

Наталия Шредер, Н. В. Драгункина

# Международные стандарты аудита



**Наталья Геннадьевна Шредер  
Надежда Владимировна Драгункина  
Международные стандарты аудита**

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=6149278](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6149278)*

*Международные стандарты аудита / Н. Г. Шредер, Н. В. Драгункина : Научная книга; Москва; 2009*

**Аннотация**

В данном учебном пособии раскрываются сущность и содержание международных стандартов аудита (МСА) и положений по международной аудиторской практике, рассматриваются вопросы, связанные с внедрением МСА в России, приводится сравнение с российскими стандартами аудиторской деятельности, описываются особенности их использования на различных этапах аудиторской проверки и при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Издание представляет собой учебное пособие для бухгалтеров, аудиторов, студентов и преподавателей вузов, а также для руководителей и других специалистов предприятий всех форм собственности.

# Содержание

Глава 1. Понятие международных стандартов аудита	4
1.1. Сущности и понятия аудиторских стандартов	4
1.2. Содержание международных стандартов аудиторской деятельности	6
1.3. Порядок использования международных стандартов аудиторской деятельности за рубежом	8
1.4. Классификация основных групп стандартов	9
1.5. Особенности основных групп стандартов	11
1.6. Влияние аудита на достоверность и надежность информационного обеспечения субъектов хозяйствования в рыночной экономике	12
Глава 2. Международные стандарты аудита в России	13
2.1. Проблемы внедрения МСА в России	13
2.2. Соотношение международных стандартов финансовой отчетности и аудита	15
2.3. Соответствие принципов разработки отечественных стандартов международным	16
2.4. Связь международных стандартов с национальными нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность	17
Глава 3. Соответствие состава разработки отечественных стандартов международным	19
3.1. Близкие стандарты	19
3.2. Отличающиеся стандарты	22
3.3. Несовпадающие стандарты	24
Глава 4. Аудиторская проверка в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности	26
4.1. Стандарт получения информации о проверяемых объектах	26
Конец ознакомительного фрагмента.	40

# **Наталья Геннадьевна Шредер, Надежда Владимировна Драгункина Международные стандарты аудита**

## **Глава 1. Понятие международных стандартов аудита**

### **1.1. Сущности и понятия аудиторских стандартов**

Аудиторская деятельность регулируется стандартами и нормами. Аудиторские стандарты не являются обязывающим предписанием для каждого проверяемого органа. Однако они разработаны на основе стандартов, полученных из обобщения аудиторской практики. Аудиторские стандарты должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудиторские стандарты требуют от аудитора выражения собственного мнения.

Стандарты аудита необходимы, так как они позволяют поддерживать аудиторскую деятельность на должном уровне, отвечающем требованиям международных стандартов, заставляют аудиторов постоянно повышать свои знания и квалификацию, обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций, рационализируют и облегчают аудиторскую работу.

Опубликованные официальные документы, такие как аудиторские стандарты, могут использоваться юридическими консультациями в качестве руководства, ориентира при рассмотрении компетентности и работы аудитора.

Основные постулаты – это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие общую основу стандартов аудиторской деятельности. Они служат аудиторам в качестве схемы для формирования мнений и составления отчетности, в частности в случаях, где конкретные стандарты неприменимы.

Общие стандарты – это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ним.

Рабочие стандарты – это правила, которыми руководствуется аудитор при выполнении поставленных перед ним задач. Эти правила включают в себя подготовку к проведению проверки, надзор, сбор достоверных сведений, соответствующее изучение и оценку средств внутреннего контроля. Основные правила представляют собой схему целенаправленных систематических действий, которые выполняет аудитор для достижения определенного результата. Рабочие стандарты применимы во всех типах ревизий, они определяют основу для проведения ревизионной работы и управления ею.

На завершающем этапе аудитор использует стандарты отчетности. Они представляют собой правила, которые касаются формы, содержания, размещения и подачи материалов по результатам проведенной проверки.

Цель отчетов состоит в том, чтобы прокомментировать те недостатки в учетных записях, системах учета и контроля, которые могут привести к значительным ошибкам; дать конструктивные советы; определить, что может иметь значение для будущих аудиторских проверок.

Информация, представленная в отчетах, должна быть четкой и ясной, надежной и компетентной, а также независимой, объективной, правдивой и конструктивной, содержать руководство к действию.

## 1.2. Содержание международных стандартов аудиторской деятельности

Международные стандарты аудита (МСА) играют важную роль в российской практике проведения проверок. Многие отечественные предприятия, ориентированные на зарубежных инвесторов, испытывают потребность в проведении аудита в соответствии с международными стандартами. Бухгалтеры таких организаций должны иметь представление об обязанностях сторон и наиболее существенных особенностях международной терминологии аудита. Кроме того, большинство отечественных правил (стандартов) аудиторской деятельности разработано на основе международных. Международные стандарты аудита охватывают много вопросов, регламентирующих аудиторские процедуры, взаимоотношения аудиторов с руководством и бухгалтерами компаний-клиентов. Ознакомление с международными стандартами позволит отечественным аудиторам и бухгалтерам понять, каким образом будет развиваться бухгалтерский учет и аудит в будущем.

Международные стандарты допускают следующие степени уверенности:

- 1) высокая;
- 2) средняя.

При проведении проверок уверенность аудитора не может быть абсолютной, но ее уровень должен быть высок. Методика определения степени уверенности заключается в рассмотрении конкретного задания, оценке степени объективности критериев его измерения, планировании масштаба и направленности процедур, в результате чего должен быть собран достаточный объем надежных аудиторских доказательств. Если же полученная информация, критерии ее не поддаются количественному измерению, то уровень уверенности может быть снижен.

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, при аудите иной финансовой информации, при предоставлении сопутствующих аудиту услуг. Их применяют только к тем вопросам, которые имеют существенное значение. Если аудитор в процессе проверки отходит от требований стандартов, то он должен это обязательно аргументировать.

Все международные стандарты выпускаются на основании МСА 120 «Основные принципы международных стандартов аудита». В этом стандарте раскрываются значение финансовой отчетности, порядок ее составления и представления, проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами.

Международные стандарты позволяют аудитору выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах, соответствует ли она требованиями нормативных актов. Мнение аудитора должно обязательно базироваться на собранных им в ходе аудита достаточных и уместных аудиторских доказательствах.

Для того чтобы привлечь инвестиции в российскую экономику, необходимо определить целесообразность вложения средств. Для этого нужно предоставить инвесторам информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Результаты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность должна полно и достоверно представлять финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности, изменения в финансовом положении. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Чтобы иностранные инвесторы могли проанализировать информацию, отраженную в российской отчетности, ее достоверность должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита с использованием процедур,

применяемых в западных странах. Именно поэтому считается, что подходы к аудиту в России и за рубежом должны быть одинаковы. В то же время специфика экономики

России, уровень экономического развития не позволяют приметать международные стандарты аудита или местные стандарты, основанные на международных.

При внедрении международных стандартов возникают некоторые проблемы, например:

- 1) контроль за соблюдением аудиторских организаций;
- 2) недостаточная квалификация аудиторов;
- 3) отсутствие денежных поступлений от государства.

Можно решить эти проблемы с помощью общественных организаций аудиторов, которые смогли бы наладить проверку качества аудита, соблюдение стандартов среди своих членов финансирования проверок. Но при таком варианте скорее всего снизится качество аудита. В настоящее время в нашей стране большинство аудиторских объединений заинтересованы в привлечении аудиторов и получении от них членских взносов, а, следовательно, они не будут отпугивать специалистов очень высокими требованиями. Наиболее целесообразным в данной ситуации будет сочетание государственных и общественных методов контроля. Следует передать контроль качества аудита некоторым авторитетным общественным организациям, наделить государственный орган регулирования аудиторской деятельности полномочиями отбирать право на контроль качества аудита у тех объединений, которые скомпрометировали себя чем-либо, и, наоборот, предоставлять его организациям, которые постоянно соблюдают стандарты аудита.

Классификация стандартов:

- 1) международные стандарты, близкие к российским;
- 2) международные стандарты, отличающиеся от российских аналогов;
- 3) международные стандарты аудита, не имеющие аналогов среди российских правил (стандартов) аудита;
- 4) российские стандарты, не имеющие аналогов среди международных.

Современные российские правила (стандарты) аудиторской деятельности разработаны с учетом международных требований. Содержание российских стандартов стало менее подробным по сравнению с первоначальным вариантом.

### **1.3. Порядок использования международных стандартов аудиторской деятельности за рубежом**

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

Разработкой международных стандартов также занимаются несколько организаций. Наиболее влиятельными среди них являются: Комитет по международным стандартам учета, который непосредственно занимается формированием международных стандартов финансовой отчетности, а также Международная федерация бухгалтеров,

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по международным стандартам учета был сформирован в 1973 г. путем подписания соответствующего соглашения профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов,

Великобритании, Ирландии и США. С 1983 г. Комитет включил в свой состав все профессиональные бухгалтерские организации, которые являются членами МФБ.

## 1.4. Классификация основных групп стандартов

Вопрос применения международных стандартов в аудиторской практике является очень актуальным. Факторы, способствующие развитию международных стандартов:

- 1) углубление мирохозяйственных связей;
- 2) усиление влияния транснациональных компаний.

Распространение единых стандартов аудита объясняется ростом монополизма в сфере аудита и сопутствующих услуг (в данной сфере действуют несколько крупнейших многонациональных аудиторско-консалтинговых компаний). Большой вклад в разработку стандартов аудита вносят международные организации и национальные союзы аудиторов:

- 1) Международная федерация бухгалтеров;
- 2) Мировой банк реконструкции и развития;
- 3) Американский институт присяжных бухгалтеров;
- 4) национальные ассоциации профессиональных аудиторских организаций.

В международных стандартах аудита раскрываются многие вопросы, которые регламентируют аудиторские процедуры, а также взаимоотношения между аудиторами и руководством экономического субъекта.

В систему международных стандартов аудита входят международные стандарты и положения о международной аудиторской практике. В первом разделе международных стандартов выделяют два стандарта:

- 1) МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность»;
- 2) МСА 120 «Основные принципы международных стандартов аудита».

Во втором разделе международных стандартов аудита «Обязанности» различают семь стандартов:

- 1) 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»;
- 2) 210 «Условия аудиторских заданий»;
- 3) 220 «Контроль качества работы в аудите»;
- 4) 230 «Документирование»;
- 5) 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности»;
- 6) 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»;
- 7) 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями». Третий раздел международных стандартов «Планирование» состоит из трех стандартов:

- 1) 300 «Планирование»;
- 2) 310 «Знание бизнеса»;
- 3) 320 «Существенность в аудите».

Четвертый раздел МСА «Внутренний раздел» включает три стандарта:

- 1) 400 «Оценка рисков и внутренний контроль»;
- 2) 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»;
- 3) 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации».

Пятый раздел международных стандартов «Аудиторские доказательства» содержит 11 стандартов:

- 1) 500 «Аудиторские доказательства»;
- 2) 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей»;
- 3) 505 «Внешние подтверждения»;
- 4) 510 «Первичные задания – начальные сальдо»;

- 5) 520 «Аналитические процедуры»;
- 6) 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования»;
- 7) 540 «Аудит оценочных значений»;
- 8) 550 «Связанные стороны»;
- 9) 560 «Последующие события»;
- 10) 570 «Непрерывность деятельности»;
- 11) 580 «Заявления руководства».

Шестой раздел МСА «Использование работы третьих лиц» включает три стандарта:

- 1) 600 «Использование работы другого аудитора»;
- 2) 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»;
- 3) 620 «Использование работы эксперта».

Седьмой раздел МСА «Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)» состоит из трех стандартов:

- 1) 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»;
- 2) 710 «Сопоставимые значения»;
- 3) 720 «Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность».

Восьмой раздел включает следующие стандарты:

- 1) 800 «Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию»;
- 2) 810 «Проверка прогнозной финансовой информации».

Девятый раздел состоит из трех стандартов:

- 1) 910 «Задания по обзору финансовой информации»;
- 2) 920 «Задания по выполнению согласованных процедур»;
- 3) 930 «Задания по подготовке финансовой информации».

Кроме того, выделяют 11 положений о международной аудиторской практике:

- 1) ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения»;
- 2) ПМАП 1001 «Среда КИС – автономные микрокомпьютеры»;
- 3) ПМАП 1002 «Среда КИС – интерактивные компьютерные системы»;
- 4) ПМАП 1003 «Среда КИС – системы баз данных»;
- 5) ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов»;
- 6) ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий»;
- 7) ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков»;
- 8) ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента»;
- 9) ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС

и связанные с ними вопросы»;

- 10) ПМАП 1009 «Методы аудита с использованием компьютеров»;
- 11) ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности».

## 1.5. Особенности основных групп стандартов

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности и оказания сопутствующих услуг.

Содержание международных стандартов:

- 1) основные принципы;
- 2) процедуры;
- 3) рекомендации по применению принципов и процедур.

В вводной части стандарта отражаются цель и задачи, которые стоят перед аудитором, даются определения важнейших используемых терминов.

Положения о международной аудиторской практике разрабатываются в помощь аудиторам в применении МСА. Они не имеют силы стандартов.

МСА классифицируются на девять групп, которые имеют трехзначную нумерацию. В десятой группе представлены положения о международной аудиторской практике (ПМАП), которые имеют четырехзначную нумерацию.

Первая группа носит название «Введение». В нее входят следующие разделы:

- 1) предисловие;
- 2) глоссарий;
- 3) концептуальная основа стандарта.

В предисловии определяются задачи и методы работы Комитета по международной аудиторской практике (КМАП), объем и статус документов, которые разрабатывает данный комитет.

В глоссарии дается толкование терминов, которые используются в МСА.

Вторая группа «Обязанности» регламентирует обязанности аудитора и аудируемого лица. В третьей и четвертой группах «Планирование» и «Система внутреннего контроля» раскрывает порядок выбора стратегии аудита, изучения деятельности проверяемого экономического субъекта, определения уровня существенности аудиторских рисков.

Пятая и шестая группы «Аудиторские доказательства» и «Использование работы третьих лиц» содержат стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств. Седьмая и восьмая группы «Аудиторские выводы и заключения» и «Специальные области аудита» содержат правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации.

Девятая группа МСА «Сопутствующие услуги» регламентирует цели, принципы, процедуры и порядок составления отчетности, которые необходимо соблюдать при выполнении заданий по проверке и подготовке финансовой информации.

## **1.6. Влияние аудита на достоверность и надежность информационного обеспечения субъектов хозяйствования в рыночной экономике**

Аудит постоянно развивается. Он, как и любой другой вид управленческой деятельности, выполняет функции, востребованные экономической средой, а, значит, каждый из этапов развития соответствовал определенному уровню развития экономических отношений.

В настоящее время значительно повышаются требования к организации информационного обеспечения субъектов хозяйствования, системы учета и отчетности, появляются новые формы и методы ведения учета. Бухгалтерская отчетность – основной источник информации, который позволяет оценить финансовое и имущественное состояние экономических субъектов. Именно поэтому так важна роль аудиторских проверок финансовой отчетности, способствующих повышению ее качества. Ни один солидный западный банк не будет предоставлять кредита клиенту, если он не имеет проверенной аудиторами бухгалтерской отчетности, ни один серьезный инвестор не будет иметь дела с организацией, отчеты которой за ряд лет не проверены авторитетным аудитором. Пользователи бухгалтерской отчетности полагаются на квалификацию аудитора, его компетентность и объективность. Заключение аудитора – гарантия достоверности тех данных, которые содержатся в отчетности. Цель аудита определена как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор устанавливает, обеспечивают ли способы отражения объектов бухгалтерского учета для данной организации достоверность их отражения в бухгалтерской отчетности. Также он выявляет выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отрицательно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности. Чтобы пользователи бухгалтерской отчетности имели достоверную информацию о деятельности предприятий, необходимо:

- 1) усовершенствовать национальные стандарты бухгалтерского учета;
- 2) усовершенствовать методику аудита, стандарты аудиторской деятельности;
- 3) обеспечить четкое распределение полномочий между государственными органами, регулирующими аудиторскую деятельность, и общественными организациями.

## **Глава 2. Международные стандарты аудита в России**

### **2.1. Проблемы внедрения МСА в России**

При участии Международного центра реформы системы бухгалтерского учета в октябре 2000 г. был опубликован первый официальный перевод Международных стандартов аудита (МСА) на русский язык. Развитие российского аудита происходит на протяжении многих лет. В течение последних лет ведется разработка отечественных документов, которые названы правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти правила (стандарты) вызывали неоднозначную реакцию у практикующих аудиторов: кто-то однозначно принимал их, кто-то по разным причинам категорически отвергал.

В настоящее время существуют различные мнения о том, каким способом внедрять международные стандарты в России.

Варианты внедрения могут быть постепенным и силовым.

Для более быстрого развития международных стандартов аудита на начальном этапе требуется применять меры принуждения. Российские аудиторы не имеют опыта работы в соответствии с международными стандартами, что приводит к увеличению стоимости аудиторских услуг.

Одной из основных проблем внедрения международных стандартов в России является контроль за деятельностью аудиторской организации в соответствии с МСА.

Многие аудиторы считают, что они давно ведут свою деятельность в соответствии с международными стандартами. По их мнению, показателем применения МСА является то, что проверяемые субъекты довольны результатом проверки и не имеют претензий к работе аудитора.

Другая часть аудиторов придерживается мнения, что у них нет необходимости соблюдать международные стандарты, потому что аудиторская деятельность в Российской Федерации имеет свои особенности.

Таким образом, одной из важнейших проблем внедрения МСА в России является то, что западные аудиторы не знают о существующих стандартах аудита в нашей стране, а российские аудиторы не имеют представления о МСА.

Многие аудиторы Российской Федерации не знакомы даже с отечественными стандартами аудита.

В настоящее время Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации подготовлено 34 правила (стандартов) аудиторской деятельности и методика по аудиторской проверке.

Двадцать шесть российских стандартов являются аналогами МСА. Восемь правил (стандартов) имеют существенные отличия. Это объясняется тем, что российское законодательство имеет свои особенности, заключающиеся в наличии:

- 1) аудиторского заключения по финансовой отчетности;
- 2) отчета аудитора по специальным аудиторским заданиям;
- 3) сопутствующих аудиту услуг.

В будущем при подготовке новой версии стандартов эти разногласия будут устранены.

По состоянию на конец 2000 г. пять российских правил (стандартов) не имеют прямых сходств с документами МСА.

Данные стандарты регламентируют:

- 1) подготовку письма с замечаниями руководству клиента;
- 2) требования, которые предъявляются к образованию и подготовке аудиторов;
- 3) требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций;
- 4) специальные аудиторские задания.

## **2.2. Соотношение международных стандартов финансовой отчетности и аудита**

Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом.

Международные стандарты разрабатывают несколько организаций: Комитет по международным стандартам учета (занимается формированием международных стандартов финансовой отчетности); Международная федерация бухгалтеров; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития. Международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита были приняты за основу реформирования российского учета и аудита. Это связано с тем, что они получили мировое признание, характеризуются относительно меньшей сложностью, требуют меньше затрат, открыты для последующих изменений.

Разработка в России национальных стандартов учета связана с необходимостью формирования системы стандартов учета и отчетности, которая бы обеспечивала полезной информацией пользователей, обеспечения увязки реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне, оказания помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Связь между национальными и международными стандартами настолько высока, что в настоящее время многие аудиторы одновременно являются и профессиональными бухгалтерами, что позволяет им работать в области совершенствования отечественного аудита, а также реформирования бухгалтерского учета.

Многие понятия и термины, используемые в международных стандартах аудита, определены в международных стандартах финансовой отчетности. Так, например, международный стандарт аудита МСА 550 «Связанные стороны» отражает рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам. Термин «связанные стороны» раскрывается в МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

## **2.3. Соответствие принципов разработки отечественных стандартов международным**

Сравнение международных и российских стандартов позволяет сделать вывод о том, что большинство российских стандартов являются аналогами международных. Однако существует ряд документов, на основе которых пока не подготовлены соответствующие российские стандарты аудиторской деятельности. Основной причиной является то, что многие международные стандарты касаются аудиторских услуг, которые не являются типичными для аудиторской практики.

Например, российский документ, который касается аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций (аналогичный со стандартом МСА 402 «Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций»), пока не разработан, хотя российским законодательством по бухгалтерскому учету предусмотрена возможность передачи и ведения бухгалтерского счета специализированной организации. Не имеют российских аналогов стандарты МСА 910, и 930, которые касаются двух видов сопутствующих услуг, не нашедшие применения в российском аудите: обзора и подготовки финансовой отчетности.

Отсутствуют среди российских стандартов и документы, которые имеют отношения к аудиту коммерческих банков. Их разработка возложена на Центральный банк Российской Федерации.

Стандарты МСА, как и их аналоги – российские стандарты, не являются постоянными и неизменными. Недавно в международных стандартах появился новый стандарт МСА 100 «Гарантирующие услуги». Согласно этому стандарту все услуги делятся на:

1) гарантирующие услуги, при оказании которых аудиторы что-либо гарантируют сторонним лицам (достоверность отчетности клиента, верность оценок и допущений, результаты официальных экспертиз);

2) прочие услуги, при оказании которых гарантии третьим лицам не выдаются (бухгалтерские, налоговые и консультационные услуги, не связанные с выдачей официальных заключений и справок).

Именно в отношении гарантирующих услуг к аудитору предъявляются повышенные требования по честности, объективности, а особенно независимости. Этот подход приведет к необходимости внесения изменений в другие стандарты.

Основными причинами распространения международных стандартов в аудиторской практике являются постоянно развивающийся процесс гармонизации стандартов финансовой отчетности, рост монополизма в сфере аудита и сопутствующих услуг, а также стремление пользователей финансовой отчетности повысить качество проведения аудита.

## **2.4. Связь международных стандартов с национальными нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность**

Существует тесная взаимосвязь между международными стандартами и стандартами бухгалтерского учета и аудита. Стандарты бухгалтерского учета и аудита разрабатываются на международном и национальном уровнях. На международном уровне ведущими странами в области стандартов являются США и Великобритания, что определяется ролью этих стран на международных финансовых рынках. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются каждой страной самостоятельно. Например, в США такие стандарты называются Общепринятыми принципами бухгалтерского учета и разрабатываются Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Комитетом по стандартам финансового учета, Комитетом по стандартам учета для государственных органов, Комиссией по ценным бумагам и биржам, Американской бухгалтерской ассоциацией, Институтом финансовых директоров, Национальной ассоциацией бухгалтеров. Во Франции разработкой стандартов занимаются такие организации, как Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комиссия по операциям с ценными бумагами, Организация экспертов бухгалтерского учета и квалифицированных бухгалтеров при Министерстве юстиции и Национальный институт аудиторов при Министерстве экономики и аудита.

Исходя из общих тенденций развития учета и аудита на мировом уровне, международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита были приняты за основу реформирования российского учета и аудита. Это объясняется тем, что они получили международное признание. Они характеризуются относительно меньшей сложностью, и, следовательно, требуют меньше затрат для последующих изменений. Начиная с 1988 г. на развитие бухгалтерского учета в России повлиял ряд важных событий. В первую очередь была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В этой Программе были определены следующие задачи:

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

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

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

Необходимо отметить, что связь между стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами является настолько высокой, что в настоящее время многие аудиторы являются одновременно и профессиональными бухгалтерами, что позволяет им успешно

трудиться не только в области совершенствования отечественного аудита, но и реформирования бухгалтерского учета. Во многом это предопределено тем, что по многим аспектам к ним предъявляются общие требования. Например, как для аудиторов, так и для бухгалтеров одним из основных требований качества информации является ее полезность для принятия решений различными группами пользователей, для чего информация должна обладать определенными характеристиками, к которым относятся понятность, уместность (правдивость, преобладание экономического содержания информации над юридической формой, нейтральность и осмотрительность).

## **Глава 3. Соответствие состава разработки отечественных стандартов международным**

### **3.1. Близкие стандарты**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» создано на основании МСА 200.

В МСА 200 рассматриваются основные принципы аудита:

- 1) независимость;
- 2) честность;
- 3) объективность;
- 4) компетентность и добросовестность;
- 5) конфиденциальность.

В российском же стандарте эти определения рассматриваются более подробно.

Стандарт аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита» составлен по аналогии с соответствующим международным стандартом.

В правиле не рассматриваются приложения к МСА 200, которые определяют политику аудиторских фирм и процедуры, с помощью которых проводится контроль качества. Российский стандарт аудиторской деятельности «Документирование аудита» и МСА 230 имеют аналогичное содержание. Единственным различием является то, что в отечественном стандарте большое внимание уделяется реквизитам документов, когда в западном варианте это очевидно.

Стандарт аудиторской деятельности «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита» устанавливает требования аудиторской организации к экономическому субъекту, проверку за соблюдением нормативных актов аудируемого предприятия и выявление их нарушений, если они имеются. В правиле рассматривается порядок составления аудиторского заключения и письменной информации к руководству экономического субъекта по результатам аудиторской проверки.

Российское правило и МСА 250 имеют аналогичное содержание.

Согласно МСА, если возникают разногласия между клиентом и аудитором по вопросу соблюдения нормативных актов, то необходимо эту проблему обсудить с руководством и юристом экономического субъекта, с юристом аудиторской фирмы.

В западных организациях юристы – это не штатные сотрудники, а сторонние адвокатские организации, которые регулярно обслуживают данную фирму.

Пункт 32 МСА 250 гласит, что обо всех нарушениях законодательства необходимо информировать аудиторский комитет.

В крупных западных фирмах имеются подразделения, которые ведут переговоры с аудиторскими организациями по вопросам сотрудничества.

Акционеры компании избирают членов аудиторского комитета, который не подчиняется исполнительным органам компании. Российские организации не имеют такого органа. Российское правило «Планирование аудита» составлено на основе МСА 300.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта» в целом является аналогом МСА 310.

В приложении к данному документу содержится список факторов, которые оказывают влияние на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого экономического субъекта.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» создано на основе МСА 400.

Разделы, в которых изучаются системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта, приведены в соответствие с российской нормативной документацией по ведению бухгалтерского учета.

Документы, регламентирующие российский бухгалтерский учет, не содержат следующих терминов:

- 1) «система внутреннего контроля предприятия»;
- 2) «средства контроля»;
- 3) «контрольная среда».

Основной причиной является то, что средства внутреннего контроля (взаимные сверки, инвентаризации, подпись руководителя на расходных кассовых документах) – это часть ведомственных бухгалтерских инструкций.

Правило аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» создан на основе МСА 401.

Российский стандарт написан с учетом специфики компьютеризации российских экономических субъектов и используемого программного обеспечения.

Стандарт аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности» создан на основе МСА 510, который рассматривает первичные аудиторские проверки и МСА 710, характеризующий сравнение сопоставимых значений.

Аналогом МСА 540 является правило аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете», в котором рассматривается перечень оценочных значений.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности» является аналогом МСА 560.

В отличие от западных стран российские юридические лица заканчивают финансовый год одновременно – 31 декабря. Аудиторы работают со своими клиентами на протяжении длительного времени, часто после того, как бухгалтерская отчетность была подготовлена, подписана и передана пользователям.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Применимость допущения непрерывности деятельности» написан на основе МСА 570, в котором рассматривается применение западных документов к российским условиям.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта» – аналог МСА 580.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы другой аудиторской организации» по содержанию близко к МСА 600.

В правиле указывается, что копии документов могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации только с согласия экономического субъекта. Стандарт аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» создано на основе МСА 610. Отличие зарубежного стандарта от западного заключается в том, что в нем более подробно изложены задачи системы внутреннего контроля и требований, которые предъявляются к ней.

Правило аудиторской деятельности «Использование работы эксперта» написано на основе МСА 620. В российском документе больше внимания уделено формальным моментам.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность» является сходным по содержанию с МСА 720.

Правило аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации» подготовлено на базе МСА 810.

В МСА рассматривается использование при подготовке прогнозной финансовой информации следующих показателей:

- 1) оперативный прогноз – использование допущений о будущих событиях, которые основаны на событиях и действиях руководства экономического субъекта;
- 2) перспективная оценка – использование разнообразных допущений о будущих событиях и организационных решениях.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проведение аудита с помощью компьютеров» подготовлено на основе ПМАП 1009. Необходимо обратить внимание на то, что методы аудита с использованием компьютерных технологий не получили распространения в российской практике.

## 3.2. Отличающиеся стандарты

Многие российские правила аудиторской деятельности отличаются от международных стандартов аудита, хотя по названию они одинаковы.

В 1999 г. МСА 530 был доработан и стал более подробным. Это является одной из причин различий российских стандартов от западных.

Другая причина несоответствия стандартов – это требования российских нормативных актов, которым не должны противоречить положения отечественных стандартов.

Правило аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» формально создано на основе МСА 700.

Во Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации рассматривается форма аудиторского заключения, которую необходимо было соблюдать во время создания стандарта.

Когда разрабатывались Временные правила, роль стандартов аудиторской деятельности в системе контроля качества работы аудиторов не была определена.

Поэтому возникли опасения, что неправильно разрешать аудиторам по результатам проверки подписывать документ объемом менее одной страницы. Было предположение, что аудиторы будут подписывать заключения, не проводя качественных проверок.

В результате было решено включить в аудиторское заключение аналитическую часть, в которой отмечались все нарушения.

Российское аудиторское заключение существенно отличается от международного. Это может быть изменено только в результате замены Временных правил на закон об аудите. Другим противоречием Временных правил и международных стандартов аудиторской деятельности является положение о проведении аудиторскими организациями специальных тематических проверок по заказу государственных органов.

В МСА данный тип проверок является специальными аудиторскими заданиями, а во Временных правилах – обязательным аудитом.

Данное противоречие нашло отражение в правиле «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», которое составлено на основании Временных правил и МСА 800.

Данный стандарт рассматривает проверки, которые проводятся по заданию государственных органов, хотя была попытка изменить Временные правила и отнести данные проверки к специальному аудиту.

Правило «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», рассматривающее выполнение согласованных процедур, значительно отличается от МСА 920.

При написании Временных правил были учтены требования о том, что аудиторы должны сохранять конфиденциальность. Например, аудиторы, проверяя брокерскую контору, располагают сведениями о стоимости акций. Они не имеют права использовать данную информацию в игре на бирже.

Данная проблема не рассматривается в МСА, она нашла отражение в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров.

Во время написания Временных правил не существовало профессиональных аудиторов.

В МСА 920 рассматриваются требования, которые предъявляются к аудиторским услугам, связанным с проверками. В российских стандартах рассматривается вопрос о том, какие аудиторские услуги могут оказывать аудиторские организации, а какие нет. Российский стандарт имеет существенные отличия от МСА.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» разработано на основе МСА 500. В российском правиле не рассматриваются вопросы подготовки бухгалтерской отчетности.

Во всех международных стандартах рассматриваются вопросы подготовки бухгалтерской отчетности.

В российской практике такие понятия не рассматривались, потому что в бухгалтерском учете используются принципы подготовки отчетности, которые отличаются от международных принципов аудита.

Отсутствие данных терминов не позволяет применять в нашей стране МСА и методики аудита.

Перечень терминов и определений, которые используются в правилах аудиторской деятельности, подготовлен на основе МСА 110 «Глоссарий». Он выполняет вспомогательную функцию.

В данной ситуации различие между российским и международным стандартами не рассматривается как недостаток. Главное, чтобы смысл одних и тех же понятий и в том и в другом документе совпадал. Этого не всегда удавалось добиться по двум причинам:

1) российский Перечень определений основывается на Временных правилах и нормативных актах, которые регулируют бухгалтерский учет, поэтому он не может совпадать с глоссарием из МСА;

2) российский Перечень содержит большее количество таких понятий, как «честность», «объективность», «профессиональное суждение аудитора», «профессиональный субъективизм аудитора». Эти понятия очевидны для западных аудиторов, но отечественным специалистам необходимо разъяснение.

### 3.3. Несовпадающие стандарты

В российской практике существуют правила аудиторской деятельности, которые не имеют сходства с МСА.

Существует необходимость в регламентирующем документе, где были бы отражены национальные требования к уровню образования аудиторов.

На практике редко встречаются аудиторы с юридическим образованием.

В силу ряда причин в бухгалтерский учет и аудит за последнее время пришло много специалистов с техническим образованием, которые вынуждены были для формального соблюдения аттестационных требований получить дополнительное высшее или среднее специальное образование. Из этого следует, что российский стандарт, посвященный образованию, необходим.

Так как для большинства российских аудиторских организаций требование подготовки внутренних стандартов является новым, такой документ важен и нужен.

Разработка стандарта «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам» была вызвана тем, что во время аудита многие российские аудиторы обращают внимание на налоговые проблемы. Подготовка данного стандарта сопровождалась многочисленными разногласиями. Согласно одной из точек зрения в правилах должны были рассматриваться требования по проверке налоговых вопросов в ходе обязательного ежегодного аудита. В соответствии с другой точкой зрения в стандарте должны формулироваться требования к налоговому аудиту как к дополнительной аудиторской услуге. Наибольшее одобрение получила вторая точка зрения, так как аудитор во время проверки достоверности отчетности анализирует все счета бухгалтерского учета с позиции их существенности. Счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» необходимо уделять столько же внимания, сколько и любому другому счету. Было принято решение придать документу статус методики, а не стандарта. Документ стал носить рекомендательный характер.

Российские правила (стандарты) разрабатываются небольшими партиями, что связано с проблемами финансирования. Российское законодательство по бухгалтерскому учету предусматривает возможность ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии или специализированной организации. Крупные российские экономические субъекты, которые отвечают критериям обязательного аудита, не считают возможным отдавать свой учет на откуп некой сторонней организации. Они имеют в штатном расписании главного бухгалтера и бухгалтерию. Таким образом, разработка российского документа, который касается аудита субъектов, пользующихся услугами специализированных организаций, не является главной задачей.

Стандарт по аудиторским доказательствам – один из наименее удачных с точки зрения соответствия МСА. В нем полностью отсутствует упоминание о подготовке бухгалтерской отчетности. В российском правиле рассматривается перечень способов получения аудиторских доказательств. Он немного совпадает со списком, который приведен в МСА 500. Поэтому затруднительно создать российский стандарт, в котором были бы рассмотрены требования к сбору аудиторских доказательств в контексте конкретных ситуаций. Не существует российских правил, которые были бы написаны на основе МСА 910 и 930, рассматривающих два вида сопутствующих аудиту услуг. Письменный отчет или заключения аудитора по результатам выполнения заданий обладают меньшей доказательной силой, чем аудиторское заключение об отчетности клиента. В западных странах считается, что подготовка отчетности при участии квалифицированного специалиста-аудитора добавляет авторитетности данной отчетности по сравнению с той, которая готовилась самостоятельно. Временные правила не рассматривают возможность проведения аудитором проверок, кото-

рые не являются аудитом. Экономические субъекты должны либо платить аудиторам за полноценный аудит, либо заказывать аудиторам то, в чем есть потребность. В российской практике нет аналогов и документов ПМАП. К ним относятся несколько документов, которые касаются аудита коммерческих банков. Это ПМАП 1000, 1004 и 1006.

В России банковским аудитом занимается Центральный банк Российской Федерации.

## **Глава 4. Аудиторская проверка в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности**

### **4.1. Стандарт получения информации о проверяемых объектах**

В ходе проверки аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащую информацию с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

В составе информации о проверяемых объектах главным звеном являются аудиторские доказательства, определение и порядок сбора которых регламентирует Международный стандарт аудита (МСА) № 500 «Аудиторские доказательства».

МСА № 500 устанавливает единые требования к количеству и качеству информации о проверяемых объектах, которую необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

Информацию о проверяемых объектах получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях подобные сведения могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

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

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в таких формах, как:

- 1) детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- 2) аналитические процедуры.

Информация о проверяемых объектах, полученная аудитором, должна быть достаточной и надлежащей.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, но не носят исчерпывающего характера,

и часто собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

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

На суждение аудитора о том, что является достаточной надлежащей информацией, влияют следующие факторы:

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

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

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

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

При получении информации о проверяемых объектах с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих сведений наряду с информацией, полученной в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

- 1) существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 2) права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 3) возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- 4) полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

5) стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

6) точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

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

Информацию о проверяемых объектах, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствия аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки). Надежность информации о проверяемых объектах зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности информации о проверяемых объектах, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

1) информация о проверяемых объектах, полученная из внешних источников (от третьих лиц), более надежна, чем информация, полученная из внутренних источников;

2) информация о проверяемых объектах, полученная из внутренних источников, более надежна, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

3) информация о проверяемых объектах, собранная непосредственно аудитором, более надежна, чем информация, полученная от аудируемого лица;

4) информация о проверяемых объектах в форме документов и письменных заявлений более надежна, чем заявления, представленные в устной форме.

Информация о проверяемых объектах более убедительна, если она получена из различных источников, обладает различным содержанием и при этом не является противоречивой. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И, напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением информации о проверяемых объектах, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточную и надлежащую информацию о проверяемых объектах для устранения такого сомнения. В том случае, если это не представляется возможным, аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

## Процедуры получения информации о проверяемых объектах

Аудитор получает информацию о проверяемых объектах путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета (проверки арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитических процедур. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение информации о проверяемых объектах.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает информацию о проверяемых объектах различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальная информация о проверяемых объектах, характеризующаяся различными степенями надежности, включает в себя:

- 1) документальную информацию, созданную третьими лицами и находящуюся у них (внешнюю информацию);
- 2) документальную информацию, созданную третьими лицами, но находящуюся у аудируемого лица (внешнюю и внутреннюю информацию);
- 3) документальную информацию, созданную аудируемым лицом и находящуюся у него (внутреннюю информацию).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверную информацию о проверяемых объектах относительно существования имущества, но необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, причин таких ошибок и искажений.

Международными стандартами аудита также определены требования по получению информации о проверяемых объектах для отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности и случаев раскрытия информации, таких как:

- 1) присутствие при инвентаризации производственных запасов;

- 2) получение информации о судебных делах и претензиях;
- 3) стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
- 4) информация по географическим сегментам.

### **Присутствие при инвентаризации производственных запасов**

В соответствии с установленным порядком руководство аудируемого лица обязано не реже одного раза в год производить инвентаризацию производственных запасов с их пересчетом. С помощью инвентаризации определяется надежность системы учета производственных запасов, что необходимо для подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В том случае, если величина производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния производственных запасов, по возможности присутствуя при их инвентаризации. Такое присутствие позволяет аудитору инспектировать производственные запасы, наблюдать за соблюдением установленного порядка по контролю сохранности запасов и по отражению в учете результатов подсчета, а также получить доказательства надежности процедур, установленных руководством аудируемого лица.

Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при инвентаризации производственных запасов не представляется возможным, аудитор должен самостоятельно провести выборочный осмотр и подсчет производственных запасов или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и (в случае необходимости) составить оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведены выборочный осмотр и подсчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Если присутствие аудитора в ходе инвентаризации неосуществимо в силу таких факторов, как характер и местонахождение производственных запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния таких производственных запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

Например, документация по последующей продаже конкретных объектов производственных запасов, приобретенных или купленных до проведения инвентаризации, может предоставить достаточную и надлежащую информацию о проверяемых объектах.

Планируя свое присутствие при инвентаризации производственных запасов или выполнение альтернативных процедур, аудитор обязан принимать во внимание:

- 1) особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, применяемых в отношении производственных запасов;
- 2) неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения в отношении производственных запасов, а также уровень существенности;
- 3) соответствие нормативным требованиям и особенностям деятельности аудируемого лица утвержденного его руководством порядка и инструкции по проведению инвентаризации;
- 4) сроки проведения проверки фактического наличия запасов;
- 5) территориальное расположение мест хранения производственных запасов;
- 6) необходимость привлечения экспертов в помощь аудиторам.

Если количество производственных запасов определяется путем проведения их инвентаризации и при этом присутствует аудитор (или если на предприятии функционирует система непрерывного учета и аудитор присутствует при подсчете один или несколько раз в течение года), то аудитору рекомендуется наблюдать за выполнением процедур подсчета сотрудниками аудируемого лица, а также самостоятельно выполнять выборочные проверки фактического наличия запасов.

Если сотрудники аудируемого лица определяют количество производственных запасов расчетным путем, например путем оценки веса груды угля, руды и тому подобное, аудитору необходимо убедиться в обоснованности используемых аудируемым лицом процедур.

Если производственные запасы размещены в нескольких местах, аудитору следует определить, в каких местах нахождения запасов его присутствие является более важным, при этом аудитору следует принимать во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к различным местам нахождения запасов.

Аудитору следует ознакомиться с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации, чтобы получить:

1) информацию о применяемых процедурах контроля, например при сборе заполненных инвентарных ведомостей, учете незаполненных бланков ведомостей, а также при подсчете и повторном пересчете запасов;

2) информацию о порядке определения стадии завершения незавершенного производства; определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также производственных запасов, принадлежащих третьей стороне, например товаров, принятых на комиссию;

3) информацию о наличии порядка, регламентирующего движение производственных запасов между подразделениями аудируемого лица, а также порядка сдачи и приемки производственных запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Чтобы убедиться в том, что процедуры, установленные руководством аудируемого лица, выполняются надлежащим образом, аудитору необходимо провести наблюдение за процедурами, выполняемыми работниками, а также произвести самостоятельные выборочные контрольные подсчеты. При осмотрах и подсчетах аудитор должен проверить полноту и точность записей аудируемого лица путем сличения выбранных записей и физического наличия соответствующих производственных запасов, а также данных инвентарного подсчета и соответствующих записей в инвентарных ведомостях. Аудитору рекомендуется сохранять копии таких записей подсчета для последующих проверок и сопоставлений.

Аудитор должен также рассмотреть процедуры аудируемого лица по отнесению поступающих производственных запасов к различным учетным периодам, включая подробную информацию о движении производственных запасов до, во время и после подсчета с тем, чтобы учет такого движения можно было проверить позднее.

Исходя из практических соображений инвентаризация производственных запасов может быть проведена на дату окончания отчетного периода. Данный подход аудитору рекомендуется применять в тех случаях, когда риск средств контроля является ниже высокого. Если инвентаризация имела место до даты окончания отчетного периода, аудитору следует посредством выполнения надлежащих процедур определить, правильно ли отражены в учете изменения производственных запасов, имевшие место между датой их подсчета и датой окончания отчетного периода.

Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета производственных запасов, например ведомость остатков материалов, составленный на основании последней инвентаризации, с тем чтобы определить, насколько точно он отражает фактические результаты подсчета.

Если производственные запасы находятся на хранении третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния производственных запасов, хранимых по поручению аудируемого лица. В зависимости от существенности таких производственных запасов аудитор должен также рассмотреть следующие моменты:

- 1) независимость третьей стороны и возможность аудитора доверять информации, сообщаемой ее руководством;
- 2) целесообразность личного наблюдения или возможности назначения другого аудитора для наблюдения за инвентаризацией производственных запасов;
- 3) целесообразность получения аудиторского заключения аудитора третьей стороны относительно адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля этой стороны, с тем чтобы удостовериться, что производственные запасы были подсчитаны точно и хранятся надлежащим образом;
- 4) возможность и целесообразность инспектирования документации по товарно-материальным запасам, находящимся на хранении у третьих сторон, например складских расписок, или получения подтверждения от других сторон в случае передачи таких производственных запасов в качестве залога.

### **Получение информации о делах, которые находятся на рассмотрении в суде, и претензионных спорах**

Дела, которые находятся на рассмотрении в суде, и претензионные споры, в которые вовлечено аудируемое лицо, могут иметь существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, поэтому они должны быть раскрыты в этой отчетности, и (или) по ним должны быть начислены резервы.

Аудитор должен выполнить определенные процедуры с тем, чтобы получить сведения о любых судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечено аудируемое лицо и которые могут иметь существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. К числу таких процедур относятся:

- 1) направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение официальных заявлений и разъяснений от руководства;
- 2) проверка протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа;
- 3) проверка переписки аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- 4) проверка затрат аудируемого лица на юридические цели;
- 5) использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную в ходе бесед с сотрудниками юридической службы аудируемого лица.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензий или считает, что таковые могут иметь место, он должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Такое обращение способствует получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно осведомленности руководства аудируемого лица о потенциально существенных судебных делах и претензиях, а также относительно надежности сделанных руководством оценок финансовых последствий таких дел и претензий.

Письмо организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть подготовлено и подписано руководством аудируемого лица, но отправка такого письма должна быть осуществлена непосредственно аудитором. Данное письмо должно содержать запрос о том, чтобы юридическая организация вступила в контакт с аудитором. Если аудитор

опасается, что юридическая организация не ответит на запрос общего характера, в письмо можно порекомендовать включить:

- 1) перечень судебных дел и претензий;
- 2) оценку руководства аудируемого лица в отношении результатов судебных дел и претензий, а также его прогноз относительно финансовых последствий для аудируемого лица таких дел и претензий;
- 3) просьбу к юридической организации о подтверждении обоснованности оценок руководства аудируемого лица, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений в случае, если юридическая организация посчитает направленный ей перечень неполным или неточным.

Аудитору следует анализировать текущее положение по потенциально существенным юридическим вопросам вплоть до даты аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юридической организации информацию, отражающую самые последние изменения.

При определенных обстоятельствах, например в случае сложности дела или наличии разногласий между руководством аудируемого лица и организацией, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, может возникнуть необходимость встречи аудитора с представителями этой юридической организации с целью обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензии. Такие встречи должны происходить с разрешения руководства аудируемого лица и (желательно) в присутствии лица, представляющего руководство.

Если руководство аудируемого лица отказывается дать разрешение аудитору на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что обычно приводит к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Если юридическая организация отказывается ответить надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, аудитору следует определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и следует ли ему на основании этого выразить мнение с оговоркой (или дать отказ от выражения мнения).

### **Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях**

Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких финансовых вложений и раскрытия информации о них.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, обычно включают рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица вопроса о намерении сохранения данных активов на балансе данного лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по данному вопросу.

Другие процедуры обычно включают в себя проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности и другой информации, например биржевых котировок, которые служат показателем стоимостной оценки, а также сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты аудиторского заключения. Если в соответствии с существующими требованиями по ведению учета и подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности стоимостная оценка каких-либо долгосрочных финансовых вло-

жений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

## **Информация по отчетным сегментам**

Если информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточную и надлежащую информацию относительно ее раскрытия в соответствии с действующими требованиями подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

С точки зрения аудита информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения относительно достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе аудита информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские тесты, уместные в данных обстоятельствах.

Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для составления информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленным порядком подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также проверить применение этих методов.

Аудитор должен также проанализировать на предмет последовательности отражения по отношению к данным предшествующих периодов и адекватности:

- 1) продажи, передачи материальных объектов и платежи, имевшие место между сегментами;
- 2) исключение межсегментных оборотов;
- 3) сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами, например с отношениями валовой прибыли;
- 4) распределение активов и расходов между сегментами.

Кроме того, МСА № 500 устанавливает требования по использованию в ходе аудита внешних подтверждений (подтверждающей информации из внешних источников), используемых аудитором в качестве средства получения информации о проверяемом объекте.

Аудитор должен принять решение о том, следует ли использовать внешние подтверждения для получения достаточной и надлежащей информации о проверяемом объекте в поддержку определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При принятии такого решения аудитор должен учитывать уровень существенности, оцененный уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля и то, как информация, полученная в результате других планируемых процедур аудита, сможет сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В целом информация, полученная из внешних источников, более надежна, чем информация, подготовленная из внутренних источников, а информация в форме документов и письменных заявлений более надежна, чем заявления, представленные в устной форме.

Внешнее подтверждение – это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством прямой связи с третьими лицами в качестве ответа на запрос о предоставлении информации относительно некоторой статьи отчетности, оказывающей влияние на предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При принятии реше-

ния относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен принять во внимание область деятельности, которой занимается аудируемое лицо, и прежний опыт рассылки запросов, получения и обработки полученных ответов.

Как правило, внешние подтверждения используются в отношении проверки сальдо на синтетических и аналитических счетах, но подтверждения не обязательно должны ограничиваться только этим. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение в части условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос на получение подтверждения следует составить таким образом, чтобы выяснить, не проводилось ли каких-либо изменений в соглашении, и если да, то в чем они заключались. В качестве примеров использования внешних подтверждений относятся:

- 1) остатки средств на банковских счетах и иная информация, запрашиваемая в кредитных организациях;
- 2) сальдо на аналитических счетах дебиторской задолженности;
- 3) производственные запасы, находящиеся на складах третьих лиц после передачи в переработку или на комиссию;
- 4) приобретенные на дату составления баланса финансовые инструменты;
- 5) полученные займы;
- 6) сальдо на аналитических счетах кредиторской задолженности.

Надежность полученной в результате внешних подтверждений информации зависит от следующих факторов:

- 1) применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса внешнего подтверждения;
- 2) выполнения процедур внешнего подтверждения;
- 3) оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

К факторам, влияющим на надежность полученных подтверждений, относят:

- 1) средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о подтверждении и при анализе ответов;
- 2) особенности лиц, составляющих ответ;
- 3) ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

### **Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля**

Составляющими аудиторского риска являются:

- 1) неотъемлемый риск;
- 2) риск средств контроля;
- 3) риск обнаружения.

Характер и объем информации о проверяемом объекте, которую следует получить в результате применения аудиторских процедур проверки по существу, изменяется в зависимости от оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля. При этом оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут снизиться до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения процедур проверки по существу.

К таким процедурам проверки по существу может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу. В таких случаях использование

процедур внешнего подтверждения может явиться действенным средством в ходе получения достаточной надлежащей информации.

Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньше уверенности аудитору получить от аудиторских процедур выводов о предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, аудируемое лицо взяло в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором (включая необходимые тесты средств внутреннего контроля), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и аудитор смог сделать вывод о низких уровнях неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении непогашенного остатка кредита, то аудитор может ограничить процедуры проверки по существу проверкой бухгалтерских документов о совершенных аудируемым лицом платежах. И не искать подтверждения остатка по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

Необычные или комплексные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий операции с помощью других сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

### **Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых можно получать внешние подтверждения**

Предпосылки, примененные руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, делятся на следующие категории: существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, а также представление и раскрытие информации. Хотя внешние подтверждения могут предоставить информацию в отношении каждой из этих предпосылок, возможность получения соответствующих данных по конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности является различной.

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данного счета на конкретную дату. Тем самым появляются доказательства относительно отнесения финансово-хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее представил дебитор.

В случае товаров, переданных на комиссию, аудитор может ожидать, что внешние подтверждения предоставят более надежные доказательства предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Уместность применения внешних подтверждений к аудиторской проверке конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности также зависит от цели аудитора, которую он поставил для отбора информации для подтверждения.

Например, при аудите предпосылки полноты в отношении счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенного неучтенного обязательства. Следовательно, направление основным поставщикам аудируемого лица запросов

предоставить перечень операций и остаток по данному аналитическому счету непосредственно аудитору без указания суммы, которую аудируемое лицо в настоящее время должно поставщику, будет более действенным для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных в перечне аналитических счетов кредиторской задолженности.

При получении информации о предпосылках подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены с помощью направления запросов третьим лицам, аудитору следует рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

### **Подготовка запроса для внешнего подтверждения**

Аудитору следует модифицировать типовой запрос на предоставление внешних подтверждений, исходя из специфики той информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитору следует учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения. Такие факторы, как форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запросов, так как от них зависит надежность информации, полученной в результате применения процедур внешнего подтверждения.

Кроме того, при разработке запроса аудитору следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью, так как от этого зависит доля получаемых ответов и надежность полученной информации о проверяемом объекте.

Например, система бухгалтерского учета некоторых предприятий позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие ответ, могут подтвердить определенные типы информации, например сальдо по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка.

В запросе на подтверждение должно содержаться разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно в явном виде указать, что оно не возражает против раскрытия лицом, составляющим ответ, запрашиваемой аудитором информации. Отвечающие с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства аудируемого лица, а в большинстве случаев вообще не дадут ответа на запрос о подтверждении без такого разрешения.

### **Позитивные и негативные подтверждения**

Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

В позитивном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией – конкретными цифровыми значениями (либо его просят внести информацию, указать суммы самостоятельно).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации. Аудитору не всегда удастся проверить, не произошло ли такого.

Аудитор может сократить этот риск, если отправит письмо на получение позитивного подтверждения, не указывая в запросе конкретной величины (или другой аналогичной информации) с обращением к отвечающему внести эту величину или привести определенную информацию. Однако использование запроса на предоставление подтверждения в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению доли ответов, так как в этом случае от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

Запрос о предоставлении негативного внешнего подтверждения подразумевает, что лицо, составляющее такое подтверждение, ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если аудитор не получил ответа на негативное подтверждение, то он должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, которой он направлялся, и того, что там проверили правильность содержащейся в запросе информации.

Отсюда следует, что использование запроса на предоставление негативного подтверждения предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном подтверждении и аудитору следует рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению.

Запросы о предоставлении негативного подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- 1) уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как низкий;
- 2) проверке подлежит большое количество мелких сальдо по аналитическим счетам;
- 3) аудитор не ожидает значительного количества ошибок;
- 4) у аудитора нет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

Помимо этого, может быть использована комбинация позитивного и негативного внешних подтверждений. Например, в случаях, когда общее сальдо по синтетическому счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа крупных сальдо по аналитическим счетам и в то же время – большого числа мелких сальдо, аудитору можно порекомендовать направить запросы о позитивном подтверждении по всем (или выборочному числу) крупных сальдо и просьбу о негативном подтверждении по выборочному числу мелких сальдо.

### **Пожелания руководства аудируемого лица**

Если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство аудируемого лица противится этому, то аудитор должен подумать, насколько обоснованы такие действия, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации действий руководства. Если аудитор примет решение согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

В том случае, если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за подтверждением, это подразумевает ограничение объема работы аудитора, аудитору следует рассмотреть возможность модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

При рассмотрении предоставленных руководством аудируемого лица причин аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и решить, не является ли данная просьба признаком недостаточной честности и порядочности руководства аудируемого

лица. Аудитор должен также решить, не означает ли эта просьба возможности наличия недобросовестных действий или ошибок. Аудитор также должен учесть, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по данному вопросу.

### **Особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос**

Надежность информации о проверяемом объекте, полученной в результате представленных подтверждений, зависит от:

- 1) компетентности лиц, составляющих ответ;
- 2) их независимости;
- 3) их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;
- 4) знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;
- 5) их объективности.

Аудитор должен пытаться убедиться там, где это необходимо, в том, что запрос направлен надлежащему лицу. Например, когда необходимо подтверждение о соглашении в отношении отказа от права исполнения долгосрочного долга субъекта, аудитор должен направить запрос должностному лицу кредитора, который осведомлен об отказе от права и который вправе предоставить соответствующую информацию.

Аудитор должен оценить, не возникнет ли ситуация, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный и непредвзятый ответ на запрос о подтверждении. Аудитору следует принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние данных факторов на форму запроса о подтверждении и анализ полученных ответов, в том числе необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.