует иметь в виду, что аудиторские доказательства собираются по каждому утверждению, являющемуся основанием подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обычно вышеуказанные утверждения представляют собой утверждения руководства экономического субъекта носящие как явный, так и завуалированный характер. При этом такие утверждения обычно подразделяют на следующие категории:

- **существование**, то есть любой объект учета существует на определенную дату;

- **права и обязательства**, то есть актив и обязательство относится к данному экономическому субъекту по состоянию на определенную дату;

- **возникновение**, то есть за отчетный период была совершена операция или произошло событие относящееся к субъекту;

- **полнота**, отсутствуют неучтенные операции, объекты и нераскрытые статьи;

- **стоимостная оценка**, актив и обязательство отражается по балансовой стоимости;

- **измерение**, операция или событие финансово-хозяйственной деятельности учитывается по определенной сумме, а доход и расход относится к определенному периоду;

- **представление и раскрытие**, статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с применимыми основами бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника (внутреннего или внешнего), а также характера (визуального, устного или документально оформленного).

Правила надежности аудиторских доказательств:

- аудиторские доказательства от внешних источников более надежны, чем полученные от внутренних источников;

- аудиторские доказательства полученные от внутренних источников более надежны, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;

- аудиторские доказательства собранные самим аудитором надежнее доказательств полученных от субъекта;

- письменные доказательства надежнее устных.

Если аудиторские доказательства, полученные из разных источников, подтверждают тот или иной факт, то такие доказательства являются наиболее надежными.

При невозможности получения достаточных и уместных доказательств, аудитор обязан выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Процедуры получения аудиторских доказательств:

- **инспектирование** – проверка записей, документов или материальных запасов;

- **наблюдение** – изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами;

- **запрос и подтверждение** – поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта;

- **подсчет** – проверка арифметической точности;

- **аналитические процедуры** – анализ значимых показателей и тенденций, включая различного рода колебания показателей;

3.3.11. Аналитические процедуры

Под **аналитическими процедурами** понимается анализ существенных коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение различных отклонений (флуктуаций) и взаимосвязей, не согласующихся с другой значимой информацией или отклоняющихся от прогнозных данных.

По требованию МСА 520 аудитор обязан применять аналитические процедуры начиная с этапа планирования и на всем протяжении выполнения аудиторского задания.

В процессе аналитических процедур аудитор рассматривает финансовую информацию экономического субъекта в сравнении с:

- сопоставимой информацией предыдущих периодов;

- ожидаемыми результатами деятельности субъекта;

- аналитической отраслевой информацией.

Кроме того, аудитор должен исследовать взаимосвязи:

- между элементами бухгалтерской (финансовой) информации, которые по предположению должны соответствовать прогнозным данным, основанным на опыте субъекта;

- между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например, расходы на оплату труда и численность работников).

Для осуществления аналитических процедур допускается применение различных методов. При этом выбор тех или иных процедур, методов и уровня применения является областью профессионального суждения аудитора.

На стадии планирования аудитор применяет аналитические процедуры с целью получения представления о бизнесе и выявления зон возможного риска.

При применении аналитических процедур на стадии проверки по существу аудитор обязан рассмотреть и учесть следующие факторы:

- цели процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты (степень надежности);

- тип экономического субъекта и степень возможного дезагрегирования информации (например, применение по отдельным участкам деятельности может повысить эффективность аналитических процедур);

- наличие информации как финансового, так и нефинансового характера;

- достоверность имеющейся информации;

- значимость имеющейся информации;

- источник информации;

- сопоставимость имеющейся информации;

- знания, полученные во время предыдущих проверок.

Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать постольку, поскольку отсутствуют свидетельства противоположного.

Степень, в которой следует полагаться на результаты аналитических процедур, зависит от аудиторской оценки риска того, что аналитические процедуры могут выявить взаимосвязи, основанные на прогнозируемых данных, тогда как в действительности имеются существенные искажения.

Степень доверия к результатам аналитических процедур зависит:

- существенности рассматриваемых статей;

- других аудиторских процедур, направленных на достижение аналогичных целей;

- точности, с которой могут прогнозироваться ожидаемые результаты аналитических процедур;

- оценки риска системы контроля и неотъемлемого риска.

Аудитору необходимо проверить существующие средства контроля за подготовкой информации, подвергаемой аналитическим процедурам.

В случаях выявления, при помощи аналитических процедур, необычных статей или противоречивой информации аудитор должен исследовать данные отклонения и получить адекватные объяснения и подтверждающие документы.

3.3.12. Аудиторская выборка

МСА 530 определяет стандарты и рекомендации по использованию процедур аудиторской выборки, а также средств отбора статей для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.

На этапе планирования аудиторских процедур аудитор обязан определить уместные методы отбора вышеуказанных статей с целью

сбора аудиторских доказательств с тем, чтобы достичь целей аудиторских тестов.

Под **аудиторской выборкой** понимается применение аудиторских процедур менее чем к 100 % статей, включенных в сальдо счета или класса операций, таким образом чтобы на все элементы выборки распространялась возможность быть отобранными. Это позволяет сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности, из которой сделана выборка.

При аудиторской выборке допускается статистический и нестатистический подход.

Для целей МСА 530 под **ошибкой** понимается либо отклонение от нормального функционирования средств контроля при выполнении тестов контроля, либо искажения при выполнении процедур проверки по существу. При этом под **полной ошибкой** понимается степень отклонения или полное искажение.

Нетипичная ошибка – это ошибка, обусловленная отдельным событием, которое не повторяется иначе, чем в конкретно определенных случаях.

Под **генеральной совокупностью** понимается вся совокупность данных, из которых делается выборка и в отношении которых аудитор предполагает сделать выводы.

Риск выборочного метода предполагает возможность того, что вывод аудитора, основанный на аудиторской выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы той же аудиторской процедуре была подвергнута вся генеральная совокупность.

На практике существует два вида риска выборочного метода:

- риск того, что аудитор придет, в случае тестов контроля, к выводу, согласно которому риск системы внутреннего контроля ниже, чем в действительности, или, в случае теста по существу, к выводу, согласно которому существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть. Этот риск влияет на достоверность аудита и на адекватность аудиторского мнения;

- риск того, что аудитор придет, в случае тестов контроля, к выводу, согласно которому риск системы внутреннего контроля выше, чем в действительности, или, в случае теста по существу, к выводу, согласно которому имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности она отсутствует. Этот риск оказывает влияние на эффективность аудита, так как обычно возникает потребность в дополнительных процедурах.

Элемент выборки - это отдельные статьи, составляющие генеральную совокупность.

Статистическая выборка – это любой подход к выборке, имеющий следующие характеристики:

- случайный отбор элементов;
- использование теории вероятности для оценки результатов выборки, в том числе для оценки риска выборочного метода;

Тот подход к выборке, который не соответствует данным характеристикам называется **нестатистической выборкой**.

Стратификация – это подразделение генеральной совокупности на подмножества совокупности, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, имеющие сходные характеристики (например, денежную стоимость).

Допустимая ошибка – это максимальная ошибка генеральной совокупности, приемлемая для аудита.

Следует помнить, что риск выборочного метода и риск, не связанный с его использованием, могут оказывать влияние на компоненты аудиторского риска.

При разработке аудиторских процедур аудитор обязан определить уместные методы отбора статей для тестирования:

- либо отобрать все статьи (сплошная проверка);
- либо отобрать специфические статьи;
- либо сформировать аудиторскую выборку.

Решение о том, какой подход использовать, зависит от конкретных обстоятельств.

При разработке аудиторской выборки аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности.

При определении объема выборки аудитор должен анализировать снижен ли риск выборочного метода до приемлемо низкого уровня.

Аудитор должен проанализировать результаты выборки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможные воздействия на конкретные цели теста и на другие области аудита.

Аудитор должен оценить результаты выборки для того, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или таковая должна быть пересмотрена.

Применительно к процедурам проверки по существу аудитор должен прогнозировать денежные ошибки, выявленные в выборке, распространяя их на генеральную совокупность, и должен проанализировать воздействие спрогнозированной ошибки на конкретные цели теста и на другие области аудита.

Тест

1. Первым государством создавшим систему аудита является:
 - А) США;
 - Б) Китай;
 - В) Франция.

2. Бухгалтерская (финансовая отчетность служит:
 - А) основным информационным потоком для заинтересованных пользователей;
 - Б) для контроля за деятельностью экономического субъекта;
 - В) оба утверждения не верны.

3. К причинам ограничивающим аудит относят:
 - А) использование тестирования;
 - Б) субъективность суждений аудитора;
 - В) оба утверждения верны.

4. Разработкой МСА занимается:
 - А) МФБ;
 - Б) КМАП;
 - В) иной орган.

5. Основная цель аудита в Китае:
 - А) полный государственный контроль доходов и расходов;
 - Б) независимая экспертиза бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - В) оба утверждения не верны.

6. Основным органом регулирующим аудиторскую деятельность во Франции является:
 - А) Орден бухгалтеров-экспертов;
 - Б) Национальная палата ревизоров;
 - В) а и б.

7. К сопутствующим услугам согласно концептуальной основы МСА относят:
 - А) рекомендации по бухгалтерскому учету;
 - Б) консультирование;
 - В) согласованные процедуры.

8. Критерием определения качества аудита является:
 - А) достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - Б) стандарты;
 - В) мнение заинтересованных в нем пользователей.

9. На развитие МСА влияют:
- А) внутренние факторы;
 - Б) внешние факторы;
 - В) а и б.
10. В первом отчете по процедурам аудита в США было приведено:
- А) 3 ключевых положения;
 - Б) 7 ключевых положений;
 - В) 10 ключевых положений.
11. Основная цель аудита в США:
- А) проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами;
 - Б) а и в;
 - В) экспертно-консультативная деятельность.
12. На форму и характер рабочих документов оказывает влияние:
- А) информация об организационной структуре экономического субъекта;
 - Б) характер и состояние системы бухгалтерского учета;
 - В) программа аудиторской проверки.
13. К этическим принципам аудита относят:
- А) конфиденциальность;
 - Б) следование техническим стандартам;
 - В) оба утверждения верны.
14. К причинам ограничивающим аудит относят:
- А) использование тестирования;
 - Б) а и в;
 - В) субъективность суждений аудитора.
15. Первым государством создавшим систему аудита является:
- А) Древний Рим;
 - Б) Франция;
 - В) Китай.
16. Основная цель аудита в США:
- А) проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами;
 - Б) а и в;
 - В) экспертно-консультативная деятельность.

17. На форму и характер рабочих документов оказывает влияние:
- А) информация об организационной структуре экономического субъекта;
 - Б) характер и состояние системы бухгалтерского учета;
 - В) программа аудиторской проверки.
18. К этическим принципам аудита относят:
- А) конфиденциальность;
 - Б) следование техническим стандартам;
 - В) оба утверждения верны.
19. К причинам ограничивающим аудит относят:
- А) использование тестирования;
 - Б) а и в;
 - В) субъективность суждений аудитора.
20. Первым государством создавшим систему аудита является:
- А) Древний Рим;
 - Б) Франция;
 - В) Китай.
21. К сопутствующим аудиту услугам согласно МСА относят:
- А) обзоры;
 - Б) консультирование;
 - В) рекомендации и восстановление бухгалтерского учета.
22. При повторных аудиторских проверках письмо-обязательство:
- А) может не составляться;
 - Б) составляется обязательно;
 - В) составляется обязательно, если произошли изменения в требованиях законодательных актов;
23. Допускается формировать рабочую документацию аудита на:
- А) только на бумажных носителях;
 - Б) фотопленке;
 - В) любой удобной, для работы и хранения форме.
24. Аудитор должен рассматривать существенность:
- А) на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - Б) на протяжении всего процесса аудита;
 - В) оба утверждения верны.

25. Под аудиторским риском понимается:
- А) совокупность внутрихозяйственного риска и риска системы контроля;
 - Б) риск необнаружения;
 - В) совокупность А и Б.
26. К сопутствующим аудиту услугам согласно МСА относят:
- А) рекомендации по финансовым и налоговым вопросам;
 - Б) подготовка финансовой информации;
 - В) а и б.
27. Письмо-обязательство:
- А) строго регламентированный документ;
 - Б) может иметь произвольный характер;
 - В) может иметь произвольный характер с обязательным раскрытием основных моментов.
28. На форму и содержание рабочих документов аудита оказывает влияние:
- А) субъективный профессионализм аудитора;
 - Б) стандарты;
 - В) характер и сложность бизнеса.
29. К источникам получения сведений о бизнесе относятся:
- А) беседы с сотрудниками экономического субъекта;
 - Б) публикации об отрасли;
 - В) оба утверждения верны.
30. Система внутреннего контроля представляет собой:
- А) контрольную среду;
 - Б) процедуры контроля;
 - В) А и Б в совокупности с системой бухгалтерского учета.
31. К сопутствующим аудиту услугам согласно МСА относят:
- А) согласованные процедуры;
 - Б) обзоры;
 - В) А и Б.
32. К основным принципам аудита относятся:
- А) конфиденциальность;
 - Б) сбор аудиторских доказательств;
 - В) А и Б.

33. К этическим принципам аудита относят:

- А) конфиденциальность;
- Б) следование техническим стандартам;
- В) оба утверждения верны.

34. Общий план аудита, есть:

- А) набор инструкций и средство контроля;
- Б) общая стратегия аудита;
- В) общая стратегия аудита, отражающая характер, сроки и масштаб аудиторской проверки.

35. Риск необнаружения:

- А) связан с аудиторскими процедурами по существу;
- Б) это возможность искажений как сальдо счета, так и классов операций;
- В) оба утверждения верны.

Список литературы

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.6 ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О' Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Джек К. Робертсон. Аудит. – М.: КРМГ, АФ «Контакт», 1993. – 496 с.
5. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.: предисловие С.А. Стукова. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.: ил. (Аудит: теория и практика).
6. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М.: МЦРСБУ, 2000. – 699 с.