

Т.А. Мирошниченко

АУДИТ

Учебник для магистров

п. Персиановский
2016

УДК 657.6
ББК 65.053я73
М64

Автор:

Мирошниченко Татьяна Александровна - декан экономического факультета ФГБОУ ВО Донской ГАУ, кандидат экономических наук, доцент

Рецензенты:

Удалова Зоя Васильевна - доктор экономических наук, профессор кафедры управления и экономики таможенного дела Ростовского филиала ГКОУ ВО «Российская таможенная академия»;

Зубарева Ольга Александровна – зав. кафедрой бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВО Донской ГАУ, кандидат экономических наук, доцент.

Мирошниченко, Т.А.

М64 Аудит: учебник для магистров / Т.А. Мирошниченко. -
п. Персиановский: Донской ГАУ, 2016. – 168 с.

Материал учебника позволяет изучить вопросы регулирования аудиторской деятельности в России и за рубежом, современное состояние рынка аудиторских услуг и проблемы конкуренции на рынке, методы получения аудиторских доказательств и их фиксации, сущность и содержание аудита на соответствие, аудита эффективности, аудита бизнеса, а также сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Учебник иллюстрирован таблицами, рисунками, примерами, в конце каждого раздела приводятся контрольные вопросы, тесты.

Учебник предназначен для студентов магистратуры по направлению 38.04.01 Экономика высших учебных заведений, аспирантов, слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, специалистов бухгалтерских и экономических подразделений организаций.

УДК 657.6
ББК 65.053я73

© Мирошниченко Т.А., 2016
© Донской государственный аграрный университет, 2016

Содержание

Введение	6
Глава 1. Регулирование аудиторской деятельности в России и за рубежом	8
1.1. Модели регулирования аудиторской деятельности	8
1.2. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России	10
1.3. Современные тенденции в развитии регулирования профессии	14
1.4. Основные этические принципы аудита. Угрозы принципам аудита и меры предосторожности	15
1.5. Независимость аудитора: подходы и критерии	24
1.6. Порядок разрешения конфликта интересов	26
<i>Контрольные вопросы к главе 1:</i>	28
<i>Тесты для самопроверки к главе 1</i>	28
Глава 2. Современное состояние рынка аудиторских услуг и конкуренция	30
2.1. Крупные международные аудиторские сети	30
2.2. Аудиторские компании «большой четверки»: положение на рынке, тенденции и перспективы развития на национальных рынках	33
2.3. Национальные рынки аудита различных стран	34
2.4. Современное состояние и прогноз развития рынка аудиторских услуг в России. Рейтинг аудиторских организаций	36
<i>Контрольные вопросы к главе 2:</i>	39
<i>Тесты для самопроверки к главе 2</i>	40
Глава 3. Оценка соблюдения законодательства в ходе аудита	42
3.1. Аудит на соответствие	42
3.2. Проверка соблюдения нормативных актов в ходе аудита бухгалтерской отчетности. Классификация нормативных актов по степени влияния на вероятность искажения показателей бухгалтерской отчетности	43
3.3. Существенность выявленных нарушений	46
3.4. Аудиторская тайна	50
3.5. Задачи и ответственность аудитора при проведении проверок	52
<i>Контрольные вопросы к главе 3:</i>	54
<i>Тесты для самопроверки к главе 3</i>	54

Глава 4. Современные методы получения аудиторских доказательств и их фиксации.....	56
4.1. Интернет-среда как источник аудиторских доказательств: теоретические аспекты оценки надежности и практики применения.....	56
4.2. Методы фиксации аудиторских доказательств.....	58
4.3. Представление доказательств при оценке качества аудита. Представление доказательств в суде.....	61
4.4. Ограниченный режим доказательств, составляющих государственную тайну.....	65
4.5. Искажение бухгалтерской отчетности: причины и признаки	66
<i>Контрольные вопросы к главе 4:</i>	72
<i>Тесты для самопроверки к главе 4</i>	73
Глава 5. Применение аналитических процедур в ходе аудита	76
5.1. Понятие «аналитические процедуры». Содержание стандартов аудита, регулирующих выполнение аналитических процедур.....	76
5.2. Классификация аналитических процедур	79
5.3. Аналитические процедуры при планировании аудита	81
5.4. Аналитические процедуры при проверке доходов и расходов	82
5.5. Аналитические процедуры на завершающем этапе аудита.....	84
<i>Контрольные вопросы к главе 5:</i>	85
<i>Тесты для самопроверки к главе 5</i>	86
Глава 6. Аудит эффективности.....	88
6.1. Основные цели аудита эффективности и их сущность. Основные направления аудита эффективности.....	88
6.2. Сравнительный анализ финансового аудита и аудита эффективности..	91
6.3. Оценка эффективности управления аудируемой организацией	93
6.4. Сравнительный анализ различных видов аудита эффективности	95
6.5. Аудит эффективности инвестиционной деятельности	101
6.6. Критерии эффективности по видам деятельности организации.....	103
6.7. Факторы, влияющие на учетные показатели эффективности операции. Оценка эффективности операции и ее соответствия законодательству .	106
6.8. Подготовка заключений и выводов по результатам аудита эффективности.....	108
<i>Контрольные вопросы к главе 6:</i>	110
<i>Тесты для самопроверки к главе 6</i>	111

Глава 7. Аудит бизнеса	113
7.1. Аудит бизнеса как современная модель проведения аудита.....	113
7.2. Бизнес-процесс как объект управления и аудита	116
7.3. Внутренняя стоимость бизнеса как объект управления и аудита.....	119
7.4. Концепция риск-ориентированного аудита	123
7.5. Изучение и описание бизнес-процесса как основа оценки рисков искажения бухгалтерской отчетности организации.....	126
7.6. Выявление зон повышенного риска искажения учетных данных и/или регистров.....	127
7.7. Процедуры анализа выявления негативных процессов и разработка мер по их предупреждению.....	129
<i>Контрольные вопросы к главе 7:</i>	134
<i>Тесты для самопроверки к главе 7</i>	135
Глава 8. Сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги	138
8.1. Особенности проведения обзорных проверок	138
8.2. Консалтинг и аудит: проблемы совмещения.....	141
8.3. Бухгалтерский аутсорсинг.....	143
8.4. Аудит корпоративной отчетности: особенности организации.....	146
8.5. Аудит отчетности, составленной по МСФО	147
8.6. Аудит прогнозной финансовой информации.....	150
8.7. Аудит социальной отчетности.....	152
8.8. Понятие корпоративной социальной ответственности и корпоративной социальной отчетности.....	154
8.9. Регулирование аудита социальной отчетности.....	156
<i>Контрольные вопросы к главе 8:</i>	158
<i>Тесты для самопроверки к главе 8</i>	159
Библиографический список	161
Ответы на тесты.....	167

Введение

В современных условиях аудиторская деятельность претерпевает определенную трансформацию: замедляется рост суммарной выручки от оказания аудиторских услуг, меняется их структура, происходит дифференциация рынка, появляются новые лидеры. В мировой экономике по-прежнему довольно сложная ситуация, о чем свидетельствуют прогнозы Мирового банка, мнения аналитиков, данные биржевых рынков и все новые факты. Вместе с тем рынок аудита и консалтинга еще пока держится «на плаву».

Структура рынка аудиторских услуг трансформируется в соответствии с потребностями заказчиков. Так в последние годы в связи с изменением законодательства востребованы стали услуги по аудиту консолидированной финансовой отчетности, юридический консалтинг, аутсорсинговые услуги, услуги по правовой поддержке в вопросах трансфертного ценообразования, управления задолженностью и другие. Появляются и новые виды аудита (стратегический аудит, технологический и ценовой аудит крупных инвестиционных проектов, аудит эффективности, аудит интеллектуального капитала, социальный аудит, аудит бизнес-процессов и др.), методика проведения которых ещё до конца не выработана. Кроме того, доля этих видов аудита растет достаточно медленно и во многом зависит от личного понимания собственниками своего бизнеса, уровня грамотности и подготовки как их самих, так и наемных управляющих.

Стоит отметить, что в настоящее время наблюдается переход отечественной системы нормативного регулирования на Международные стандарты аудита (МСА), что положительно отразится на качестве аудиторских услуг. Сложностей в переходе на МСА не должно возникнуть, так как крупные российские аудиторские компании уже много лет являются участниками международных аудиторских сетей, поэтому уже в достаточной степени переняли стандарты работы западных аудиторов.

Наметившиеся изменения в аудиторской деятельности в России являются, безусловно, положительными и направлены на повышение доверия к аудиторам со стороны общества.

Целью написания учебника для магистров по дисциплине «Аудит» является формирование у них понимания основных проблем современной теории и практики аудита, умения анализировать тенденции их развития и выбирать оптимальные пути решения поставленных задач, а также теоретически обосновать выбранные методы и способы решения поставленной задачи в области аудиторской практики.

Учебник включает восемь глав, каждая из которых содержит контрольные вопросы и тесты, позволяющие проверить успешность освоения изученного материала.

В первой главе изложены вопросы регулирования аудиторской деятельности в России и за рубежом.

Во второй главе рассматриваются современное состояние рынка аудиторских услуг в России и за рубежом, конкуренция между участниками рынка, а также прогноз развития отечественного рынка аудиторских услуг.

В третьей главе описаны вопросы оценки соблюдения законодательства в ходе аудита, а также возникающие при этом проблемы и пути их решения.

В четвертой главе представлены современные методы получения аудиторских доказательств и их фиксации, в том числе поставлены акценты на использовании Интернет - источников в ходе аудита и ограниченный режим доказательств, составляющих государственную тайну. Рассмотрены также причины и признаки искажений бухгалтерской отчетности, которые необходимо учитывать при планировании аудита и проведении аудиторской проверки.

В пятой главе рассмотрены возможности применения аналитических процедур в ходе аудита. В частности, в данной главе отражена классификация аналитических процедур, их применение на стадии планирования, аудита доходов и расходов, а также на завершающей стадии аудита.

В шестой главе рассматривается понятие аудита эффективности, его основные цели и направления, приводятся сравнения аудита эффективности и финансового аудита, критерии эффективности по видам деятельности организации, отражаются факторы, влияющие на учетные показатели эффективности операции.

В седьмой главе рассматривается аудит бизнеса как современная модель аудита. В отдельных параграфах изучены такие объекты управления и аудита как бизнес-процессы, внутренняя стоимость бизнеса. Изложена концепция риск-ориентированного аудита, порядок выявления зон повышенного риска, а также процедуры анализа выявления негативных процессов и меры по их предупреждению.

Восьмая глава посвящена вопросам оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, таких как обзорные проверки, аудит корпоративной отчетности, аудит отчетности, составленной по МСФО, аудит прогнозной финансовой информации, аудит социальной отчетности и бухгалтерский аутсорсинг. Рассмотрены проблемы совмещения консалтинговых услуг и аудита.

При создании данного учебника автором была предпринята попытка синтезировать существующие знания в области теории и практики отечественного и зарубежного аудита.

Данный учебник предназначен, прежде всего, для студентов магистратуры по направлению 38.04.01 Экономика высших учебных заведений, а также аспирантов, слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, специалистов бухгалтерских и экономических подразделений организаций.

Глава 1. Регулирование аудиторской деятельности в России и за рубежом

1.1. Модели регулирования аудиторской деятельности

Мировая практика аудита до кризиса начала XXI века строилась на базе двух классических концепций (моделей) регулирования аудиторской деятельности – государственной и общественно-государственной.

Первую концепцию связывали с развитием аудита в странах Европейского Союза (Германии, Австрии, Франции, Испании), где аудит ориентирован главным образом на интересы банков и государственных организаций. Это так называемая европейская модель регулирования аудиторской деятельности, согласно которой аудиторская деятельность жестко регламентируется государством, а функции государственного контроля возложены на централизованные органы.

Для данной модели характерно регулирование аудиторской деятельности с помощью законов и подзаконных актов, охватывающих деятельность всех участников аудиторской деятельности и их взаимоотношения. На государственные органы возложены функции по аттестации аудиторов, лицензированию аудиторских организаций, а также осуществлению контроля за качеством аудита. При государственной системе регулирования устанавливается обязательный характер аудиторских стандартов, что позволяет им совместно с законодательными актами обеспечивать регламентацию аудиторской деятельности.

Государственное регулирование аудиторской деятельности не означает, что профессиональное аудиторское сообщество не принимает участия в регулировании собственной деятельности, однако саморегулирование аудиторской деятельности при данной модели незначительно. Оно, как правило, выражено в совместной работе с уполномоченными государственными органами по подготовке и обсуждению законодательных актов, имеющих отношение к аудиторской деятельности, а также в защите и представлении интересов членов профессиональных объединений.

Вторая концепция (так называемая американская) получила развитие в англоязычных странах, где регулирование аудиторской деятельности осуществляется главным образом профессиональными общественными аудиторскими объединениями, то есть приняло форму саморегулирования.

Так в систему регулирования аудиторской деятельности в США до 2002 г. входили:

- Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) и комиссии штатов по вопросам бухгалтерской отчетности, наделенные полномочиями по разработке и установлению стандартов бухгалтерского учета и надзора за деятельностью аудиторов;

- Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) – некоммерческая самоуправляемая организация, созданная в 1947 году и занимающаяся разработ-

кой и интерпретацией основных правил ведения и раскрытия информации в финансовых отчетах коммерческих организаций;

- Совет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board, FASB) – независимая самоуправляемая организация, созданная в 1973 году и занимающаяся разработкой и интерпретацией основных правил ведения и раскрытия информации в финансовых отчетах неправительственных организаций.

Модель саморегулирования аудиторской деятельности помимо США применяется в таких странах, как Канада, Великобритания, Австралия, которые традиционно отличаются от других стран с развитой рыночной экономикой концепцией бухгалтерского учета и права. Ведущую роль в системе органов регулирования аудита в таких странах занимают профессиональные аудиторские объединения. Для этого им переданы все основные функции, такие как аттестация аудиторов, осуществление контроля за качеством аудита, а также разработка стандартов и норм аудита. Результаты аудита, прежде всего, рассчитаны на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Для саморегулируемой модели принципы, нормы, а также стандарты аудиторской деятельности являются основными инструментами установления взаимоотношений между всеми субъектами аудита. Государственное влияние на аудиторскую деятельность осуществляется лишь посредством общего регулирования экономики и других сфер деятельности.

Таким образом, различие концепций регулирования аудиторской деятельности обусловлено задачами, которые решает аудит и неодинаковой степенью вмешательства государства в регламентацию и организацию аудиторской деятельности.

Тенденцией последних лет стало объединение принципов государственного и общественного регулирования в смешанной модели, в которой принцип саморегулирования уступает место паритетному участию в регулировании аудиторской деятельности профессионального сообщества и государства. Особенно серьезным изменениям подверглась американская концепция регулирования после скандала, связанного с делом компании Enron и аудиторской компанией Arthur-Andersen. Неэтичное профессиональное поведение сотрудников этой компании нанесло ущерб общественному имиджу аудиторской профессии, в результате чего в США и Великобритании было принято решение о создании надзорных органов, которые призваны жестко контролировать работу аудиторов. В странах Западной Европы аудит всегда находился под жестким государственным надзором, например, в Германии аудит и бухгалтерский учет находятся под контролем Министерства юстиции, а во Франции — Министерства экономики и финансов.

Последствием громких корпоративных скандалов явилось то, что в изменившейся обстановке старая система организации аудита уже не могла обеспечить деятельность аудиторов в качестве надежных стражей спокойствия на финансовых рынках. Сами принципы аудита и методы регулирования аудиторской деятельности требовали кардинальных изменений. И изменения эти были

связаны с ужесточением государственного регулирования и контроля за деятельностью аудиторов и аудиторских фирм.

В ответ на громкие корпоративные скандалы в 2002 г. в США был принят так называемый закон Сарбейнса – Оксли (Act Sarbanes – Oxley of 2002, SOX), известный также как Закон о реформе отчетности публичных компаний и защите инвесторов. Скандалы, связанные с участием ответственных сотрудников и руководства публичных компаний, вынудили многие страны (Австралия, Великобритания, Евросоюз, Япония и др.) для ужесточения контроля за прозрачностью и качеством финансовой отчетности общественно значимых компаний разработать правовые акты, аналогичные Закону Сарбейнса – Оксли. При этом законодатели столкнулись с необходимостью учесть при их подготовке специфические национальные особенности корпоративной культуры, чем полностью пренебрегли разработчики американского закона, распространившие на всех участников рынка ценных бумаг США (независимо от страны происхождения) обязательность подчинения требованиям, присущим национальной деловой культуре США.

Принятый 30.12.2008 г. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ фактически узаконил в России создание смешанной модели регулирования, тем более что мировая практика аудита доказала неэффективность модели «чистого» саморегулирования.

Характерными признаками смешанной модели являются:

- 1) четкое разделение полномочий государства и делового сообщества по регулированию аудиторской деятельности (государство регламентирует общие правила национального аудита, а также контролирует деятельность профессиональных объединений);
- 2) создание смешанных органов регулирования аудиторской деятельности;
- 3) создание смешанной системы нормативных актов регулирования аудиторской деятельности [52, С. 27-31].

1.2. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России

Регулирование аудита в России осуществляется при участии следующих субъектов аудиторской деятельности (рис.1):

- 1) Уполномоченного федерального органа.
- 2) Совета по аудиторской деятельности.
- 3) Саморегулируемых организаций аудиторов (СРО).
- 4) Аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

В соответствии со ст. 15 Закона №307-ФЗ функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» в качестве такого органа было определено Министерство финансов РФ.



Рисунок 1.1. – Система регулирования аудиторской деятельности

Статьей 15 Закона №307-ФЗ определены следующие функции государственного регулирования аудиторской деятельности:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных данным Законом;
- 3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- 4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- 5) иные предусмотренные Законом об аудите функции.

Функции Министерства финансов РФ можно объединить по двум принципиальным направлениям:

- 1) создание условий для организации и проведения аудита (*организационное регулирование*);
- 2) создание условий для развития аудита в Российской Федерации (*стратегическое регулирование*).

В составе Министерства финансов РФ создан Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности, Положение о котором было утверждено Приказом

Минфина РФ от 7 июня 2005 г. № 110 (в ред. от 13.10.2010 № 484). Департамент является структурным подразделением Министерства, обеспечивающим осуществление его функций по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности.

Функции, осуществляемые Департаментом, корреспондируют полномочиям Министерства финансов РФ в целом. Департамент как структурное подразделение Минфина России подготавливает к утверждению в установленном порядке нормативные правовые акты Министерства.

Департамент осуществляет государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, разработку порядка, сроков и формы отчета об исполнении саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность. Департамент ведет государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Механизм регулирования аудиторской деятельности современной России может быть охарактеризован как смешанный, построенный на сочетании государственного регулирования и саморегулирования.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при Минфине России создан Совет по аудиторской деятельности. Правовой статус Совета определен ст. 16 Закона №307-ФЗ. В силу данной нормы Минфин России утвердил Положение о совете по аудиторской деятельности и Положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности (Приказ Минфина России от 29 декабря 2009 г. № 146н «О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа» (в ред. ред. от 01.04.2015)).

В связи с введением института саморегулируемых организаций аудиторов на Совет возлагается деятельность по реализации интересов всех потенциальных участников правоотношений в сфере аудиторской деятельности, поддержания высокого профессионального уровня такой деятельности».

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

4) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

5) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

б) осуществляет в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Совет наделен правом запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

В состав Совета по аудиторской деятельности входят:

1) 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

2) два представителя уполномоченного федерального органа;

3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, и от Центрального банка Российской Федерации;

4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

В состав рабочего органа Совета входят:

1) руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов;

2) руководитель единой аттестационной комиссии;

3) представители Министерства финансов Российской Федерации;

4) представители научной и педагогической общественности.

Число представителей СРО в рабочем органе Совета должно составлять не менее 70% от их общего числа.

Этот орган обсуждает все вопросы с профессиональной точки зрения, выработывает профессиональные решения и передает их в Совет, который, в свою очередь, рассматривает решения, предложенные рабочим органом, уже с точки зрения их соответствия общественным интересам. Исходя из общественных интересов, Совет по аудиторской деятельности принимает либо отклоняет предложения рабочего органа.

Советы по аудиторской деятельности созданы и в субъектах РФ.

Порядок реализации государством функции внешнего контроля качества работы аудиторских организаций установлен в ч. 5 ст. 10 Закона №307-ФЗ, в соответствии с которой внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

В соответствии с Указом Президента РФ от 02.02.2016 № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций переданы Федеральному казначейству.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. Приказом Минфина России от 24 февраля 2010 г. № 16н утвержден Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 4/2010) «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (Приказ Минфина России от 24 февраля 2010 г. № 16н).

1.3. Современные тенденции в развитии регулирования профессии

Тенденцией последних лет стало объединение принципов государственного и общественного регулирования в смешанной модели, в которой принцип саморегулирования уступает место паритетному участию в регулировании аудиторской деятельности профессионального сообщества и государства. Особенно серьезным изменениям подверглась американская концепция регулирования после скандала, связанного с делом компании Enron и аудиторской компанией Arthur-Andersen. Неэтичное профессиональное поведение сотрудников этой компании нанесло ущерб общественному имиджу аудиторской профессии, в результате чего в США и Великобритании было принято решение о создании надзорных органов, которые призваны жестко контролировать работу аудиторов. В странах Западной Европы аудит всегда находился под жестким государственным надзором, например, в Германии аудит и бухгалтерский учет находятся под контролем Министерства юстиции, а во Франции — Министерства экономики и финансов.

Последствием громких корпоративных скандалов явилось то, что в изменившейся обстановке старая система организации аудита уже не могла обеспечить деятельность аудиторов в качестве надежных стражей спокойствия на финансовых рынках. Сами принципы аудита и методы регулирования аудиторской деятельности требовали кардинальных изменений. И изменения эти были связаны с ужесточением государственного регулирования и контроля за деятельностью аудиторов и аудиторских фирм.

В ответ на громкие корпоративные скандалы в 2002 г. в США был принят так называемый закон Сарбейнса – Оксли (Act Sarbanes – Oxley of 2002, SOX), известный также как Закон о реформе отчетности публичных компаний и защите инвесторов. Скандалы, связанные с участием ответственных сотрудников и руководства публичных компаний, вынудили многие страны (Австралия, Великобритания, Евросоюз, Япония и др.) для ужесточения контроля за прозрачностью и качеством финансовой отчетности общественно значимых компаний разработать правовые акты, аналогичные Закону Сарбейнса – Оксли. При этом законодатели столкнулись с необходимостью учесть при их подготовке специ-

фические национальные особенности корпоративной культуры, чем полностью пренебрегли разработчики американского закона, распространившие на всех участников рынка ценных бумаг США (независимо от страны происхождения) обязательность подчинения требованиям, присущим национальной деловой культуре США [52, С. 27-31].

В России так же произошло перераспределение функций государственного регулирования аудиторской деятельности от Правительства Российской Федерации к уполномоченному федеральному органу исполнительной власти и от уполномоченного органа к саморегулируемым организациям аудиторов, видится соответствующей рыночной природе аудита.

Функции, переданные государством в СРО аудиторов:

- Установка условий доступа в профессию – аттестация;
- Ведение реестра членов СРО, обеспечение информационной открытости;
- Внешний контроль качества работы членов СРО;
- Разработка проектов федеральных стандартов;
- Организация профессионального обучения и контроль за его исполнением членами СРО
- Разработка Кодекса профессиональной этики;
- Разработка правил независимости аудитора;

Дополнительные функции (в рамках Федерального закона №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»):

- представительство в органах государственной власти;
- создание третейских судов;
- создание Единой аттестационной комиссии.

Перспективы развития аудита в России представляются в следующем:

- 1) повышение значения и роли аудита в обществе;
- 2) разработка концепции развития аудита в России на основе внедрения МСА, использования мирового и отечественного опыта;
- 3) повышение роли СРО аудиторов в развитии и управлении профессией;
- 4) устранение неоправданного дублирования контрольных функций;
- 5) развитие рынка аудиторских услуг. Расширение сферы обязательного аудита, особенно в социально-значимых сферах (ЖКХ, градообразующие предприятия и т.д.);
- 6) обеспечение мирового уровня подготовки аудиторских кадров, повышение конкурентоспособности российских аудиторов.

1.4. Основные этические принципы аудита. Угрозы принципам аудита и меры предосторожности

Этика – это совокупность норм поведения, мораль отдельного человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

В настоящее время профессия аудитора в соответствии с потребностями современного общества является общественно значимой и считается достаточ-

но престижной и востребованной. Это подразумевает поддержание аудиторами соответствующей репутации в деловых кругах и признание ими своей ответственности перед обществом.

В своей деятельности аудиторы должны:

- постоянно обеспечивать высокое качество услуг и потребности общества в полноценной и достоверной информации;
- достигать профессионализма и быть высококвалифицированными специалистами в своей области;
- завоевывать доверие своих клиентов, чтобы последние были уверены, что соблюдение этики аудитора не позволит совершить ему недостойные поступки. Другими словами, существует объективная необходимость поддержания в общественном мнении уважения к профессии аудиторов.

Однако при осуществлении своей деятельности аудиторы обязаны соблюдать не только профессиональные этические, но и общечеловеческие нормы.

Кодекс этики аудиторов – это свод правил, определяющий нравственные отношения между аудиторами и клиентами, а также внутри аудиторского сообщества.

Профессиональный кодекс этики и поведения аудиторских организаций (аудиторов) был принят Международной федерацией бухгалтеров (IFA) в 1996 г. и пересмотрен в 1998 г. В нем определены моральные и нравственные ценности, а также обязательные к исполнению этические нормы поведения аудиторов.

Целями Кодекса этики являются:

- установление основных принципов, которые должны соблюдаться аудиторами;
- формулировка правил поведения аудиторов;
- изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям этических норм.

На основе международного Кодекса этики был разработан Профессиональный кодекс этики аудиторов России, который был принят Советом по аудиторской деятельности от 28 августа 2003 г., затем был принят Кодекс этики аудиторов России от 31 мая 2007 г., в настоящее время действует **Кодекс профессиональной этики аудиторов**, который одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г. (протокол № 4). Он является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством.

В Кодексе профессиональной этики аудиторов отмечается, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

Согласно МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудитор должен соблюдать **соответствующие этические требования**, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности.

В Кодексе профессиональной этики аудиторов установлено, что аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- 1) честность;
- 2) объективность;
- 3) независимость;
- 4) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- 5) конфиденциальность;
- 6) профессиональное поведение.

1) *Честность*. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

2) *Объективность*. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Поэтому ему следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

3) *Независимость*. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен быть независимым от аудируемых лиц и от третьих лиц. Под независимостью аудитора подразумевается независимость его мышления (профессионального суждения) и поведения.

4) *Профессиональная компетентность и должная тщательность*. Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги.

Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности. Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее - практическая работа.

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых новшеств. Постоянное повышение профессиональной квалификации

развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

Под добросовестностью понимается обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно

Аудитор должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

В случаях, когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, аудиторские организации или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам.

5) *Конфиденциальность*. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию.

Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Аудитор должен соблюдать конфиденциальность вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации.

Аудитор должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы, или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;

б) раскрытие требуется законодательством, например:

– при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

– при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными аудитору фактов нарушения законодательства;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

– при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю;

– при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченного государственного органа;

– при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или аудиторской организации на раскрытие информации;

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);

в) характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;

г) являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

б) *Профессиональное поведение.* Аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Однако описать все случаи возникновения угроз нарушения основных принципов этики и определить все уместные ответные действия невозможно. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные угрозы, для предотвращения которых могут требоваться различные меры предосторожности.

Аудитор должен оценивать любые угрозы нарушения основных принципов этики в случаях, когда ему становится известно (или он предполагает) об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы.

Большинство угроз можно разделить на пять категорий:

1. ***угрозы личной заинтересованности***, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть такие угрозы являются:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность стать сотрудником клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов проверки достоверности информации;

ж) заем, выданный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

2. ***угрозы самоконтроля***, которые могут возникнуть в случаях, когда аудитор при формировании суждения в ходе выполнения текущего задания будет безапелляционно полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим, или иным работником аудиторской организации, или на оказанные ранее им или иным работником аудиторской организации услуги. Эти угрозы могут возникнуть в следующих случаях:

а) выпуск аудиторской организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрении которых она же осуществляла;

б) выполнение аудиторской организацией, осуществлявшей подготовку исходных данных для составления клиентом учетных записей, задания, обеспечивающего уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей;

в) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который является или в недавнем прошлом являлся руководителем или иным должностным лицом этого клиента;

г) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который работает или в недавнем прошлом работал у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки задания;

д) предоставление аудиторской организацией клиенту услуг, которые оказывают непосредственное влияние на предмет выполняемого для этого же клиента задания, обеспечивающего уверенность.

3. **угрозы заступничества**, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются:

- а) продвижение аудиторской организацией акций организации, ценные бумаги которой допущены к обращению на организованных торгах, в то время, как эта организация является для аудиторской организации аудируемым лицом;
- б) представление аудитором интересов аудируемого лица при разбирательстве или споре с третьей стороной.

4. **угрозы близкого знакомства**, которые могут возникнуть в результате длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть эти угрозы являются:

- а) близкое родство участника группы, ответственного за задание, с руководителем или иным должностным лицом клиента;
- б) занятие работником клиента должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, выполняемого группой, в состав которой входит участник, с которым этот работник клиента состоит в близком родстве;
- в) руководитель или иное должностное лицо клиента или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет рассмотрения, недавно был руководителем задания в аудиторской организации;
- г) принятие аудитором подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;
- д) длительные деловые отношения между клиентом и старшими работниками аудиторской организации, выполняющей для этого клиента задание, обеспечивающее уверенность.

5. **угрозы шантажа**, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно. Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа:

- а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;
- б) угроза возбуждения судебного разбирательства;
- в) давление с целью необоснованно снизить объем выполняемых работ для сокращения гонорара;
- г) оказание давления на аудитора с целью заставить его согласиться с мнением работника клиента по определенному вопросу только потому, что этот работник имеет больше опыта в решении подобных вопросов;
- д) зависимость карьерного роста аудитора от согласия аудитора с ненадлежащим подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету и др.

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на 2 общие группы:

а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;

б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;

б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) руководство по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные стандарты (стандарты аудиторской деятельности);

д) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов;

е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

Аудитор должен основываться на собственном суждении для того, чтобы принять решение, как наилучшим образом предотвратить угрозы, превышающие приемлемый уровень, путем принятия мер для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, либо путем прекращения выполнения задания или отказа от такого задания на этапе его принятия.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают общие внутрифирменные меры предосторожности и меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию.

Общие внутрифирменные меры предосторожности могут включать:

а) руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;

б) руководство аудиторской организацией, при котором подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;

в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;

г) для аудиторских организаций, выполняющих задание по проверке, - документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

д) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;

е) привлечение других руководителей и групп, выполняющих задания по проверке, для оказания клиенту услуг, не связанных с проверкой;

ж) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами группы, выполняющей задание, неправомерно влиять на результаты задания;

з) назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

и) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации и др.

Меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию, могут включать:

а) привлечение другого аудитора для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;

б) получение консультаций от независимой третьей стороны (например, комитета по аудиту клиента), профессионального контрольного органа или других аудиторов;

в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;

г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера взимаемой платы (гонорара);

д) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания;

е) ротация руководящего персонала проверяющей группы.

В зависимости от характера задания аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;

б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

в) применение клиентом при поручении заданий, не связанных с аудитом, внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;

г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах аудиторской организации.

Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессией или регулирующим органом, позволяющую коллегам, работодателям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях норм этики.

Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой ин-

формацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

1.5. Независимость аудитора: подходы и критерии

Одним из ключевых положений аудита является требование независимости аудитора от проверяемого экономического субъекта. Статья 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ содержит ряд законодательных ограничений в осуществлении аудиторских проверок.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

20 сентября 2012 г. Советом по аудиторской деятельности были одобрены Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (протокол № 6) (с изм. от 27 июня 2013 г., протокол № 9 и от 18 декабря 2014 г., протокол № 15).

Требования к независимости аудитора, содержащиеся в Правилах независимости, обязательны для применения участниками аудиторских групп, аудиторскими организациями, в том числе сетевыми, во всех случаях выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, если Правилами независимости не предусмотрено иное.

Независимость аудитора подразумевает:

а) *независимость мышления*, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и позволяет действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) *независимость поведения*, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

Отдельные обстоятельства работы аудитора или их совокупность могут создавать угрозы независимости. Однако описать все ситуации, в которых могут возникнуть угрозы независимости, и определить все уместные меры предосторожности невозможно. Поэтому Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости.

Концептуальный подход к соблюдению требований к независимости заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности.

Принимая решение о том, следует ли принимать задание, или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником аудиторской группы, аудиторская организация должна выявить угрозы независимости и оценить их. В случае, когда оценка угроз независимости окажется выше приемлемого уровня и решение касается вопроса принятия задания или включения в аудиторскую группу определенного лица, аудиторская организация должна определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудиторская организация должна определить, могут ли принятые меры предосторожности быть эффективными для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня, или другие меры предосторожности должны быть приняты, или выполнение задания следует прекратить. Когда в ходе выполнения задания становится известной новая информация об угрозе независимости, аудиторская организация должна оценить значимость такой угрозы в соответствии с концептуальным подходом.

В случае, когда аудитор устанавливает, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня не могут быть приняты или они вообще не существуют, аудитор должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие угрозу независимости, либо отказаться от задания на этапе его принятия или прекратить выполнение задания.

В случае, когда аудиторская организация является сетевой, она должна быть независима от аудируемых лиц других аудиторских организаций, входящих в ту же сеть.

Аудитор должен осуществлять регулярный обмен информацией, касающейся взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора, с представителями собственника аудируемого лица.

Аудитор должен быть независим от аудируемого лица в течение периода выполнения задания по аудиту и периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Нарушение положений Правил независимости может произойти независимо от наличия в аудиторской организации принципов и процедур, обеспечивающих достаточную уверенность в соблюдении независимости. Последствием нарушения может быть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту.

В случае обнаружения нарушения принципа независимости, о нем незамедлительно должны быть информированы руководитель задания, лица, ответственные за принципы и процедуры по обеспечению независимости, а в случае необходимости, иные работники аудиторской организации или сети.

Аудиторская организация должна оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность выпустить аудиторское заключение.

В зависимости от значимости нарушения, либо может возникнуть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту, либо у аудиторской организации может существовать возможность предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения.

В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, она должна обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия с представителями собственника аудируемого лица.

Аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся нарушения, предпринятых действий, принятых основных решений и всех вопросов, которые обсуждались с представителями собственника, и если уместно, в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или с уполномоченными государственными органами. В случаях продолжения выполнения задания по аудиту аудиторская организация должна также документально зафиксировать вывод о том, что по ее профессиональному суждению объективность не была нарушена, а также обоснование того, что предпринятые действия надлежащим образом устранили последствия нарушения и что аудиторская организация может выпустить аудиторское заключение.

1.6. Порядок разрешения конфликта интересов

Аудитор должен не допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное суждение. Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть конфликт интересов, являются, в частности:

а) предоставление консультационной услуги по сопровождению сделки клиента, планирующего приобрести аудируемое лицо, в отношении которого в ходе аудита аудиторская организация получила конфиденциальную информацию, важную для такой сделки;

б) одновременное консультирование двух клиентов, которые являются прямыми конкурентами в сделке по покупке одной и той же компании, когда консультация аудиторской организации может повлиять на конкурентные позиции этих клиентов;

в) оказание услуг покупателю и продавцу, которые являются сторонами одной и той же сделки;

г) оказание услуг по оценке стоимости активов двум сторонам, которые по отношению к таким активам являются противоборствующими сторонами;

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;

е) рекомендация клиенту инвестировать в компанию, в которой, например, супруг(а) аудитора, имеет финансовую заинтересованность;

ж) консультирование клиента по вопросам приобретения компании, в приобретении которой заинтересована и сама аудиторская организация и др.

Прежде чем принять на обслуживание нового клиента или задание, или установить деловые взаимоотношения аудитор должен предпринять разумные действия по выявлению обстоятельств, которые могли бы привести к конфликту интересов, в том числе установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

По мере выполнения задания характер услуг, заинтересованность и взаимоотношения могут претерпевать изменения. Аудитор должен тщательно отслеживать подобные изменения, с тем, чтобы выявлять обстоятельства, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов.

Процесс выявления существующих или потенциальных конфликтов интересов зависит от таких факторов, как:

а) характер предоставляемых профессиональных услуг;

б) размер аудиторской организации;

в) объем и состав клиентской базы;

г) структура аудиторской организации, например количество и географическое местонахождение подразделений аудиторской организации.

Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

а) уместные факты;

б) имеющиеся этические проблемы;

в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;

г) установленные внутренние процедуры;

д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения и взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

В случаях, когда обстоятельства приводят к этическому конфликту с клиентом или такой конфликт возник внутри клиента, аудитор должен определить, следует ли ему обратиться за консультацией к представителям собственника данного клиента (например, к совету директоров или в комитет по аудиту).

Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в соответствующую саморегулируемую организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности.

Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор может решить, что в данных обстоятельствах

следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

Контрольные вопросы к главе 1:

1. Какие существуют модели регулирования аудиторской деятельности в мире?
2. Какая модель регулирования аудиторской деятельности применяется в России?
3. Назовите органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России.
4. Какова система управления аудиторской деятельностью в России?
5. Назовите функции государственного регулирования аудиторской деятельности.
6. Какие функции выполняет Совет по аудиторской деятельности?
7. Кто входит в состав Совета по аудиторской деятельности?
8. Каковы современные тенденции в развитии регулирования профессии.
9. Назовите основные этические принципы аудита.
10. Какие существуют угрозы принципам аудита?
11. Перечислите меры предосторожности, позволяющие устранить угрозы принципам аудита.
12. Что понимается под независимостью аудитора? Укажите основные подходы в независимости и её критерии.
13. Каков порядок разрешения конфликта интересов?

Тесты для самопроверки к главе 1

- 1. На современном этапе существуют следующие модели регулирования аудиторской деятельности:**
 - а) европейская и американская;
 - б) смешанная;
 - в) российская.
- 2. Ведущая роль аудиторских объединений в системе органов регулирования аудита характерна для:**
 - а) европейской модели регулирования аудиторской деятельности;
 - б) американской модели;
 - в) смешанной модели.
- 3. Выработку государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности в России осуществляет:**
 - а) Совет по аудиторской деятельности;
 - б) Уполномоченный федеральный орган (Минфин РФ);
 - в) Саморегулируемые организации аудиторов;
 - г) Федеральное казначейство.
- 4. Внешний контроль работы аудиторских организаций в России осуществляет:**

- а) Федеральное казначейство;
- б) Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности при Минфине РФ;
- в) Министерство экономического развития.

5. В состав функций саморегулируемых организаций аудиторов (СРО) входят:

- а) рассмотрение проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- б) внешний контроль качества работы членов СРО;
- в) ведение государственного реестра СРО аудиторов;
- г) одобрение правил независимости аудиторов;
- д) рассмотрение обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности.

6. К основным этическим принципам аудита относятся:

- а) честность, независимость, объективность, конфиденциальность;
- б) независимость, объективность, профессиональная компетентность;
- в) честность, независимость, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

7. Давая пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов, аудитор нарушает принцип:

- а) честности и объективности;
- б) добросовестности;
- в) профессионального поведения.

8. Является ли нарушением принципа конфиденциальности сообщение аудитором случаям коррупционных правонарушений аудируемого лица соответствующим органам государственной власти:

- а) является;
- б) не является, если это сделано с письменного согласия аудируемой организации;
- в) не является.

9. Составляющие независимости аудитора:

- а) независимость мышления и финансовая независимость;
- б) независимость поведения и независимость мышления;
- в) моральная и материальная независимость.

10. В целях разрешения конфликта интересов аудитор имеет право:

- а) проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации или обратиться в соответствующую СРО;
- б) обратиться за помощью к юристам;
- в) выйти из состава рабочей группы или отказаться от конкретных обязательств;
- г) все ответы верны.

Глава 2. Современное состояние рынка аудиторских услуг и конкуренция

2.1. Крупные международные аудиторские сети

На рынке аудита представлены три основные группы игроков:

- 1) международные аудиторско-консалтинговые группы («большая четверка»);
- 2) крупные российские аудиторско-консалтинговые компании, многие из которых входят в международные сети и оказывают услуги под их маркой;
- 3) средние и мелкие аудиторские компании.

В июле 2006 года «Международный совет по стандартам этики бухгалтерских и аудиторских организаций» внес изменения в статью 290 «Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов» – в результате чего были дополнительно введены конкретные параметры для определения различий между сетями и ассоциациями в среде бухгалтерских и аудиторских фирм. Евросоюзом также принят аналогичный порядок для стран, входящих в его состав; данные изменения поддержаны и американским институтом дипломированных независимых бухгалтеров.

Членство в сети предполагает использование единого бренда – как следствие, члены одной сети обычно имеют единое название. Таким примером может служить, прежде всего, большая четверка (Deloitte & Touche, PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young и KPMG) и другие международные аудиторские сети (Nexia International, Praxity, BDO International, RSM International и др.) а также ряд российских компаний, использующих в своем наименовании название сети, членом которой они являются (Аудиторско-консалтинговая группа (АКГ) «Интерком-Аудит», АКГ BDO и др.). В каждую из сетей входят до полутора сотен фирм-членов, расположенных в разных странах мира.

Члены сети – отдельные юридические лица, но подчиняются головным офисам и управляющим органам, координирующим их деятельность. Помимо централизованного управления их объединяют и единые стандарты аудита и методические материалы по их применению, причем, что примечательно, обязательные для всех членов сети.

В соответствии с пунктом 1.10 Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г. (протокол № 6), объединение считается сетью, если разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, с высокой вероятностью сочтет, что организации связаны между собой таким образом, что представляют собой сеть.

Порядок ведения перечня аудиторских сетей одобрен решением Совета по аудиторской деятельности от 24 марта 2016 г. (протокол № 21). Согласно данному порядку «в перечни сетей аудиторских организаций включаются объединения организаций, соответствующие определению сети аудиторских орга-

низаций и требованиям к ней, предусмотренным Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций. Для включения в перечень международных сетей аудиторских организаций объединение организаций должно являться членом в Форуме фирм (Forum of Firms) Международной федерации бухгалтеров и иметь не менее одного члена, осуществляющего аудиторскую деятельность на территории Российской Федерации.

В соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6) *аудиторская фирма, входящая в состав сети, должна быть независимой по отношению к аудируемым лицам других членов этой сети*. То есть каждой компании, входящей в сеть, нужно будет представить перечень лиц, в отношении которых нужно обеспечить уверенность в независимости, иначе говоря, список всех своих клиентов. Этот перечень должен быть заведен в центральную базу данных, которая должна быть подвергнута постоянному мониторингу, чтобы избежать возможного возникновения конфликта интересов. Одним словом, при первичном признании клиента, необходимо получить подтверждение независимости всех партнеров по сети. Согласно новым изменениям членство в сети предполагает солидарную ответственность, что в свою очередь приводит к существенным изменениям в условиях членства и контроля качества. Расходы по гарантии ответственности сети, распределяются на всех ее членов.

Ассоциация представляется более гибким аналогом профессионального объединения, в которой участники, не имея централизованного управления, сохраняют практически полную независимость, хотя и могут иметь общие стандарты и нормативные базы, применение которых, правда, носит рекомендательный характер.

Например, международная ассоциация в области аудита и консалтинга Crowe Horwath International, CPA Associates International и др. Ассоциации проводят контроль качества работы своих членов, мониторинг независимости и ведут страхование солидарной ответственности перед клиентами, вызывая все больше доверия.

На сегодняшний день в России представлены все крупнейшие международные объединения аудиторов, входящие в Top20 в мире. Это доказывает не только активность российских аудиторских компаний, но и интерес к России со стороны иностранных коллег.

На данный момент крупным игроком на международном рынке аудита является аудиторская сеть BDO International. Эта международная группа аудиторских и консалтинговых компаний занимает 5 место в мире (после «Большой четверки»), объединяя свыше 48 000 сотрудников в 135 странах.

Несколько лет назад другая международная аудиторская сеть – Moores Rowland International (MRI) – объявила об объединении с британским подразделением международного аудитора Mazars. Одновременно с этим в Германии шла консолидация Mazars и немецкой аудиторской фирмы RSM Hemmelrath. В результате возник альянс с единым брендом – Praxity.

Grant Thornton на данный момент одна из ведущих международных организаций, объединяющая независимые аудиторско-консалтинговые фирмы и включает свыше 31 000 сотрудников из 100 стран мира.

Baker Tilly International – 8-я по величине международная аудиторская сеть. Она объединяет 156 компаний из 131 стран мира. Штаб-квартира сети расположена в Лондоне (Великобритания). Численность персонала насчитывает 26 000 человек, глобальный совокупный доход сети составил 3,3 млрд. долларов США (по состоянию на июнь 2012 года).

Среди крупнейших мировых аудиторско-консалтинговых сетей – Crowe Horwath International, которая была сформирована в основном бывшими ключевыми менеджерами компаний «Большой четверки» с целью создания Уникальной альтернативы Большой четверке. Эта сеть входит в десятку крупнейших мировых аудиторско-консалтинговых сетей.

Замыкает же десятку PKF International – международная ассоциация, работающая в 125 странах.

Среди крупных международных аудиторских сетей стоит выделить и Nexia International, которая объединяет более 590 организаций из 105 стран мира.

В 2015 году произошло объединение компаний «Бейкер Тилли Русаудит» и «Грант Торнтон Россия». Объединенная фирма «Бейкер Тилли Россия» (выручка за 2015 год – 990,1 млн рублей), является членом международной аудиторской сети Baker Tilly International. Масштаб объединенной компании (20 партнеров и свыше 500 сотрудников) позволит ей обслуживать более крупные компании.

Это объединение не первое на российском рынке: с 2006 года на рынке работает объединение «Нексия СиАйЭс»; с 2013 года – HLB Russian Group, с 2014 года – сеть «ФинЭкспертиза» и так далее). Созданию каждой такой «коалиции» предшествуют ощутимые финансовые, административные и организационные усилия, в конечном счете направленные на внедрение в отечественном аудите и консалтинге стандартов мирового уровня.

Преимущества от вступления в международную аудиторскую сеть

Членство в международной профессиональной организации чрезвычайно важно для аудитора, это поможет расширить горизонты деловой активности и профессиональные качества. Аудиторы получают следующие неоспоримые преимущества:

- активное сотрудничество с другими членами сети в различных профессиональных областях: непрерывный обмен информацией, проведение исследований, консультации, издание специальных учебных материалов, обмен техническими средствами (программы аудита, методологии, руководства и т.д.) и как следствие экономия на создании единых методологических документов и технологий оказания услуг;
- система взаимной передачи клиентов и возможность совместного оказания услуг клиенту;
- проведение совместных мероприятий, в том числе международных конференций, предоставляющих возможность для обсуждения вопросов в профессиональной сфере;

- совместное осуществление программ по обучению;
- другие ресурсы, необходимые для развития бизнеса всех членов сети и реализации одного из ключевых принципов – принципа «инвестиции в знания».

2.2. Аудиторские компании «большой четверки»: положение на рынке, тенденции и перспективы развития на национальных рынках

Самые крупные аудиторские компании мира находятся в составе так называемой «Большой четверки». На сегодняшний день в «Большую четверку» входят 4 всемирно известные аудиторские фирмы: PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Ernst&Young, KPMG.

Несколько лет назад в мире было 8 крупнейших аудиторских компаний, и назывались они, соответственно, «Большая восьмерка». Однако в 1989 году, в результате слияния Deloitte, Haskins and Sells и Touche Ross, образовалась компания Deloitte & Touche, а в результате слияния Ernst & Whinney и Arthur Young – Ernst & Young. Таким образом, известная нам «восьмерка» неожиданно превратилась в «шестерку». В 1998 году произошло слияние Price Waterhouse и Coopers & Lybrand, а в 2002 году из «пятерки» крупнейших аудиторских компаний мира «выбыла» Arthur Andersen.

Крупнейшей в мире международной сетью компаний, предлагающих профессиональные услуги в области консалтинга и аудита, является PricewaterhouseCoopers. Компания существует на протяжении более 160 лет. Сеть PricewaterhouseCoopers предоставляет услуги в 158 странах мира.

Deloitte & Touche – еще один член «Большой четверки», оказывает аудиторские и консалтинговые услуги в более чем 120 странах мира.

В отличие от конкурентов по «четверке», Deloitte в полном объеме сохранила консалтинговый бизнес. Кроме этого, в ряде стран мира Deloitte имеет собственную юридическую практику. Deloitte & Touche одной из первых среди ведущих аудиторских и консалтинговых компаний пришла на рынок стран СНГ.

Ernst & Young (E&Y) – британская аудиторская компания, одна из крупнейших в мире. Ключевую роль в успехе деятельности компании играет коллектив, насчитывающий 152 тысячи сотрудников.

Четвертый член «Большой четверки» - это международная сеть фирм KPMG, предоставляющих аудиторские, налоговые и консультационные услуги. Название образовано из первых букв фамилий основателей – Пита Клинефельда (Klynveld), Сэра Уильяма Барклая Пита (Peat), Джеймса Марвика (Marwick) и Райнхарда Герделера (Goerdeler). Представительства КПМГ работают в 156 странах мира, и численность сотрудников компании составляет свыше 152 тысяч человек. В России она работает с 1990 года и является не только одной из лидирующих международных компаний [16].

«Большая четверка» контролирует от 70% до 90% рынка аудита в различных странах. В России доля аудиторского рынка, «принадлежащая» фирмам «Большой четверки», не столь велика.

По данным Минфина за 2010 – 2014 годы, на долю этой группы аудиторских организаций приходится от 30 до 40% объема оказанных аудиторских услуг. В 2015 году на долю «большой четверки» приходился 41% суммарной выручки от оказанных аудиторских услуг.

По мнению аналитиков на российском рынке аудиторских услуг можно говорить о присутствии пятого ключевого игрока – национальной аудиторской компании «БДО Юникон». Это активно развивающаяся компания работает под мировым брендом «BDO International», но тем не менее является именно национальной российской фирмой. Она уже сейчас составляет серьезную конкуренцию мировой аудиторской четверке.

В Евросоюзе решили восстановить конкуренцию на рынке консалтинговых и аудиторских услуг, и Еврокомиссия предложила перекроить модель работы «Большой четверки» аудиторских организаций.

Как пишет The Financial Times, в ЕС подготовлен новый законопроект, обязывающий европейские компании, у которых на балансе более €1 млрд., нанимать сразу 2 аудиторские организации для совместной оценки бизнеса. Одной из таковых должна быть корпорация из «Большой четверки».

Эти меры призваны усилить прозрачность и конкуренцию на аудиторском рынке. Ранее европейские лидеры не раз указывали на недобросовестную работу крупнейших аудиторов в преддверии глобального финансового кризиса, когда те поставили свои подписи под финансовой отчетностью ведущих мировых банков, после чего последние оказались на грани банкротства.

Существуют вполне объективные причины того, что в последние годы репутация крупнейших аудиторов стала подвергаться сомнению и инвесторов, и рыночных регуляторов. Первым серьезным ударом оказался скандал с американским газодобывающим гигантом Enron в 2001 году. Аудитора Arthur Andersen, входившего в состав фирм, бывших тогда еще «Большой пятеркой», обвинили в фальсификации отчетности Enron. Именно после этого в США в 2002 году был принят закон Сарбейнса-Оксли, направленный на демонополизацию рынка аудиторско-консалтинговых услуг. Этот закон значительно ужесточил требования к финансовой отчетности и к процессу ее подготовки.

В 2006 году, после еще одного скандального банкротства итальянского Parmalat к необходимости схожих мер пришли и в Евросоюзе. Еврокомиссия приняла так называемую Восьмую директиву, фактически вводящую на европейском рынке нормы, аналогичные нормам закона Сарбейнса-Оксли.

В тот же период было изменено и корпоративное законодательство Великобритании и Японии.

2.3. Национальные рынки аудита различных стран

Важным в международной практике регулирования рынков аудиторских услуг, в особенности странами – членами Европейского союза, является обсуждение предложений по обеспечению прозрачности процедуры выбора аудитора, раскрытию информации о вознаграждениях аудиторов, что должно, в свою очередь, способствовать большей открытости аудиторских компаний, обеспе-

чению транспарентности их деятельности и являться неплохим стимулом к соблюдению профессиональной независимости и этики.

В настоящее время основная проблема международного рынка аудиторско-консалтинговых услуг – это мошенничество при составлении аудиторских отчетов. В США для контроля над аудиторскими организациями, осуществляющими обязательный аудит публичных компаний, в соответствии с законом Сарбейнса-Оксли (SOX) создан подотчетный SEC независимый от аудиторской профессии Совет по надзору за финансовой отчетностью публичных компаний (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB).

Все аудиторские организации, проводящие обязательный аудит финансовой отчетности публичных компаний, проходящих листинг на биржах США, должны быть зарегистрированы при PCAOB.

Закон Сарбейнса-Оксли обязал PCAOB проводить регулярные обзорные проверки силами штатных специально обученных независимых инспекторов соблюдения национальных стандартов аудита и иных требований PCAOB, направленных на качественное выполнение аудиторских заданий аудиторскими организациями (в том числе неамериканскими), которые выполняют обязательный аудит отчетности публичных компаний, действующих на финансовых рынках США. При этом установлено, что крупные аудиторские организации (регулярно обслуживающие более 100 публичных компаний) Совет подвергает ежегодным проверкам, а организации с числом клиентов менее 100 проверяет раз в три года [20, С. 30-31].

В мае 2008 г. Комиссия Европейских сообществ подготовила «Рекомендации по обеспечению внешней гарантии качества обязательного аудита общественно значимых юридических лиц, выполняемого индивидуальными аудиторами и аудиторскими организациями». В документе подчеркивается, что:

– внешний контроль качества обязательного аудита является фундаментальным требованием для обеспечения высокого качества проводимых аудиторских проверок,

– любая система внешнего контроля качества аудита должна быть объективной и независимой от аудиторской профессии (надзор не должен осуществляться практикующими аудиторами).

Инспектирование индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, практикующих обязательный аудит, должно, как требует Директива ЕС, проводиться, по крайней мере, раз в три года и иметь превентивный характер. Надзорный орган имеет право в соответствии с законодательством страны – члена ЕС применять административные меры и накладывать штрафные санкции (при условии информирования общественности).

В Европе Еврокомиссия подготовила план изменения рынка аудиторско-консалтинговых услуг. План предусматривает разделение деятельности аудиторов на 2 направления – аудиторское и консалтинговое. Таким образом, компании не смогут одновременно оказывать оба вида услуг одному и тому же клиенту.

Более того, ЕС намерен обязать публичные компании менять провайдеров упомянутых услуг каждые 6 лет, а в случае если аудиторские услуги оказыва-

ются одновременно двумя компаниями, – каждые 9 лет. При этом заказчиков услуг обяжут организовывать открытый и прозрачный конкурс, в рамках которого будет определяться новый аудитор.

Европейская Комиссия хочет создать единый рынок аудита индивидуальной отчетности. Это позволит аудиторам оказывать услуги свободно по всей Европе, как только они получают лицензию в одной из стран – участников ЕС. Комиссия также обсуждает вопрос об усилении и координации мер по надзору за деятельностью аудиторов в ЕС. В Брюсселе также предложили начать мониторинг рынка аудиторско-консалтинговых услуг на европейском и международном уровнях. В рамках ЕС соответствующие обязанности планируется возложить на Европейское управление по ценным бумагам и финансовым рынкам. «Эти меры должны повысить качество аудита индивидуальной отчетности в странах ЕС и вернуть доверие к аудированной отчетности, особенно к отчетности банков, страховых компаний и крупных котируемых компаний».

Кроме этого, Международный Совет по аудиту (IAASB) должен опубликовать свои рекомендации о том, как улучшить представляемые аудитором отчеты. Цель – сделать аудиторские отчеты понятными, и объяснить заинтересованным лицам, почему та или иная отчетность прошла или не прошла аудит. Ожидаемые рекомендации должны улучшить диалог между компаниями и аудиторами [42].

Важной тенденцией в формировании и аудите финансовой отчетности компаний во всем мире является постепенный переход от национальных стандартов учета и отчетности к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Это способствует движению в направлении унификации требований к составлению отчетности и проведению соответствующих аудиторских процедур.

Таким образом, создаются предпосылки к расширению поля деятельности отдельных аудиторских компаний и групп, имеющих опыт работы по МСФО, позволяющие им выходить на международные рынки аудиторских и консалтинговых услуг.

2.4. Современное состояние и прогноз развития рынка аудиторских услуг в России. Рейтинг аудиторских организаций

В настоящее время рынок аудиторских услуг в России претерпевает существенные изменения: замедляется рост суммарной выручки от оказания аудиторских услуг, меняется их структура, происходит дифференциация рынка, появляются новые лидеры.

Исследование рынка аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2015 года, подготовленное рейтинговым агентством «Эксперт РА», выявило переход этого рынка от стагнации к рецессии. Надежды на стабилизацию и будущий рост аудиторы связывают с выполнением комплекса мер по улучшению регулирования рынка.

По итогам 2015 года суммарная выручка участников рэнкинга крупнейших российских АКГ достигла рекордных за всю историю рэнкинга 116 млрд

рублей (в прошлом рэнкинге 2014 года – 101 млрд рублей). Однако оснований для оптимизма этот показатель не дает. Хотя номинально рост доходов участников нынешнего рэнкинга, по сопоставимым данным, вырос на 6%, поправка на инфляцию (согласно Росстату, 12,9% за 2015 год) вносит диссонанс в эту благостную картину и позволяет прийти к выводу, что рынок из стагнации (в 2014 году номинальный рост составил 15% при инфляции 11,4%) перешел в рецессию. Подтверждением нарастания последнего служит тот факт, что 28% участников рэнкинга завершили 2015 год с падением доходов [58].

По данным Минфина РФ доходы аудиторских организаций от оказания ими аудиторских услуг в 2015 году в абсолютных показателях незначительно выросли по сравнению с 2010 годом – на 7,2 млрд. руб. или на 14,7% (табл.2.1). Однако по сравнению с темпом инфляции в анализируемом периоде наблюдается сокращение уровня доходов от оказания аудиторских услуг.

Таблица 2.1 – Динамика доходов аудиторских организаций в России за 2010 -2015 годы¹

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Объем оказанных услуг – всего, млрд. руб.	49,1	50,8	51,0	51,7	53,6	56,3
Прирост по сравнению с прошлым годом, %	-1,00	3,50	0,50	1,40	3,70	5,04
Уровень инфляции, %	8,78	6,10	6,58	6,45	11,36	12,9
Темп прироста по сравнению с уровнем инфляции, %	-9,78	-2,6	-6,08	-5,05	-7,66	-7,86
Объем доходов от аудита, приходящийся на 1 млн. руб. выручки клиентов, руб.	352	346	325	339	313	318

Необходимо отметить, что доходы от проведения аудита, приходящиеся на 1 млн. руб. выручки ежегодно снижаются: в 2015 году по сравнению с 2010 годом на 34 руб. Как и в 2014 году, в отчетном 2015 году негативными тенденциями можно было назвать – снижение платежеспособности, сокращение расходов и заморозка инвестиций, проблемы с доступом к рынкам капитала и др.

Последствия ухудшения ситуации в экономике (санкции в отношении крупного бизнеса, инфляция, снижение уровня инвестиций) еще какое-то время продолжатся, и основной массе аудиторских компаний, очевидно, придется в ближайший год в целях успеха использовать грамотные стратегии диверсификации услуг, вести анализ рынка на предмет наличия новых клиентов и удержания имеющихся [45].

В сложившихся условиях поддержку росту ведущих АКГ оказало консалтинговое направление их деятельности: прирост доходов от консалтинга в 2015 году составил 7%, тогда как прирост в сегменте аудита составил всего 1%. Совокупно на консалтинговые услуги участников рэнкинга по итогам 2015 года

¹ Составлено автором на основе: [53]

приходится 58,3 млрд рублей (64% суммарной выручки участников рэнкинга без учета компаний, не предоставивших структуру своих доходов).

Верхние строчки рэнкинга АКГ России занимают мировые лидеры аудита:

1 место – группа EY, её доходы по итогам 2015 года составили 17,2 млрд рублей (увеличились на 9,8% по сравнению с 2014 годом);

2 место – группа PwC, доходы равны 12,4 млрд рублей (возросли на 9,1% по сравнению с 2014 годом);

3 место – группа KPMG, суммарная выручка достигла 10,5 млрд рублей (рост за год – 8%);

4 место – группа «Делойт и Туш СНГ», доходы составили 7,8 млрд рублей (данные за 2014 год не предоставлены).

По выручке от аудиторских проверок лидирует группа KPMG. Лидерство этой группы в данном сегменте подтверждается и данными последнего списка крупнейших компаний России RAEX-600. В этом списке 43 компании, включенные по показателю консолидированной выручки в соответствии с МСФО и US GAAP, проводят аудит у КПМГ; 39 – у EY; 38 – у PwC и 20 – у «Делойт и Туш СНГ».

По мнению экспертов рейтингового агентства «Эксперт РА» проявившаяся тенденция снижения темпов роста доходов АКГ от аудита будет развиваться и дальше. Наиболее быстрыми темпами в 2015 году росла выручка от услуг оценки и стоимостного консультирования. По сопоставимым данным, прирост в этом сегменте услуг составил 14%. Объем общей выручки участников рэнкинга по этому направлению – 6,13 млрд рублей. Услуги оценки бизнеса и активов в условиях кризиса востребованы при получении финансирования и заимствованиях, расчетах справедливой стоимости в целях подготовки консолидированной отчетности. Подогревает спрос на оценку и продажа бизнесов, активов, а также банкротства [58].

Повысился спрос на услуги по таким направлениям, как оптимизация и сокращение расходов, создание более эффективной операционной модели бизнеса, выбор более эффективных ИТ-систем, анализ и контроль рисков, консультации в области аутсорсинга, компенсаций и льгот. Востребованы услуги в области финансовых расследований компаниями, которым необходимо предотвратить, проанализировать и раскрыть возможные правонарушения. Также растет спрос на услуги в области налогообложения.

Кроме того, стали актуальны методологические эксперименты - корректировка учетных политик и процедур, постановка систем внутреннего контроля. Среди факторов, которые могут в будущем поспособствовать если не повышению доходов, то хотя бы их стабилизации, выступают, обязательный аудит, аудит консолидированной отчетности и аудит организаций финансового сектора.

В последние годы на рынке аудита и сопутствующих услуг в России формируются новые направления и расширяются некоторые сегменты этого рынка, в частности, услуги по проведению аудита по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), консультирование и услуги по трансфор-

мации отчетности в формат МСФО и соответствующее обучение сотрудников компаний.

Ведущие АКГ продолжают развивать ИТ- и управленческий консалтинг в проектах внедрения бизнес-решений, а также услуги поддержки приложений и аутсорсинг бизнес-процессов. Спрос на ИТ-услуги формирует и государство, например, (хотя это и не совсем привычно для АКГ), в целях развития информатизации, сервисов и взаимодействия с субъектами экономики. Драйвером роста в прошлом году стала консалтинговая поддержка Минэкономразвития со стороны группы «Развитие бизнес-систем» в рамках реализации программы развития сети многофункциональных центров оказания государственных услуг и повышения их эффективности, например, разработка концепции информационного обеспечения деятельности объединенного Верховного суда РФ.

Негативной тенденцией на рынке аудита является демпинг, который, по словам участников рынка, только усилился. О давлении на цены аудиторских проверок говорят даже представители компании «большой четверки». Причем в текущей экономической ситуации это давление приводит к занижению цен не только на обязательный, но и на инициативный аудит, более того, на аудит по МСФО, который всегда считался одним из самых трудозатратных и требующих высокой квалификации видов работ, а потому и самых дорогих.

СРО «Аудиторская палата России» обратило внимание на то, что если в 2015 году аудиторские услуги предлагались по минимально возможной стоимости менее 1500 руб. за чел/час, то качество аудита не могло соответствовать требованиям законодательства.

Тенденция развития российского рынка аудиторских услуг очевидна – укрупнение аудита. Небольшие компании будут вынуждены либо присоединяться, либо уходить с рынка.

Локомотивом развития будет международный опыт – МСФО и МСА. Внедрение международных стандартов закрепляет интеграцию российского аудита в мировой аудит. С учетом текущей экономической ситуации, спрос на аудиторские услуги будет снижаться. При этом у бизнеса будет расти потребность в услугах консультантов, что связано с перераспределением активов, необходимостью оптимизации и защиты от административного государственного давления (налоговое и юридическое сопровождение, реструктуризация и финансовое консультирование, ИТ-сопровождение).

В нынешнем виде аудит может не отвечать потребностям рынка и потребителей. Перспектива развития связана не с классическим аудитом бухгалтерской отчетности, а с прогнозами развития предприятия. Аудит должен «заглядывать в будущее» каждого конкретного клиента, которое должно быть зафиксировано в аудиторском заключении для повышения своего качества [67].

Контрольные вопросы к главе 2:

1. Что понимается под международной аудиторской сетью и ассоциацией?
2. Перечислите крупные международные аудиторские сети.

3. Понятие члена сети. Назовите правила независимости аудиторов и аудиторских организаций – членов сети.
4. Каковы преимущества от вступления в международную аудиторскую сеть?
5. История образования крупных аудиторских компаний «Большой четверки».
6. Положение на рынке, тенденции и перспективы развития на национальных рынках аудиторских компаний «большой четверки».
7. Каково состояние и тенденции развития национальных рынков аудита различных стран.
8. Чем объясняется принятие закона Сарбейнса-Оксли?
9. Каково современное состояние рынка аудиторских услуг в России?
10. Каков рейтинг аудиторских организаций в России?
11. Экспертные оценки прогнозного развития рынка аудиторских услуг.

Тесты для самопроверки к главе 2

1. К основным группам игроков на рынке аудита относятся:

- а) мелкие, средние и крупные аудиторские компании;
- б) мелкие, средние компании и международные группы;
- в) мелкие, средние, крупные аудиторские компании, международные аудиторские группы.

2. Членство в сети аудиторских фирм предполагает:

- а) использование единого бренда;
- б) отсутствие централизованного управления;
- в) обязательное использование единых стандартов аудита;
- г) подчинение централизованным управляющим органам;
- д) участники сохраняют практически полную независимость;
- е) рекомендательное использование единых стандартов аудита.

3. Отличительными особенностями аудиторской ассоциации являются:

- а) центральное управление;
- б) участники не подчиняются централизованным управляющим органам;
- в) могут иметь единые стандарты, которые носят рекомендательный характер;
- г) имеют обязательные к применению единые стандарты аудита;
- д) участники сохраняют практически полную независимость.

4. К преимуществам вступления в аудиторскую сеть относят:

- а) проведение совместных конференций;
- б) взаимная передача клиентов и расширение деловой активности;
- в) совместное обучение аудиторов;
- г) работа под известным брендом;
- д) защита участников сети от частых проверок со стороны надзорных органов;
- е) равномерное распределение клиентов среди всех участников аудиторской сети.

5. «Большой четверкой» называют:

- а) любую аудиторскую сеть, численность членов которой достигает четырех аудиторских компаний;
- б) самые крупные аудиторские компании в мире, которые получили международный авторитет и имеют представительства в большинстве стран;
- в) четыре самые крупные российские аудиторские компании.

6. Закон Сарбейнса-Оксли (США) направлен на:

- а) демополизацию рынка аудиторских услуг;
- б) ужесточение контроля за соблюдением национальных стандартов аудита;
- в) оба ответа верны.

7. Российскому рынку аудиторских услуг характерна тенденция:

- а) снижение суммарной выручки участников аудиторского рынка;
- б) рост доходов от аудиторских проверок и сокращение выручки от сопутствующих аудиту услуг;
- в) снижение спроса на аудит по международным стандартам;
- г) стагнация на рынке аудиторских услуг;
- д) падение на рынке аудиторских услуг;
- е) рост объема сопутствующих аудиту услуг и сокращение доходов от аудита.

Глава 3. Оценка соблюдения законодательства в ходе аудита

3.1. Аудит на соответствие

Аудит на соответствие предназначен для проверки соблюдения аудируемым лицом конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты осуществляемых операций. Цель аудита на соответствие – формирование мнения о соответствии деятельности аудируемого лица, совершенных операций требованиям действующих нормативных актов. Задача аудита – сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств о соблюдении требований действующего законодательства в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономическим субъектом. Законодательство, регулирующее деятельность организации, включает: гражданское, финансовое, трудовое, налоговое, таможенное, валютное законодательство и др.

В процессе этого аудита устанавливается соответствие деятельности аудируемого лица его уставу, проверке также подлежат правильность исчисления оплаты труда, обоснованность начисления и уплаты налогов и т.д. Проверки на соответствие требуют установления необходимых критериев для оценки финансовой отчетности. В качестве таких критериев могут выступать законодательные требования, ГОСТы, согласованные условия (например, сроки поставок) и др. [29, С. 64, 65].

При проведении работ на соответствие законодательству аудитору необходимо определить, какие действующие нормативные акты регулируют деятельность проверяемого экономического субъекта и как несоблюдение их положений влияет на представление показателей в финансовой отчетности.

Аудит соответствия может охватывать различные предметы проверки и может проводиться для того, чтобы обеспечить разумную (достаточную) либо ограниченную достоверность, используя несколько типов критериев, процедур сбора данных и форматов отчетности.

Аудит на соответствие требованиям можно разделить на две группы (рис. 3.1).

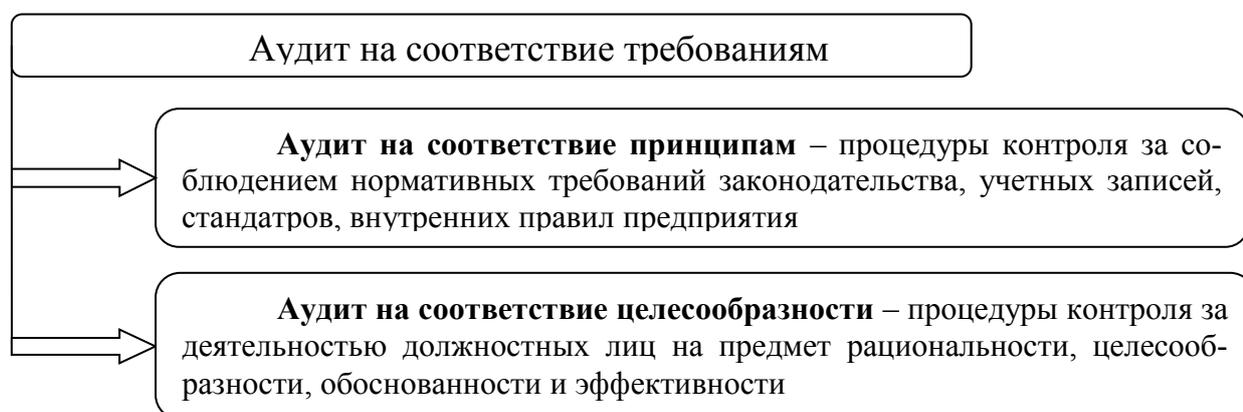


Рисунок 3.1. – Виды аудита на соответствие

Аудит на соответствие принципам отражает процедуры аудиторского контроля на предмет соблюдения установленных внешними уполномоченными органами законов и подзаконных актов, распоряжений, правил и задач аппарата управления или владельцев. К этому виду аудита, например, относится аудиторская экспертиза бухгалтерских регистров и отчетности относительно соответствия установленным правилам, требованиям или распоряжениям.

Аудит на соответствие целесообразности отражает процедуры аудиторского контроля деятельности должностных лиц по рациональности, разумности, обоснованности, полезности. Например, на соответствие целесообразности могут аудироваться: установленные нормы и нормативы; составлены бюджеты, бизнес-планы, инвестиционные проекты; политика дивидендов, привлечения новых финансовых ресурсов, осуществления значительных капитальных затрат; учетная политика; кардинальные преобразования типа слияния или присоединения, различные операции с ценными бумагами (эмиссия акций, купля-продажа и др.), договора страхования, лизинга и т. п.

Проверки на соответствие проводятся как внутренними, так и внешними аудиторами. Если политика фирмы, договор, закон или правила имеют прямое и материальное воздействие на финансовую отчетность предприятия, то проверка на соответствие, как правило, составляет неотъемлемую часть проверки финансового отчета. Например, аудитор проверяет соблюдение предприятием ограничений, предусмотренных в долгосрочном долговом обязательстве, чтобы убедиться, что нарушение этого ограничения не вызовет уплаты всего обязательства по решению займодавца (что вызвало бы переноса долга в разряд текущей кредиторской задолженности).

3.2. Проверка соблюдения нормативных актов в ходе аудита бухгалтерской отчетности. Классификация нормативных актов по степени влияния на вероятность искажения показателей бухгалтерской отчетности

При проверке финансовой отчетности аудитор должен проверить соответствие отчетности требованиям законодательных и нормативных документов. К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, относятся – Гражданский кодекс РФ; Налоговый кодекс РФ; Федеральный закон о бухгалтерском учете; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; Положения по бухгалтерскому учету и др. [55, С.475].

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» (утв. Приказом Минфина РФ от 17 августа 2010 г. № 90н) в отношении нормативных правовых актов, требования которых оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности аудируемого лица и раскрытие информации в ней, аудитор должен получить достаточные

надлежащие аудиторские доказательства соответствия данной отчетности требованиям нормативных правовых актов. *К таким требованиям относятся требования к форме и содержанию бухгалтерской отчетности, отраслевые особенности составления бухгалтерской отчетности и др.* [6].

Аналогичное требование предписано в Международном стандарте аудита (МСА) 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» согласно которому, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении соблюдения положений тех законов и нормативных актов, которые обычно признаются оказывающими непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытий информации в финансовой отчетности.

Степень влияния законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации может быть различной:

1. Некоторые законодательные и нормативные акты определяют форму финансовой отчетности, порядок формирования ее показателей, раскрытия информации в финансовой отчетности организации. Требования нормативных правовых актов могут иметь непосредственное отношение к предпосылкам составления бухгалтерской отчетности (например, к полноте начислений налоговых обязательств) или к бухгалтерской отчетности в целом (например, к обязательному составу бухгалтерской отчетности).

2. Другие законодательные и нормативные акты определяют условия деятельности организации, без соблюдения которых деятельность или отдельные операции организации не могут осуществляться или могут быть прекращены или ограничены. Налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство и т. п. оказывают влияние на деятельность практически всех организаций. При этом несоблюдение законодательства в этих областях может иметь существенные финансовые последствия для организации.

3. Существуют законодательные и нормативные акты, которые определяют общие вопросы функционирования организации. К ним относятся трудовое законодательство, нормативные акты, регулирующие соблюдение техники безопасности, охрану здоровья работников и т. п. Такие нормативные акты как правило не оказывают влияния на финансовую отчетность организации, так как практически не связаны с событиями или операциями, которые обычно в ней отражаются.

Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ, аудитору следует уделять особое внимание учету положений нормативных правовых актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности [29, С. 241, 242].

В отношении нормативных правовых актов, требования которых не оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в ней, но исполнение которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности, непрерывного продолжения этой деятельности, предупреждения негативных последствий (например, наличие лицензии на осуществление деятельности, соблюдение тре-

бований к обеспечению платежеспособности, следование требованиям законодательства в отношении окружающей среды), аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, позволяющие выявить случаи несоблюдения тех требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен:

а) учитывать факторы риска того, что какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности, вызванные несоблюдением аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, не будут обнаружены. К таким факторам риска относятся:

– наличие относящихся к деятельности аудируемого лица нормативных правовых актов, которые не оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и потому могут быть не учтены в информационных системах, используемых аудируемым лицом для составления бухгалтерской отчетности;

– действия, направленные на сокрытие случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (сговор, подлог документов, умышленное неотражение в бухгалтерском учете операций, действия высшего руководства в обход системы внутреннего контроля, представление заведомо ложной информации, др.);

– отсутствие у аудитора права правовой квалификации конкретного действия (бездействия) аудируемого лица как несоблюдения им требований нормативных правовых актов;

б) исходить из того, что вероятность выявления и признания аудитором случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов тем меньше, чем слабее связь несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов с событиями и операциями, которые обычно отражаются в бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен учитывать, что при выполнении в целях формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудиторских процедур могут быть выявлены случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов. *Среди таких аудиторских процедур:*

а) ознакомление с протоколами собраний акционеров (участников) аудируемого лица;

б) направление запросов в адрес руководства, юридической службы аудируемого лица, лиц, оказывающих ему юридические услуги о судебных разбирательствах и санкциях;

в) проверка по существу путем детального тестирования групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

В связи с этим аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм в ходе всего аудита в отношении соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов.

В случае когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудитора проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудитор должен

включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях уполномоченному государственному органу.

Например, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, в отношении коррупционных правонарушений.

В случае сомнения аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации по данному вопросу.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и среды, в которой она ведется, аудитор должен получить общее представление:

а) о требованиях нормативных правовых актов к деятельности аудируемого лица, отраслевых особенностях деятельности, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

б) о том, соответствует ли деятельность аудируемого лица требованиям нормативных правовых актов.

В случае, когда в ходе аудита становятся известны имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор должен:

а) установить характер каждого несоблюдения и обстоятельства, при которых оно имело место или может иметь место;

б) получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния несоблюдения на бухгалтерскую отчетность.

В случае, когда аудитор предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования нормативных правовых актов, он должен обсудить данные предположения с руководством аудируемого лица и при необходимости с представителями собственника аудируемого лица.

Аудитор должен фиксировать в рабочих документах информацию об имевших место или возможных случаях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, а также результаты обсуждения этих случаев с руководством аудируемого лица и, если уместно, представителями собственника аудируемого лица, иными уполномоченными лицами аудируемого лица.

В случае, когда аудитор пришел к выводу, что случай несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов оказывает существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

3.3. Существенность выявленных нарушений

Существенность нарушений и отклонений, допущенных клиентом, является для аудитора критерием того, может ли он подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Существенность оценивается качественно и количественно. По качественному признаку аудитор должен определить, носят ли или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка соверше-

ния аудируемым лицом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации.

По количественному признаку аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных ошибок) принятый для данного клиента уровень существенности.

Подходы к определению и использованию при проведении аудиторских проверок понятия существенности регламентировано Международным стандартом аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Согласно МСА 320 принцип существенности применяется аудитором как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формулировании мнения в аудиторском заключении.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Согласно МСА 320 определение существенности является предметом профессионального суждения аудитора и зависит от понимания им потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. *С учетом этого аудитору обоснованно предположить, что пользователи:*

а) обладают разумной осведомленностью о коммерческой и экономической деятельности, а также о бухгалтерском учете и намереваются с разумной тщательностью изучать информацию, представленную в финансовой отчетности;

б) понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и аудировается исходя из того или иного уровня существенности;

в) признают неопределенность, присущую изменению величины той или иной суммы на основе расчетных оценок, суждений и прогнозирования будущих событий;

г) принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Аудиторская организация устанавливает уровень существенности для каждого клиента.

В начале проверки на этапе планирования аудитор должен решить, какую общую сумму ошибки можно считать существенной (материальной).

Различают три основных уровня материальности выявленных ошибок.

К первому уровню относятся ошибки и пропуски, суммы которых так малы и по своему содержанию так незначительны, что никак не могут повлиять на решение пользователя данной отчетности. Такие ошибки и пропуски считаются нематериальными (непринципиальными, несущественными).

Ко второму уровню относятся материальные ошибки и пропуски, влияющие на принятие пользователем тех или иных решений. Несмотря на это,

внешняя отчетность в целом объективно отражает реальную действительность и является полезной.

К *третьему уровню* относятся такие ошибки и пропуски в учете и внешней отчетности, которые ставят под вопрос достоверность и объективность всей отчетной информации в целом. Полагаясь на такую искаженную информацию, пользователи могут принять в корне неправильное решение.

Установив третью степень материальности ошибок и пропусков, аудитор высказывает в своем заключении неблагоприятное (отрицательное) мнение о состоянии учета и отчетности фирмы с подробным описанием обнаруженных фактов [65, С. 93].

Существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом.

Для этого аудитор использует два основных подхода:

1) индуктивный подход - определение материальности отдельных статей отчетности, а затем и общей материальности в целом;

2) дедуктивный подход - определение общей величины допустимой ошибки и последующее распределение ее между статьями отчетности. Это распределение носит условный характер, но может помочь аудитору принять решение, какие данные и в каком объеме следует собрать в отношении разных счетов. Общая допустимая ошибка не должна превышать сумму ошибок по отдельным счетам.

При расчете уровня существенности аудитору следует:

а) выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые «базовые показатели»);

б) установить уровень существенности для каждого из них.

Возможны следующие приемы выбора базовых показателей:

- показатели с наибольшей суммой;
- показатели по счетам (или статьям) находящимся в зоне повышенной опасности в части совершения ошибок;
- показатели, ошибки в которых приведут к значительным налоговым последствиям.

Следующие факторы могут повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя:

- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
- факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации склонны обращать особенно пристальное внимание (например, для целей оценки финансовых результатов пользователи, как правило, обращают внимание на прибыль, выручку или чистые активы);
- характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;

– структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации);

– относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

Очень часто национальные стандарты аудита, несмотря на то, что они базируются на международных стандартах аудита, предлагают различные методы определения существенности.

Например, американские стандарты аудита (GAAS) допускают уровень существенности до 10% валюты баланса. Для определения существенности отчета о прибылях и убытках во многих странах, использующих МСА, берется 5% выручки. Всемирный банк требует от утвержденных банком аудиторов применять существенность, равную 1–2% суммы предоставленных займов. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» предлагает аудиторским компаниям самостоятельно определять уровень существенности, тогда как действовавший до октября 2002 г. в России стандарт аудита «Существенность и аудиторский риск» предлагал определять существенность как процентные доли, применяемые к базовым показателям: балансовая прибыль предприятия – 5%; валовой объем реализации (без НДС) – 2%; валюта баланса – 2%; собственный капитал – 10%; общие затраты предприятия – 2%.

Подобный способ определения существенности рекомендуют также некоторые внутрифирменные стандарты международных аудиторских компаний [29, С. 202-203].

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

При планировании аудита аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными. Это суждение создает основу:

а) определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;

б) выявления и оценки рисков существенного искажения;

в) определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур.

Значение уровня существенности для данной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Существенность, определенная на этапе планирования аудита, не обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдель-

ности или в совокупности всегда будут оцениваться как несущественные. Конкретные обстоятельства, относящиеся к тем или иным искажениям, могут служить основанием для оценки аудитором таких искажений как существенных, даже если они оказались меньше установленной величины существенности. Аудитор при оценке влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения.

Аудитор должен пересматривать существенность в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины). Если будет установлен более низкий уровень существенности, чем изначально, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы последующих аудиторских процедур.

Значение уровня существенности, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки, должны быть утверждены руководителем данной проверки и отражены в рабочей документации проверки.

3.4. Аудиторская тайна

Конфиденциальность – принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим, либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Аудиторскую тайну (статья 9 Закона «Об аудиторской деятельности») составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных Федеральным законом, за исключением:

- 1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные Федеральным законом, либо с его согласия;
- 2) сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;
- 3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, саморегулируемыми организациями аудиторов, а также иными лицами, получившими на основании федеральных законов доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались услу-

ги, предусмотренные Федеральным законом № 307-ФЗ, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации [18].

Вместе с тем в ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ возлагает на аудитора обязанность информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства РФ, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации аудиторской организации, индивидуального аудитора, последние обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

Развитие законодательства на протяжении последних лет ставит под сомнение постулат о безусловной аудиторской тайне. Возникает противоречие:

– с одной стороны, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать тайну любых сведений о клиентах, ставших им известными в ходе оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг;

– с другой стороны, закон возлагает на них функции по обязательному представлению такой информации в предельно сжатые сроки уполномоченным государственным органам в случаях, когда существуют обстоятельства, которые прямо либо предположительно свидетельствуют о наличии признаков недобросовестных действий со стороны руководства аудируемого лица и тем самым могут угрожать экономической безопасности государства.

Уполномоченный федеральный орган Минфин РФ в последнее время предлагает внести поправки в аудиторское и налоговое законодательство, которые так же ставят под сомнение вопрос о существовании аудиторской тайны.

Аудиторам предлагается вменить в обязанность предоставлять налоговым органам по их требованию сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну без предварительного письменного согласия своих клиентов. За нарушение этих положений планируется штраф по ст. 126 НК (непредставление налоговому органу необходимых сведений). Таким образом, информация, содержащаяся во внутренних документах клиентов аудиторских компаний, которые оказывают аудиторские, налоговые, бухгалтерские услуги, станет доступной для налоговых органов.

По мнению профессионалов, нарушение конфиденциальности информации, полученной в ходе аудита в части налогового контроля, может повлечь негативные последствия не только для аудиторов, но и самих налогоплательщиков. Доверие к аудиторским компаниям со стороны клиентов снизится, и как следствие, аудиторы начнут терять своих клиентов, а это значит, что рынок аудиторских услуг сократится еще более существенно.

3.5. Задачи и ответственность аудитора при проведении проверок

Задачи аудита, они зависят от конкретного вида аудита. К примеру, задачами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности является установление следующего:

1) фактического наличия по состоянию на отчетную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (реальность существования активов и обязательств);

2) принадлежности аудируемому лицу (проверяемому предприятию или организации) по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (наличие прав и обязательств);

3) отношения к деятельности аудируемого лица хозяйственной операции или события, имевшего место в течение соответствующего отчетного периода (возникновение);

4) отсутствия не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета (полнота);

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

6) точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени (точное измерение и правильная периодизация);

7) объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности (представление и раскрытие) [55, С. 22].

Задачей *налогового аудита* является сбор аудиторских доказательств для проверки соблюдения налогового законодательства экономическим субъектом в системе бухгалтерского и налогового учетов, достоверности налоговых деклараций.

Задача *управленческий (производственный) аудит* – сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих эффективность, производительность, рациональность использования ресурсов [66].

Аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской. Поскольку отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, регулируются гражданским законодательством (ст. 2 ГК РФ), то и ответственность аудитора также установлена Гражданским кодексом. Статьи 15, 307, 393, 401 ГК РФ устанавливают, что лицо, не исполнившее свои обязательства или исполнившее их ненадлежащим образом, при наличии вины (умысла или неосторожности) несет ответственность перед потерпевшим и должно возместить ему причиненные убытки в размере реального ущерба (утраты или повреждения имущества, расходов, произведенных для восстановления нарушенного права) и упущенной выгоды (неполученных доходов). При этом обязательства, которые виновное лицо должно было исполнить надлежа-

щим образом, возникают у него из закона, договора, причинения вреда или по иным основаниям.

Таким образом, в силу требований ГК РФ аудитор, по своей вине не исполнивший (исполнивший ненадлежащим образом) свои обязательства, несет ответственность перед другим лицом (клиентом или пользователем бухгалтерской отчетности), понесшим убытки в результате этого.

Профессиональные обязанности аудитора определены Федеральным законом № 307-ФЗ. Таким образом, к убыткам клиента или пользователя бухгалтерской отчетности может привести неисполнение (ненадлежащее исполнение) аудитором профессиональных обязанностей, как то:

- несоблюдение действующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации;
- неквалифицированное, некомпетентное осуществление аудиторской деятельности (проведение проверок, оказание сопутствующих и прочих услуг);
- нарушение конфиденциальности (необеспечение сохранности документов, разглашение их содержания);
- проведение проверки в случае наличия или возникновения обстоятельств, исключающих возможность ее проведения;
- неуведомление (несвоевременное уведомление) клиента аудитором об отказе от проведения проверки.

Также к убыткам клиента может привести нарушение аудитором договорных обязательств, например, не предоставление в установленный договором срок документов, составляемых по результатам проверки (отчета, заключения), и т.д.

В соответствии с указанными выше статьями ГК РФ потерпевший (клиент или пользователь бухгалтерской отчетности) вправе в этих случаях требовать от аудитора возмещения понесенных убытков в размере реального ущерба и упущенной выгоды. Вместе с тем при рассмотрении в суде иска потерпевшего к аудитору о возмещении последним убытков, причиненных перечисленными выше нарушениями, исход дела представляется далеко не однозначным:

- во-первых, арбитражная практика подобного рода в Российской Федерации невелика, если не сказать – практически отсутствует;
- во-вторых, отсутствуют законодательно или нормативно закрепленные критерии квалифицированного, компетентного исполнения аудитором своих обязательств;
- в-третьих, в каждом конкретном деле очень многое будет зависеть от доказательности аргументов, приведенных сторонами: со стороны потерпевшего – обоснования факта и размера понесенного убытка, доказательства связи между действием (бездействием) аудитора и понесённым убытком; со стороны аудитора – доказательства отсутствия вины, т. е. факта принятия им всех мер для надлежащего исполнения своих обязательств. В зависимости от аргументации сторон суд может принять сторону как потерпевшего, так и аудитора.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ саморегулируемая организация аудиторов должна обеспечивать *имущественную ответственность* своих членов перед потреби-

телями аудиторских услуг путем формирования компенсационного фонда. Согласно Федеральному закону «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315 компенсационный фонд первоначально формируется исключительно в денежной форме за счет взносов членов саморегулируемой организации в размере не менее чем 3000 рублей в отношении каждого члена. Саморегулируемая организация в пределах средств своего компенсационного фонда несет ответственность по обязательствам своего члена, возникшим вследствие причинения им вреда потерпевшему лицу в ходе аудиторской деятельности. Доход, полученный от размещения и инвестирования средств компенсационного фонда, направляется на его пополнение [39, С. 68-72].

Контрольные вопросы к главе 3:

1. Что понимается под аудитом на соответствие?
2. Какие виды аудита на соответствие выделяют?
3. Каков порядок проверки соблюдения нормативных актов в ходе аудита бухгалтерской отчетности?
4. Какое влияние оказывают законодательные и нормативные акты на финансовую отчетность организации и вероятность искажения в ней?
5. Что должен учитывать аудитор в ходе планирования и проведения аудита соблюдения нормативных актов?
6. Какие аудиторские процедуры применяются в ходе аудита соблюдения нормативных актов?
7. Как определяется существенность выявленных при аудите нарушений?
8. Аудиторская тайна: понятие и противоречия.
9. Назовите задачи и ответственность аудитора при проведении проверок.

Тесты для самопроверки к главе 3

- 1. Аудит на соответствие – это проверка соблюдения аудируемым лицом:**
 - а) конкретных правил, норм законов, договорных обязательств;
 - б) устава, ГОСТов, согласованных условий;
 - в) оба ответа верны.
- 2. Видами аудита на соответствие являются:**
 - а) аудит на соответствие целесообразности и аудит на соответствие правомерности;
 - б) аудит на соответствие правомерности и аудит на соответствие принципам;
 - в) аудит на соответствие целесообразности и аудит на соответствие принципам.
- 3. К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, относятся:**
 - а) Гражданский кодекс, Налоговый кодекс, Закон о бухгалтерском учете, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Положения по бухгалтерскому учету;
 - б) Гражданский кодекс и Налоговый кодекс;

в) Закон о бухгалтерском учете, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

4. К законодательным актам, которые определяют общие вопросы функционирования организаций, относятся:

а) трудовое законодательство, нормативные акты по технике безопасности, охране здоровья;

б) налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство;

в) оба ответа верны.

5. В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен:

а) учитывать риск необнаружения фактов нарушения законодательства аудируемым лицом;

б) учитывать риск необнаружения фактов нарушения законодательства и исходить из того, что вероятность выявления нарушений тем меньше, чем слабее связь несоблюдения законодательства с операциями, которые обычно отражаются в отчетности;

в) нет верного ответа.

6. К аудиторским процедурам выявления нарушения законодательства относятся:

а) ознакомление с протоколами собраний акционеров и тестирование групп однотипных операций;

б) ознакомление с протоколами собраний акционеров, тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам и направление запросов о судебных разбирательствах;

в) тестирование групп однотипных операций и остатков по счетам.

7. Если аудитор выявил, что случай несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, он должен:

а) выразить в аудиторском заключении отрицательное мнение;

б) выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой;

в) выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

8. Сколько существует уровней материальности выявленных ошибок:

а) 2; б) 3; в) 5.

9. Не составляют аудиторскую тайну сведения:

а) о величине оплаты аудиторских услуг;

б) о заключении договора обязательного аудита;

в) о размере заработной платы руководства аудируемого лица;

г) о суммах контрактов, заключенных с покупателями (поставщиками);

д) о выявленных в ходе проверки ошибках;

е) сведения разглашаемые с согласия аудируемого лица.

10. Ответственность аудитора при проведении проверок предусмотрена:

а) Гражданским кодексом;

б) ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

в) ФЗ «О бухгалтерском учете»;

г) Трудовым кодексом.

Глава 4. Современные методы получения аудиторских доказательств и их фиксации

4.1. Интернет-среда как источник аудиторских доказательств: теоретические аспекты оценки надежности и практики применения

Интернет является средством делового общения, ведения предпринимательской деятельности, получения актуальной информации (в т.ч. получения доступной информации в качестве доказательств при оказании аудиторских услуг).

При принятии решения о заключении договора на оказание аудиторских услуг аудиторская фирма (индивидуальный аудитор) должны оценить возможные бизнес-риски. При этом интернет может быть использован аудитором при определении личности и деловой репутации основных собственников потенциального клиента, его руководства, связанных сторон, представителей собственника. Кроме того, аудитор должен учитывать характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику. Информацию о клиенте можно узнать на его официальном сайте, в новостных лентах и т.п.

В ходе выполнения процедур оценки рисков с целью получения информации, полезной для оценки рисков существенного искажения, а также при осуществлении аналитических процедур и дальнейших процедур проверки по существу могут быть широко использованы интернет – источники, на которых размещена официальная информация – это сайты различных Министерств и ведомств России, рейтинговых агентств, экономических газет и журналов, официальных правовых и финансовых изданий и др. На сайте Федеральной налоговой службы можно узнать дату регистрации организации, получить основные сведения о юридическом лице, проверить наличие задолженности по уплате налогов и другие параметры, например, сведения о юридических лицах, связь с которыми по указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц, отсутствует.

В ходе выполнения аудиторских процедур аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что бухгалтерская финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств, определяет ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства».

Требование доступности и своевременности аудиторских доказательств состоит в том, что при выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание следующие обстоятельства:

- некоторые данные бухгалтерского учета или иная информация аудируемого лица могут быть доступны только *в электронном виде или только в определенное время* (например, если организация занимается электронной тор-

говлей, то первичные документы (заказы на поставку товаров, счета) *оформляются в виде электронных сообщений*);

– отдельные виды информации в электронной форме могут быть недоступны по истечении определенного времени (например, когда электронные файлы изменяются, а их резервные копии не сохраняются). В этом случае аудитор должен достигать договоренности с аудируемым лицом о хранении последней информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, или выполнять аудиторские процедуры в то время, когда соответствующая информация доступна (п. 27 ФСАД 7/2011).

Убедительность доказательств как комплексное требование, учитывающее все ранее перечисленные, следует в первую очередь из определения аудиторских доказательств: это информация, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. В стандартах подчеркивается, что аудитор должен получить из доказательств определенную степень уверенности, т.е. убедительности. Например, *«подтверждающая информация, полученная из независимого по отношению к аудируемому лицу источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами»* (п. 6 ФСАД 7/2011); *«существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности»* (п. 9 ФПСАД № 1).

Подтверждая предпосылку «стоимостная оценка» в отношении приобретаемых активов, аудитор может воспользоваться данными сайтов организаций-производителей или посредников по продаже основных средств, материальных ресурсов. В большинстве случаев цены приобретения и данные маркет-сайтов соответствуют. Однако нужно помнить, что данная процедура эффективна только в отношении текущего времени. Кроме того, интернет-сайт может отражать устаревшую или ошибочную информацию о цене. В случае существенного расхождения цен по данным бухгалтерии и интернет-сайта может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, например, направления запроса поставщикам.

В ходе аудита внеоборотных активов клиента аудитору необходимо проверить предпосылку «существование» в отношении здания или сооружения. Наиболее надежным является процедура личного осмотра аудитором проверяемого объекта. Иногда при условии невысокого риска искажения данных аудируемой отчетности и возможности проведения альтернативных аудиторских процедур аудитор может воспользоваться данным сервиса «Яндекс. Карты» или google-maps. По указанному адресу сервис может выдать фото-, видеосъемку объекта в фронтальном или панорамном виде.

Аудиторские доказательства подразделяются на два вида: документы, информация бухгалтерского учета и прочая информация (по результатам предыдущего аудита, тестирования средств контроля, по результатам экспертной оценки и т.д.).

В Международном стандарте аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства» установлено, что при разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств.

Аудитор может использовать в качестве доказательств *категорическую* (абсолютно точную, формируемую по результатам проверки первичных документов, натуральных объектов и моментных явлений), *условно точную* (не точную из-за отсутствия каких-либо важных документов или фактов) и *ориентировочную информацию* (отражается в размерах вероятных потерь и неполученных доходов и может быть полезной при принятии различных решений).

Та или иная информация, полученная аудитором из интернета может быть отнесена к одной из вышеуказанных групп в зависимости от надежности интернет-источника и вида информации. Порядок использования данных из интернет-источников должен быть определен в аудиторской организации внутренними документами с выполнением требований к документированию аудиторских доказательств.

4.2. Методы фиксации аудиторских доказательств

Международный стандарт аудита МСА 230 «Аудиторская документация» устанавливает обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

а) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований;

б) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

в) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранящиеся аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;

- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

То есть каждый аудитор обязан документально фиксировать все важные действия и полученные в ходе аудита доказательства, в своих рабочих документах. Причем, это необходимо делать на каждой стадии аудиторской проверки. Начиная с этапа планирования и заканчивая контролем качества аудита и выдачей аудиторского заключения.

Аудиторские организации используют современные информационные технологии для проведения проверок, формирования аудиторской документации. В аудиторской деятельности могут использоваться различные группы программ: офисные программы, справочно-правовые системы, бухгалтерские программы, программы финансового анализа и специальное программное обеспечение аудиторской деятельности.

Специальное программное обеспечение (ПО) аудиторской деятельности можно разделить на две группы:

- 1) ПО аудита компаний, оказывающих аудиторские услуги;
- 2) ПО аудита массового тиражирования.

Например, к ПО массового тиражирования относится автоматизированная система сбора аудиторских доказательств «ЭкспрессАудит: ПРОФ», разработанная консалтинговой группой «ТЕРМИКА».

В стандартный пакет поставки системы включено необходимое информационно-справочное, правовое и методическое обеспечение. С ее помощью можно решать основные задачи по проведению аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности коммерческого предприятия и бюджетной организации от этапа подготовки аудита до этапа формирования аудиторского заключения. Программный комплекс «ЭкспрессАудит: ПРОФ» предусматривает проведение проверок на выезде. Сбор аудиторских доказательств может проводиться аудитором индивидуально или в составе рабочей группы. Для удобства в системе хранится методическая и нормативно-справочная база, которая ежемесячно актуализируется. Автоматизация аудиторской проверки реализована с помощью трех базовых инструментов: Опросник, Типовые ошибки, Документирование.

В условиях сетевой технологии компьютерной обработки аудиторской информации рабочие документы должны иметь четкий регламент доступа.

С 2005 года компания Audit NET выпускает новые версии систем Audit Net Standart и Audit NET Professional. Система AuditNET предназначена для автоматизации деятельности аудиторских и аудиторско-консалтинговых организаций. Ее применение обеспечивает компаниям переход на качественно новый уровень в их работе. Прежде всего, использование системы AuditNET позволяет организовать работу всех сотрудников аудиторской компании в точном соответствии с Международными стандартами аудита и внутренними стандартами, принятыми в компании.

Программа «Ассистент аудитора» (разработчик – фирма «ДИЦ») предоставляет возможность создавать среду рабочих документов аудитора в соответствии со стандартами аудиторской деятельности. Многие аудиторские фирмы используют программы финансового анализа для проведения расчетов как на начальной стадии аудита, так и расчетов по скорректированной отчетности, например, программу «Аудит-эксперт».

Программа для автоматизации аудита нового поколения AuditXP Professional, пришла на смену AuditXP «Аудит отчетности». Современная платформа позволила взять все самое лучшее от программ предыдущего поколения: удобство работы и многофункциональность, комплексную автоматизацию ввода и обработки информации на всех этапах проведения аудита, добавив новые возможности и технологии.

Программные продукты, как AuditNET, «Ассистент аудитора» и другие, позволяют формировать рабочие документы на всех этапах аудита, осуществлять планирование аудита, контроль качества его проведения.

AuditModern – это системное решение для реализации задач служб внутреннего аудита и контроля, а также для комитетов по аудиту. Решение включает в себя: систематизированный универсальный опыт компаний различного профиля; задачи формирования, организации, обучения и поддержки служб внутренних аудиторов, является концептуально новым подходом к внутреннему аудиту.

К качеству и безопасности аудиторских программ в настоящее время предъявляются повышенные требования. Качественная аудиторская программа должна иметь высокий уровень исполнения и по другим требованиям: корректности, надежности, удобства использования, гибкости, масштабируемости, открытости, безотказности, производительности и т. д. Все эти показатели характеризуют уровень качества аудиторской программы. Для проверки безопасности программ могут использоваться как общие технологии тестирования и обеспечения качества, так и применяемые специально для этих направлений.

Несмотря на то, что рынок программ автоматизации аудиторской деятельности достаточно насыщен, все аудиторские организации используют и стандартное программное обеспечение Word, Excel, Access. В ряде случаев аудиторами используются статистические пакеты для проведения выборочного контроля и обработки результатов. Многие аудиторские фирмы разрабатывают собственные системы автоматизации, основанные на современных сетевых технологиях; практически все аудиторы оснащены ноутбуками и используют Интернет.

Современный аудит невозможен без использования правовых баз данных, которые широко представлены на рынке. Как правило, аудиторские организации пользуются одной или несколькими правовыми системами, например: «Консультант Плюс», «Гарант», «Кодекс», «ЮСИС», «Референт» и др., а также базами данных арбитражной практики по налоговым спорам.

При документировании хода проверки в условиях компьютерной обработки данных у аудируемого лица необходимо обеспечить условия соблюдения

целостности и сохранности рабочих документов, выполненных в виде компьютерных файлов в том или ином формате. Рабочими документами могут быть и копии баз данных аудируемого лица или данные, отражающие отдельные аспекты учета. С учетом требования по организации архивного хранения не менее пяти лет (при использовании информационных технологий как аудируемым лицом, так и аудитором) необходимо в первую очередь обеспечить сохранность и возможность дальнейшего использования файлов рабочей документации, например в целях внешнего контроля качества работы аудиторской организации [60, С. 89-90].

Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение результативной проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением.

4.3. Представление доказательств при оценке качества аудита. Представление доказательств в суде

Понятие «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. В связи с усилением требований законодательства Российской Федерации в области контроля качества аудиторской деятельности повышение внимания аудиторских фирм к этому аспекту их деятельности становится одним из важнейших факторов конкурентоспособности и выживания на рынке аудиторских услуг.

Контроль качества аудиторской деятельности организуется на внешнем уровне (федеральном и уровне саморегулируемых аудиторских организаций) и на внутреннем уровне (внутри аудиторских организаций).

Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов Российской Федерации) обязан проверять систему внутреннего контроля качества работы индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций и саморегулируемых аудиторских организаций.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны:

- проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Во всех аудиторских организациях должна существовать система внутреннего контроля качества аудита. Принципы внутреннего контроля качества и конкретные процедуры по их реализации декларируются внутрифирменными

стандартами аудиторских организаций, основанными на требованиях международных стандартов.

Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» устанавливает обязанности аудиторской организации в области ее системы контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг.

Согласно МСКК 1 цель аудиторской организации состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что:

а) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;

б) заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Аудиторская организация должна:

– разработать политику и процедуры, нацеленные на создание благоприятных условий для развития такой корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество;

– внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что как сама организация, так и персонал соблюдают соответствующие этические требования;

– организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ее разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно.

По результатам проведения аудиторских процедур аудитор должен не только выявить ошибки и нарушения, но и установить степень уверенности, с которой он должен полагаться на аудиторские доказательства. Такая уверенность во многом зависит от надежности аудиторских доказательств. В случае, когда аудитор признает доказательства ненадежными, он может модифицировать аудиторские процедуры и (или) аудиторское заключение. При этом модификация процедур и заключения требует обоснования.

Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Указанное убеждение должно базироваться на выводе относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства и выводе относительно того, являются ли неисправленные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными (ФСАД № 1/2010, п. 9). Соблюдение требований достаточности и надлежащего характера гарантирует качество мнения аудитора и повышает убедительность доказательств.

В ФСАД 7 /2011 определено, что достаточность является количественной оценкой (ранее, мерой) и зависит от аудиторской оценки риска существенного

искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).

Надлежащий характер – качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (п. 2 ФСАД 7). Качественная сторона аудиторских доказательств во многом зависит от надежности аудиторских процедур и источника доказательства.

При использовании информации, подготовленной аудируемым лицом аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т.е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита (п. 24 ФСАД 7/2011). При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств (п. 19 ФСАД 7/2011).

Следует отметить, что ни в стандартах, ни в литературе не содержатся конкретных критериев и методик для оценки надежности доказательств. Авторы предлагают различные факторы надежности:

- источник информации: внешние, внутренние, смешанные (ФСАД 7/2011, Данилевский Ю.А., Шешукова Т.Г., Городилов М.А.);

- форма получения: документальный, устный, в электронном виде (ФСАД 7/2011, Данилевский Ю.А., Шешукова Т.Г., Городилов М.А. рассматривают как характер и рассматривают видимые или физически осязаемые доказательства);

- качество проведения контрольного мероприятия, работы специалистов, содержание и специфика деятельности объекта, практическая постановка и осуществление сбора, регистрации, обработки и анализа информации в контролируемой организации, состояние и действенность внутреннего контроля (Овсянников Л.Н.).

- эффективность системы внутреннего контроля аудируемого лица, организация и функционирование средств контроля за подготовкой и хранением информации, (ФСАД 7/2011);

- подлинник или оригинал (ФСАД 7/2011);

- компетентность и независимость лица, формирующего источник доказательства (Аренс Э.А., Лоббек Дж. К.), уровень квалификации кадрового состава бухгалтерии (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т.);

- ошибки при ведении бухгалтерского учета (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т.);

- вероятность умышленного искажения информации, мошенничества, фальсификации (Сунгатуллина Р.Н., Тедозашвили Л.Т.);

- характер и вид аудиторской процедуры, т.е. метода получения доказательства.

Достоверность источников аудиторских доказательств определяется двумя факторами:

Объективный фактор – фактические документальные источники аудиторских доказательств (акты сверки расчетов, выписки, результаты инвентаризации и т.д.). Объективная информация - это реально существующие доказа-

тельства. Объективные доказательства более надежны, чем доказательства, которые требуют тщательной оценки на достоверность. К объективной информации можно отнести подтверждения счетов дебиторов, банковские выписки, результаты инвентаризации, сверки оборотов и итогов по счетам.

Субъективный фактор – лица, под воздействием которых формируется источник аудиторских доказательств (подтверждение любых лиц о возможных результатах). Так, доказательства, получаемые в результате опросов нельзя назвать объективными, поскольку форма, методы опроса, вопросы, выбор методов анализа результатов определяется аудитором на основе профессионального суждения. При оценке степени надежности субъективной информации большое значение имеет оценка того лица, от которого она исходит. Считается, что чем меньше влияния лиц на аудиторские доказательства, тем они более надежны [70].

В соответствии с гражданским законодательством в случае ненадлежащего исполнения аудитором своих обязательств организация может потребовать полного возмещения причиненных ей убытков (ст. 15 ГК). Убытки подлежат взысканию судом, если истец представит доказательства действий или бездействия аудитора, повлекших нарушения законодательства или договора и явившихся необходимой и достаточной причиной их несения аудируемой компанией в форме расходования денежных средств на удовлетворение претензий. Кроме того, необходимо доказать наличие причинно-следственной связи между фактом причинения убытков и неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств аудиторской организацией. Как показывает практика, сделать это достаточно трудно в силу специфики аудиторской деятельности.

Разрешение споров между клиентом и аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) осуществляется в арбитражном суде. В соответствии со статьей 66 «Представление и истребование доказательств» Арбитражного процессуального кодекса (АПК РФ) доказательства представляются лицами, участвующими в деле. Копии документов, представленных в суд лицом, участвующим в деле, направляются им другим лицам, участвующим в деле, если у них эти документы отсутствуют. Арбитражный суд вправе предложить лицам, участвующим в деле, представить дополнительные доказательства, необходимые для выяснения обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного судебного акта до начала судебного заседания или в пределах срока, установленного судом.

Арбитражный суд принимает только те доказательства, которые имеют отношение к рассматриваемому делу (ст. 67 АПК РФ).

Согласно статьи 64 АПК РФ «доказательствами по делу являются полученные ... сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела. В качестве доказательств допускаются письменные и вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, консультации специалистов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы. В качестве доказательств допускаются объяснения лиц, участвующих в деле, и иных

участников арбитражного процесса, полученные путем использования систем видеоконференц-связи» [3].

Профессор Бычкова С.М. выделяет пять причин для возможных обвинений для аудиторов:

- необоснованность ожиданий пользователей бухгалтерской отчетности от проведения аудита;
- неадекватное выполнение работы аудитором;
- недостаточность регулятивов для соответствующего выполнения аудита и внесения определенности в ожидания пользователей бухгалтерской отчетности;
- мошеннические помыслы администрации клиента или пользователей бухгалтерской отчетности («синдром глубокого кармана»);
- мошеннические действия аудиторов [22].

Степень ответственности аудиторов за небрежную работу будет зависеть от того, насколько лицо, понесшее ущерб, сможет доказать в суде размер причиненных убытков, а также факт небрежных действий со стороны аудитора.

4.4. Ограниченный режим доказательств, составляющих государственную тайну

В отношении отдельной информации, необходимой аудитору в качестве аудиторских доказательств может быть установлен запрет на её передачу в соответствии с Законом РФ от 21 июля 1993 г. № 5485-1 «О государственной тайне» (в ред. от 08.03.2015 № 23-ФЗ).

Под государственной тайной понимаются защищаемые государством сведения в военной области, в области экономики, науки и техники, в области внешней политики и экономики, в области разведывательной, контрразведывательной и оперативно-розыскной деятельности, распространение которых может нанести ущерб безопасности Российской Федерации.

К государственной тайне может быть отнесен весьма широкий круг сведений, касающихся всех сфер общественной и государственной жизни.

Согласно статье 16 Закона РФ № 5485-1 «взаимная передача сведений, составляющих государственную тайну, осуществляется органами государственной власти, предприятиями, учреждениями и организациями, не состоящими в отношениях подчиненности и не выполняющими совместных работ, с санкции органа государственной власти, в распоряжении которого находятся эти сведения.

Организации, запрашивающие сведения, составляющие государственную тайну, обязаны создать условия, обеспечивающие защиту этих сведений. Их руководители несут персональную ответственность за несоблюдение установленных ограничений по ознакомлению со сведениями, составляющими государственную тайну.

Обязательным условием для передачи сведений, составляющих государственную тайну, является выполнение ими требований, предусмотренных в

статье 27 Закона № 5485-І, в соответствии которой допуск организаций к проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также с осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны, осуществляется путем получения ими лицензий на проведение работ со сведениями соответствующей степени секретности.

Лицензия выдается на основании результатов специальной экспертизы организаций и государственной аттестации их руководителей, ответственных за защиту сведений, составляющих государственную тайну, расходы по проведению которой относятся на счет организации, получающей лицензию.

Допуск граждан к государственной тайне осуществляется в добровольном порядке и предусматривает:

1) принятие на себя обязательств перед государством по нераспространению доверенных им сведений, составляющих государственную тайну;

2) согласие на частичные временные ограничения их прав в соответствии с Законом «О государственной тайне»;

3) письменное согласие на проведение в отношении их полномочными органами проверочных мероприятий;

4) ознакомление с нормами законодательства Российской Федерации о государственной тайне, предусматривающими ответственность за его нарушение;

5) принятие соответствующего решения руководителем организации о допуске оформляемого лица к государственной тайне.

Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации о государственной тайне изложена в статье 26 Закона РФ № 5485-І, согласно которому «должностные лица и граждане, виновные в нарушении законодательства Российской Федерации о государственной тайне, несут уголовную, административную, гражданско-правовую или дисциплинарную ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Соответствующие органы государственной власти и их должностные лица основываются на подготовленных в установленном порядке экспертных заключениях об отнесении незаконно распространенных сведений к сведениям, составляющим государственную тайну.

Защита прав и законных интересов граждан, органов государственной власти, предприятий, учреждений и организаций осуществляется в судебном или ином порядке, предусмотренном Законом» [2].

4.5. Искажение бухгалтерской отчетности: причины и признаки

Проблема правдивости и реальности бухгалтерского баланса была актуальной во все времена существования двойной записи и балансоведения. Еще в 1926 г. профессор И.Ф. Шерр в книге «Бухгалтерия и баланс» в главе «Вуалирование баланса» отмечал необходимость «... бросить свет на тайны балансовых мастеров, ставящих себе задачей, конечно, в силу самых различных мотивов представить в лучшем или худшем свете положение, состояние и размеры иму-

щества предприятия и доходность последнего». Основной своей задачей такие «мастера» считали сокрытие деловых фактов, имущественного положения или обязательств предприятия, затушевание их, придание им неясного вида и т.п.

Современные «балансовые мастера», преследуя определенные интересы, часто искажают данные отчетности, причем несовершенство методологии бухгалтерского учета, противоречия в законодательстве позволяют оставаться искажениям незамеченными.

Мотивы для искажения бухгалтерской отчетности оценить довольно сложно. Чтобы устранить риски не выявления существенных отклонений в ходе аудиторской проверки, необходимо произвести классификацию искажений в бухгалтерской отчетности и раскрыть механизм их совершения [23].

Под **ошибкой** (искажением) понимают неверное формирование информации работниками проверяемого экономического субъекта. Под **нарушением** понимается несоблюдение действующего в РФ порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Нарушение не всегда может проявляться в виде ошибки в бухгалтерской отчетности.

В Международном стандарте аудита (МСА) 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» отмечено, что несоблюдение законов и нормативных актов представляет собой как умышленные, так и неумышленные действия организации, связанные с пропуском данных или принятием на себя обязательств, и противоречащие действующим законам и нормативным актам. К таким действиям относятся операции, совершенные организацией или от ее имени либо в ее интересах лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации.

Поскольку в конечном итоге задачей аудитора является установление фактов наличия или отсутствия в бухгалтерской отчетности существенных ошибок (искажений), а также фактов наличия или отсутствия существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета, то для практического аудита весьма важными являются такие вопросы, как виды возможных ошибок и нарушений, причины их возникновения, возможные последствия. От ответов на эти вопросы будет зависеть выбор вида, объема, способа осуществления аудиторских процедур, формирование программы аудиторской проверки.

Рассмотрим возможные классификации ошибок и нарушений.

Практический интерес для аудиторов представляют **классификации** как минимум по следующим **семи признакам**:

- по причинам возникновения;
- по распределению в бухгалтерской информации;
- по месту возникновения;
- по содержанию;
- по характеру;
- по возможным последствиям;
- по связи со стоимостью документа, содержащего ошибку.

По причине их возникновения ошибки и нарушения можно разделить на *непреднамеренные и преднамеренные*.

Причинами возникновения *непреднамеренных ошибок* и нарушений могут быть: утомление; небрежность (невнимательность, рассеянность, забывчивость и т. д.); недостаточная квалификация (некомпетентность) работников бухгалтерии; незнание или неправильное понимание законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету, налогообложению, хозяйственному праву; несовершенство организации бухгалтерского учета; несовершенство законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению; сбои в работе компьютерной техники; прочие.

Преднамеренные ошибки (их чаще называют искажениями) являются результатом действия (или бездействия) работников бухгалтерии, направленного на достижение какой-либо цели. Цель может быть корыстной (например, получение бухгалтером премии, зависящей от финансового показателя предприятия) либо не содержащей личной корысти, а совершаемой под давлением руководства (например, изменение в лучшую сторону финансовых показателей предприятия для получения кредита в банке). Следует отметить, что правовую оценку совершенных ошибок (преднамеренность, наличие корысти) вправе давать только уполномоченный на то орган (ведущий дело следователь, прокурор, суд). Аудитор, анализируя учетные и отчетные документы предприятия, обнаружив ошибки, не вправе квалифицировать их как преднамеренные или корыстные. Вместе с тем если у аудитора возникает сомнение в непреднамеренности обнаруженных им ошибок, то аудитору следует поставить об этом в известность руководство (собственников) проверяемого субъекта.

По распределению в бухгалтерской информации ошибки и нарушения могут быть *случайными и систематическими*.

Распределение ошибок в бухгалтерской информации связано с предыдущей классификацией (с причинами возникновения ошибок).

Причинами возникновения *случайных ошибок*, как правило, являются: утомление; небрежность (невнимательность, рассеянность, забывчивость и т. д.).

Систематические ошибки в первую очередь обусловлены следующими причинами: незнание или неправильное понимание законодательных и нормативных актов (непреднамеренные ошибки и нарушения); давление со стороны руководства (преднамеренные искажения и нарушения).

Причинами возникновения как случайных, так и систематических ошибок и нарушений могут быть: недостаточная квалификация (некомпетентность); несовершенство организации бухгалтерского учета; несовершенство законодательных и нормативных актов; сбои в работе компьютерной техники; прочие причины.

Случайные ошибки вследствие отсутствия закономерности в причинах своего появления проявляются случайным образом. Систематические ошибки распределены в бухгалтерской информации определенным образом, вытекающим из причины их появления.

Например, бухгалтер не знает, что при списании испорченных товаров за счет собственных источников предприятия следует вернуть бюджету предьяв-

ленный ранее НДС. Тогда он будет систематически повторять эту ошибку при каждом списании товаров.

Другой причиной систематических ошибок может быть, давление на работников бухгалтерии со стороны руководства. *Например*, при заполнении декларации по НДС руководство из желания уменьшить платежи ежеквартально требует от бухгалтера предъявлять бюджету НДС по неоприходованным товарам. В этом случае систематическая ошибка (искажение) будет присутствовать в каждой налоговой декларации по НДС в соответствующей графе.

Разделение ошибок на случайные и систематические, анализ причин их появления позволит в дальнейшем обоснованно применять выборочные аудиторские процедуры: либо основанные на вероятностно-статистических методах (при преобладании случайных ошибок), либо основанных на содержательных методах (при преобладании систематических ошибок). Если аудитор убежден в отсутствии причин, обуславливающих систематические ошибки, то оправданно применение вероятностно-статистических выборочных методов. Если у аудитора имеются доказательства присутствия таких причин, то оправданно применение содержательных методов выборочных проверок.

По месту возникновения ошибки можно подразделить на:

- ошибки в первичных документах;
- ошибки в учетных регистрах;
- ошибки в бухгалтерской отчетности;
- ошибки в налоговых декларациях и регистрах налогового учета;
- ошибки в системных документах.

По содержанию ошибки и нарушения можно классифицировать следующим образом: арифметические, промахи, хронологические, пересчетные (при пересчете валюты в рубли), неправильное отражение операций, необоснованное отражение операций, ошибки в оценке и т.п.

Содержание ошибок и нарушений коррелирует с их распределением в бухгалтерской информации. Как показывают результаты экспериментальных исследований, эта связь проявляется следующим образом: ошибки и нарушения всех содержаний проявляют себя и как случайные, и как систематические. Систематические проявляют себя гораздо чаще, чем случайные ошибки следующего содержания: неправильное отражение операций; отражение операций без оснований.

Очевидно, что объяснение этому кроется в том, что причинами указанных выше ошибок являются незнание нормативных актов, несовершенство организации учета и документооборота, которые и обуславливают их систематичность. Знание возможного содержания ошибок и нарушений и связи содержания с их возможным распределением в бухгалтерской отчетности позволит аудитору обоснованно выбирать вид, объем, метод применения аудиторских процедур.

По своему характеру ошибки и нарушения могут быть количественными и качественными.

Количественные ошибки и нарушения имеют стоимостное выражение (в рублях) и непосредственно искажают бухгалтерскую отчетность.

Качественные ошибки и нарушения не имеют стоимостного выражения и проявляются в отклонении от требований действующих законодательных и нормативных актов.

Большинство ошибок и нарушений являются количественными, например: арифметические; пересчетные; не отражение операций; неправильное отражение операций, отражение операций по сделкам, совершенным с нарушением действующих законодательных и нормативных актов; отсутствие регистров бухгалтерского учета; неуплата налога; отсутствие системных документов; совершение хозяйственных операций с нарушением действующих законодательных и нормативных актов.

Некоторые ошибки и нарушения могут быть как количественными, так и качественными. Например, формальная ошибка в обязательном реквизите счета-фактуры – количественная ошибка (она делает ошибочной всю сумму НДС, проведенного по такому счету-фактуре).

Качественные ошибки и нарушения непосредственно не искажают бухгалтерскую отчетность. Но они должны находиться в поле внимания аудитора, поскольку наличие качественных нарушений может:

- лишить аудитора доказательств достоверности бухгалтерской отчетности (например, отсутствие акта инвентаризации);
- явиться причиной нежелательных событий после отчетной даты (например, возможного штрафа за валютную операцию, совершенную с нарушением установленного порядка).

Разделение ошибок и нарушений на количественные и качественные необходимо потому, что наличие или отсутствие количественных ошибок устанавливается с помощью аудиторских процедур «по существу», качественных – с помощью процедур «на соответствие», осуществляемых иными методами, чем процедуры «по существу».

По возможным последствиям ошибки и нарушения могут быть классифицированы следующим образом – ошибки и нарушения, вызывающие:

- искажение бухгалтерской отчетности;
- лишение бухгалтерской отчетности доказательств ее достоверности;
- санкции, штрафы, пени, предусмотренные Налоговым кодексом РФ (НК РФ);
- санкции (штрафы), предусмотренные Кодексом об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ), иными законодательными актами;
- санкции (штрафы, пени, неустойки), предусмотренные условиями хозяйственных договоров;
- возмещение убытков, предусмотренное Гражданским кодексом РФ (ГК РФ).

Искажение бухгалтерской отчетности вызывают количественные ошибки, в частности такие, как арифметические, пересчетные, неотражение операций, неправильное отражение операций и пр.

Лишение бухгалтерской отчетности доказательств ее достоверности вызывают такие качественные нарушения, как отсутствие регистров бухгалтерского учета, отсутствие системных документов и пр.

Штрафы и пени, предусмотренные НК РФ, могут быть последствиями таких ошибок и нарушений, как:

- отсутствие первичных документов, учетных регистров, неправильное отражение операций, неправильное заполнение отчетности;
- неуплата налога, нарушение срока уплаты налога;
- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока уведомления налогового органа об открытии или закрытии счета в банке.

Штрафы, предусмотренные КоАП РФ, могут быть последствиями следующих нарушений:

- нарушение порядка совершения валютных операций;
- нарушение порядка совершения операций с ценными бумагами;
- нарушение порядка совершения кассовых операций;
- нарушение прав работников, установленных Трудовым кодексом РФ;
- нарушение авторских и патентных прав;
- нарушение установленного порядка осуществления лицензируемой предпринимательской деятельности;
- нарушение правил, установленных Таможенным кодексом Таможенного Союза.

При нарушении хозяйственных договоров последствиями могут быть *санкции, предусмотренные условиями договора* (неустойка, штраф, пени).

При причинении убытков другому лицу на организацию в соответствии с ГК РФ возлагается обязанность по возмещению причиненных убытков (реального ущерба, расходов по восстановлению нарушенного права, упущенной выгоды).

Последствия, которые могут возникнуть в силу требований Налогового Кодекса РФ, Кодекса об административных правонарушениях РФ, Гражданского Кодекса РФ, хозяйственных договоров, должны анализироваться аудитором, так как могут стать событиями после отчетной даты, которые аудитор должен принимать во внимание в соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты».

По связи со стоимостью документа количественные ошибки могут быть разделены на две группы:

- ошибки, размер которых связан со стоимостью документа, содержащего ошибку;
- ошибки, размер которых не связан со стоимостью документа.

К ошибкам первой группы относятся такие, наличие которых в документе делает ошибочной всю сумму, проведенную по документу. Подобными ошибками могут быть:

- формальные ошибки в обязательных реквизитах счетов-фактур;
- не отражение операций;
- отражение операций без оснований;

- необоснованное применение налоговых вычетов и льгот.

Размер ошибок второй группы не связан со стоимостью документа. Такими ошибками могут быть арифметические, пересчетные и др.

Указанная классификация имеет практическое значение, поскольку для обоснованного применения вероятностно-статистических методов выборочных проверок следует знать, к какой группе по указанной классификации относится ожидаемая ошибка.

Несмотря на многообразие схем искажения данных в финансовой отчетности, все они так или иначе нацелены на завышение выручки, прибыли и валюты баланса. Поэтому, даже если использовать только общедоступную информацию, можно выявить признаки мошенничества в отчетности и составить собственное мнение о достоверности представленных в ней сведений.

Появление в отчетности тех или иных признаков мошенничества еще не является свидетельством искажения данных или того, что компания использует незаконные схемы. Однако к отчетности такого предприятия следует отнестись с повышенным вниманием.

Следует обращать внимание на частое изменение организационной структуры, децентрализованную систему управления, отсутствие аудиторского комитета и службы внутреннего контроля.

Признаками возможного мошенничества в отчетности могут быть:

- частая смена топ-менеджеров компании, родственные или дружеские связи между ними;
- негативная деловая репутация руководителей компании;
- снижение доли выручки от продаж в совокупных доходах компании, остающихся стабильными;
- существенная величина непокрытого убытка;
- высокая дебиторская задолженность;
- значительная прибыль при дефиците собственных средств;
- частая ротация внешних аудиторов;
- нахождение подразделений (филиалов) в труднодоступных для аудиторов регионах [56].

Выявление искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности является важной задачей, которую следует решить аудитору при выполнении аудиторского задания. Точных данных о мошенничествах в финансовой отчетности и способах их обнаружения пока нет, тем не менее пути выявления искажений существуют.

Контрольные вопросы к главе 4:

1. Теоретические аспекты оценки надежности и практики применения Интернета как источника аудиторских доказательств.
2. Назовите основные требования доступности и своевременности аудиторских доказательств.

3. Какие существуют в настоящее время методы фиксации аудиторских доказательств?
4. Что понимается под термином «качество аудита» и каков порядок контроля качества аудиторской деятельности?
5. Понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств.
6. Какие факторы определяют достоверность источников аудиторских доказательств?
7. Каков порядок разрешения споров между клиентом и аудиторской организацией в суде?
8. Как представляются доказательства при оценке качества аудита в суде?
9. Каковы причины возможных обвинений аудиторов?
10. Ограниченный режим доказательств, составляющих государственную тайну.
11. Что понимается под нарушением и ошибкой?
12. Как классифицируются ошибки и нарушения? Назовите их признаки.
13. Каковы причины искажения бухгалтерской отчетности и их последствия?
14. Укажите основные признаки возможного мошенничества в бухгалтерской отчетности.

Тесты для самопроверки к главе 4

1. Аудиторские доказательства - это

- а) аудиторские версии по фактам проверки;
- б) информация для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- в) записи, составленные в ходе проведения аудита.

2. Аудитор может использовать в качестве доказательств информацию:

- а) категорическую;
- б) условно точную;
- в) ориентировочную;
- г) все вышеперечисленные виды информации.

3. Аудиторская документация – это:

- а) рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора;
- б) документы, получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита;
- в) акты выполненных работ, счета-фактуры, подготовленные после проведения аудита;
- г) сведения, полученные от анонимных лиц.

4. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют:

- а) Федеральная налоговая служба;
- б) Минфин РФ;
- в) саморегулируемые организации аудиторов;

г) Министерство экономического развития РФ.

5. Достаточность аудиторских доказательств зависит от:

- а) величины риска необнаружения ошибки;
- б) величины риска существенных искажений;
- в) качества аудиторских доказательств;
- г) надежности аудиторских процедур.

6. Надлежащий характер аудиторских доказательств зависит от:

- а) надежности аудиторских процедур;
- б) величины риска существенных искажений;
- в) источника доказательства;
- г) величины риска необнаружения ошибки.

7. Под ошибкой (искажением) понимают:

- а) несоблюдение действующего в РФ порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности;
- б) неверное формирование информации работниками проверяемого экономического субъекта.

8. Под нарушением понимается:

- а) неверное формирование информации работниками проверяемого экономического субъекта;
- б) несоблюдение действующего в РФ порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

9. По причине возникновения ошибки и нарушения можно разделить на:

- а) непреднамеренные;
- б) количественные;
- в) преднамеренные;
- г) случайные;
- д) систематические;
- е) качественные.

10. По своему характеру ошибки и нарушения могут быть:

- а) систематические;
- б) непреднамеренные;
- в) количественные;
- г) случайные;
- д) преднамеренные;
- е) качественные.

11. По распределению в бухгалтерской информации ошибки и нарушения делятся на:

- а) количественные;
- б) случайные;
- в) непреднамеренные;
- г) систематические;
- д) преднамеренные;
- е) качественные.

12. Информация, используемая аудитором в качестве доказательств, подразделяется на:

- а) категорическую, условно точную и ориентировочную;
- б) абсолютно точную и неточную;
- в) вся информация, используемая аудитором в качестве доказательств, является безусловно точной.

13. Может ли аудитор широко использовать интернет-источники информации в ходе проведения аудита:

- а) нет;
- б) да, но при условии уведомления об этом клиента;
- в) да, может.

14. Рабочие документы аудитора должны быть представлены в виде данных, зафиксированных:

- а) на бумажных носителях;
- б) на бумажных, электронных носителях, фотопленке и других форматах;
- в) либо на бумажных носителях, либо на электронных.

15. Вправе ли аудитор в ходе проверки использовать специальные и стандартные программные продукты:

- а) нет;
- б) лишь в случае большого количества обрабатываемой информации;
- в) да, вправе.

16. Термин «качество аудита» подразумевает:

- а) скорость выполнения аудитором своих обязанностей;
- б) положительные отзывы о работе аудитора от бывших клиентов;
- в) достаточный уровень доверия к мнению аудитора.

17. Большею степенью надежности обладают:

- а) внутренние источники информации;
- б) внешние источники;
- в) смешанные источники.

18. Вправе ли аудиторская организация в ходе осуществления проверки использовать информацию, содержащую государственную тайну:

- а) нет;
- б) да, но после получения соответствующей лицензии;
- в) да, вправе.

19. По распределению в бухгалтерской информации ошибки и нарушения делятся на:

- а) ошибки в первичных документах и ошибки в отчетности;
- б) случайные ошибки и систематические;
- в) ошибки в первичных документах, в бухгалтерских регистрах и в бухгалтерской отчетности.

20. По содержанию ошибки и нарушения делятся на:

- а) арифметические и хронологические;
- б) промахи, пересчетные ошибки, ошибки в оценке;
- в) оба ответа верны.

Глава 5. Применение аналитических процедур в ходе аудита

5.1. Понятие «аналитические процедуры». Содержание стандартов аудита, регулирующих выполнение аналитических процедур

Международный стандарт аудита МСА 520, а также федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» устанавливают требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита. Согласно МСА № 520 «Аналитические процедуры» **аналитические процедуры** – это оценка финансовой информации, сделанная в процессе изучения вероятных взаимосвязей, как финансовых, так и нефинансовых данных.

Аналитические процедуры являются одним из способов получения аудиторских доказательств. В стандарте МСА № 520 приведены рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках. В нем подчеркивается, что аудитор должен применять аналитические процедуры при планировании и на обзорной стадии аудита. Эти процедуры могут применяться и на других стадиях.

Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадиях планирования, аудиторских проверок по существу и завершающей стадии аудита.

Под **аналитическими процедурами** подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Согласно ФПСАД № 20 *аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации аудируемого лица в сравнении с:*

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
- информацией о предприятиях, занимающихся аналогичной деятельностью, например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.

Аналитические процедуры включают также рассмотрение взаимосвязей между:

- элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте аудируемого лица;
- финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например, расходами на оплату труда и численностью работников).

Выявление признаков, искажения отчетности с помощью аналитических процедур является наиболее сложным этапом, поскольку аналитические процедуры, которые целесообразно использовать в этом случае, достаточно сложны и не всегда однозначно указывают на факты искажения отчетности.

Для осуществления аналитических процедур аудитор может использовать различные методы – от простого сравнения до комплексного анализа с применением сложных статистических и математических методов. Аналитические процедуры могут быть применены к сводной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений или сегментов) и к отдельным элементам финансовой информации. Выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.

Аналитические процедуры используются в следующих целях:

- для помощи аудитору при планировании характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным или результативным, нежели проведение детальных тестов операций и сальдо по счетам с целью снижения риска необнаружения по конкретным предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Значимость и необходимость использования аналитических процедур в аудиторской практике особо обозначена и подтверждается тем, что внесены существенные изменения в нормативно-правовое регулирование аудита как в зарубежной, так и в отечественной практике. В частности, в соответствии с новой концепцией аудиторских рисков, произошла редакция международных стандартов аудита № 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами», 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения», 330 «Аудиторские процедуры по оцененным рискам», 520 «Аналитические процедуры» и др., а также отечественного ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В МСА №520 в разделе «Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу» содержит информацию о том, что степень, с которой аудитор полагается на процедуры проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении определенных утверждений в финансовой отчетности, может основываться на детальных тестах, аналитических процедурах или их сочетании. Перечислены факторы, которые аудитор должен рассмотреть, если намерен выполнить аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу. К таким факторам отнесены:

- цели аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;
- тип предприятия и степень возможного дезагрегирования информации;

- наличие информации как финансового (смет или прогнозов), так и нефинансового (количество произведенных или реализованных единиц продукции) характера;
- достоверность имеющейся в наличии информации (например, необходимо проверить, составлены ли бюджеты с надлежащей аккуратностью);
- значимость имеющейся информации (например, необходимо знать, были ли бюджеты составлены на основе ожидаемых результатов, а не исходя из поставленных целей);
- источник имеющейся информации (например, источники, не зависящие от субъекта, обычно более надежны, чем внутренние источники);
- сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить отраслевые данные общего характера, чтобы сделать их сравнимыми с данными субъекта, производящего и продающего специализированную продукцию);
- знания, полученные во время предыдущих аудиторских проверок, наряду с имеющимся у аудитора представлением об эффективности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также о типовых проблемах, которые в предыдущие периоды послужили причиной для внесения бухгалтерских корректировок [30].

Таблица 5.1 – Нормативно-мотивационные параметры применения аналитических процедур

Этапы аудиторской проверки	Параметры диагностики	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Цель
Предварительное знакомство и планирование	Экспресс-анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности и учетно-контрольной среды аудируемого лица	ФПСАД №3 «Планирование аудита»; ФПСАД №8	Получить общее представление о бизнесе, понимание систем учета и внутреннего контроля, об имущественном, финансовом положении, и определить стратегию аудита
Осуществление аудита посредством тестов средств контроля и процедур проверки по существу	Аналитические процедуры в отношении сальдо и оборотов счетов бухгалтерского учета	ФСАД №7 «Аудиторские доказательства»; ФПСАД №8; ФПСАД №20 «Аналитические процедуры»	Сбор аудиторских доказательств и подтверждение сальдо в отношении «больных» статей отчетности
Заключительный этап аудита	Процедуры комплексной оценки финансового состояния с позиции перспективы бизнеса клиента	ФПСАД № 11 «Приемимость допущения непрерывности деятельности»; ФПСАД №10 «События после отчетной даты»	Получить аудиторские доказательства непрерывности деятельности и событий после отчетной даты, и о возможной модификации заключения

При проведении аналитических процедур необходим существенный объем информации, так как процесс выявления нетипичного поведения показателей, оценка непрерывности деятельности и эффективности ведения дел, требует от аудитора как тщательного изучения состояния дел в организации, так и понимания экономической ситуации в стране, отрасли, регионе, на рынке.

Применение аналитических процедур в процессе проведения аудита способствует повышению эффективности и, одновременно, качеству аудита. Также снижает трудоемкость работы аудитора по проверке документов, позволяет получить более полную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта, выявить степень влияния различных факторов на отклонения хода хозяйственно-производственного, финансового процессов от запланированных показателей, что позволит не только объективно оценить работу проверяемого объекта, но и разработать рекомендации для устранения недостатков. Следовательно, аналитические процедуры должны стать неотъемлемым элементом всего процесса аудита, важнейшим инструментом обеспечения качества аудиторских услуг [62].

5.2. Классификация аналитических процедур

Учитывая разные масштабы и области применения аналитических процедур, широкий спектр задач, решаемых с их помощью, представляется целесообразным выделить некоторые основные признаки этих процедур.

1. Области применения: аудит достоверности бухгалтерской отчетности; сопутствующие аудиту услуги.

2. Стадии аудиторской проверки: планирование; процесс сбора аудиторских доказательств; выбор формы аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности; анализ событий после отчетной даты.

3. Целевая направленность: понимание деятельности экономического субъекта; выявление факторов, подтверждающих или ставящих под сомнение соблюдение экономическим субъектом принципа непрерывности деятельности; исследование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета; получение аудиторских доказательств в отношении конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности; выявление областей проверки, требующих дополнительных аудиторских процедур, и формирование мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (итоговое рассмотрение полученных аудиторских доказательств).

4. Характер: качественные; количественные;

5. Виды: аналитические процедуры, в основе которых лежат общенаучные методы, при этом можно выделить такие методы, как анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, моделирование, логический метод, сравнительный метод, абстрагирование, конкретизация и др.; аналитические процедуры, базирующиеся на методах смежных экономических наук, в этом случае речь идет о приемах экономического анализа, экономико-математических методах, методах теории вероятности и математической статистики.

6. Источники информационного обеспечения: внутренние информационные источники; внешние информационные источники; информация из законодательных и нормативных документов.

7. Характер информационного обеспечения: финансовая информация; информация нефинансового характера.

8. Степень охвата (масштаб применения): сводная бухгалтерская отчетность; отчетность дочерних организаций и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс; отдельные элементы (сегменты) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Объем и сложность аналитических процедур могут колебаться от простого сравнения цифр до использования сложных статистических программ. При рассмотрении аналитических процедур целесообразно использовать классификацию, представленную в таблице 5.2.

Таблица 5.2 – Классификация аналитических процедур

Характер сложности процедуры	Содержание процедуры
Неколичественные процедуры	Методы, подразумевающие применение общих знаний в области бухгалтерского учета и специфики деятельности предприятия, которые позволяют сделать вывод о полноте, законности и точности счетов и взаимосвязей. Эти процедуры имеют большой недостаток - они субъективны, поскольку в их основе лежат знание и понимание бизнеса экономического субъекта, опыта предыдущих проверок. Такие процедуры позволяют выявить только те статьи, в которых произошли существенные изменения.
Простые количественные процедуры	Применяются для установления взаимосвязей между счетами, например, путем анализа коэффициентов, трендов, вариационного анализа. К ним относятся методы сравнения, относительных показателей, элиминирования и другие традиционные приемы экономического анализа.
Сложные количественные процедуры с использованием экономических, статистических моделей	Обычно применяются либо к общему сальдо по счетам, либо к переменным, которые служат причиной изменения.

Если рассматривать выделенные процедуры с точки зрения степени достоверности данных, полученных в результате их применения, то на первом месте окажутся процедуры третьего типа. Однако, если в качестве определяющего критерия применять не надежность доказательств, а простоту аналитических процедур, на первом месте окажутся процедуры первого типа. Основная причина редкого использования сложных количественных процедур – большие затраты,

требование особых знаний, изучение большого объема данных в динамике. В любом случае выбор всегда будет в пользу более простых процедур, если они позволяют достичь намеченной цели. Степень использования аналитических процедур зависит от многих факторов, например, от вида проверяемой отчетности. Большинство аудиторских фирм при изучении баланса акцентируют внимание на проведении проверок на существенность, а при рассмотрении счета прибылей и убытков – на аналитических процедурах. К основным математическим методам, которые наиболее часто используются в аудиторской практике, при проведении аналитических процедур относятся: числовые и процентные сравнения; коэффициентный анализ; анализ, основанный на статистических методах; корреляционный анализ и др. [48].

5.3. Аналитические процедуры при планировании аудита

В соответствии с ФПСАД № 20 аудитору рекомендуется применять аналитические процедуры на стадии планирования с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления зон возможного риска. Использование аналитических процедур может указать на особенности деятельности, ранее неизвестные аудитору, и помочь ему определить характер, временные рамки и объем других аудиторских процедур.

Аналогичное требование содержится в МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» согласно которому аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Процедуры оценки рисков должны включать в том числе и аналитические процедуры.

В аналитических процедурах при планировании аудита рекомендуется использовать как финансовую, так и нефинансовую информацию (например, взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений либо объемом реализованной продукции в натуральных измерителях).

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор обязан грамотно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Правильно организованный предварительный аналитический обзор может позволить аудиторам достаточно подробно ознакомиться с бизнесом клиента. Многие аудиторы начинают этот обзор с изучения сопоставимых финансовых отчетов и подсчета долевых соотношений и изменений по счетам баланса и отчета о доходах.

Цель применения аналитических процедур при общей проверке финансовых отчетов состоит в оказании помощи аудитору в формировании его обоснованного компетентного мнения. Таким образом, основной целью является предварительная диагностика искажений бухгалтерской отчетности. Для его эффективности такая диагностика — как и в других областях человеческой дея-

тельности — должна быть более простой и дешевой, чем точные и надежные методы, ориентированные на работу с бухгалтерской документацией.

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Неожиданные значительные расхождения между не подвергшимися аудиту финансовыми данными за текущий год и другими данными, с которыми они сравниваются, известны под названием «необычные колебания». Необычные колебания – это те случаи, когда значительные расхождения данных не ожидаются, но имеют место, и когда значительные расхождения ожидаются, но не имеют места. В любом случае одна из вероятных причин необычных колебаний – это ошибка или неточность в учете. Таким образом, если необычное колебание велико, то аудитор должен установить его причину и удостовериться, что это обоснованное экономическое событие, а не ошибка или неправильность в отчетности. Этот аспект аналитических процедур часто называют направлением внимания, поскольку он направляет исследователя на осуществление более детальных процедур в тех специфических сферах аудита, где могут быть найдены ошибки или неточности.

Когда аналитическая процедура не выявляет необычных колебаний, можно заключить, что вероятность существенной ошибки или неточности минимальна. Тогда результатом данной аналитической процедуры следует считать веское свидетельство в пользу правильности проведения остатков по соответствующим счетам. Из этого вытекает, что при анализе рассматриваемых счетов можно ограничиться меньшим количеством детальных тестов.

5.4. Аналитические процедуры при проверке доходов и расходов

Доходы, расходы и финансовые результаты являются одним из самых искажаемых показателей финансовой отчетности, поэтому возникает необходимость подтверждения их достоверности с помощью тщательного анализа сделок между организацией и ее контрагентами.

Степень доверия аудитора к аудиторским процедурам проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может основываться на детальных тестах операций и сальдо по счетам, на аналитических процедурах или на их сочетании. Решение о том, какие аудиторские процедуры использовать для достижения конкретной цели, поставленной аудитором, основывается на его профессиональном суждении относительно ожидаемой эффективности и результативности имеющихся в его распоряжении аудиторских процедур для снижения риска необнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитору рекомендуется обратиться к ответственным сотрудникам аудируемого лица с запросом о наличии и достоверности информации, требуемой

для применения аналитических процедур, и о результатах процедур такого рода, если они были ранее самостоятельно проведены аудируемым лицом. Использование аналитических данных, подготовленных аудируемым лицом, может оказаться целесообразным при условии, что аудитор уверен в надлежащей подготовке таких данных.

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

Аудитору следует оценить и проверить надежность существующих средств внутреннего контроля (при их наличии) за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах. Если такие средства контроля можно считать работоспособными, аудитор будет иметь большую уверенность в надежности информации и, следовательно, в результатах аналитических процедур.

В ходе аудита доходов и расходов аудитор в первую очередь должен удостовериться, что в составе выручки отражены доходы от обычных видов деятельности, основанием для выводов по этому вопросу служат результаты изучения учредительных и хозяйственных договоров, на основе которых аудитор получает возможность установить перечень типичных для аудируемого лица доходов и расходов, связанных с продажей продукции (товаров, работ, услуг) или других видов сделок.

При проверке расходов по обычным видам деятельности аудитор также сталкивается с нарушениями и ошибками, такими как, отражение в учете расходов, суммы которых не определены (не имеет документального подтверждения, например, отсутствует акт приемки-передачи результата выполненной работы); нарушение временной определенности (отражение в составе обычных расходов убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году); отражение в составе текущих расходов затрат инвестиционного характера; списание на расходы организации материалов по мере их приобретения, минуя счета запасов (например, канцелярских товаров на основе кассовых и товарных чеков, бензина на основе чеков АЗС и пр.) и т. д.

В этом случае аудитор применяет *аналитические процедуры* (например, сравнение показателей, сформированных на основе отраженных в учете расходов, с плановыми, нормативными, показателями предыдущих отчетных периодов), просмотр, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, от третьего лица) фактически произведенных расходах.

В ходе аудита доходов и расходов проводится также анализ соотношения следующих показателей, между которыми существует достаточно тесная взаимосвязь:

- а) выручка от реализации — себестоимость реализованной продукции;
- б) выручка от реализации — дебиторская задолженность;
- г) финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные) — доходы от них;
- д) объем выполняемых работ — зарплата персонала;
- е) объем продаж — комиссионное вознаграждение и т.д. [48].

Соотношения, используемые в аналитической процедуре, должны быть правдоподобны и предсказуемы. Правдоподобность предполагает существование явной причинно-следственной связи.

Если аналитические процедуры выявили отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от предполагаемых величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и попытаться получить по ним разумные объяснения и соответствующие подтверждающие аудиторские доказательства.

Изучение необычных отклонений и взаимосвязей обычно начинается с запросов руководству аудируемого лица, после чего следует подтвердить ответы руководства аудируемого лица, например, путем сравнения с информацией, которой располагает аудитор, и прочими доказательствами, полученными в ходе аудита, а также рассмотреть необходимость применения прочих аудиторских процедур, основанных на результатах таких запросов, в тех случаях, когда руководство аудируемого лица не может дать разумные объяснения или если объяснения не признаны аудитором убедительными [68, С.221-226].

5.5. Аналитические процедуры на завершающем этапе аудита

В соответствии с требованиями как отечественных, так и международных стандартов аудита, предусмотрена обязательность применения аналитических процедур на завершающем этапе проверки. Так, в ФПСАД №20 и МСА 520 определено, что выводы, составленные по результатам таких процедур, призваны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также помочь при формулировании общего вывода относительно разумного характера финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В литературе по аудиту приводятся различные цели и направления использования аналитических процедур на завершающем этапе аудита:

- определение того, сопоставимы ли результаты деятельности предприятия, положение его дел и вся прочая информация, включенная в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, друг с другом и представлением о бизнесе, которое сложилось у аудитора;
- для определения общей эффективности аудита, в том числе и эффективности аналитических процедур, проведенных на этапе планирования и в ходе проведения аудиторской проверки;
- для углубленного исследования экономического потенциала и результативности финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- для оценки результатов проведенных тестов (не пропустили ли мы какой-либо существенной ошибки);
- для оценки возможности данного клиента продолжать свою деятельность в качестве действующего предприятия в течение двенадцати месяцев, следующих за отчетным периодом.

Применение аналитических процедур основывается на допущении того, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Степень, в которой аудитор может полагаться на результаты аналитических процедур, зависит от оценки аудитором риска того, что аналитические процедуры, основанные на прогнозных данных, могут указывать на отсутствие ошибки, тогда как в действительности проверяемая величина существенно искажена.

Необходимо отметить, что на завершающем этапе аудиторской проверки аудитор, как правило, осуществляет те же виды аналитических процедур, что и на предыдущих этапах. Однако для их выполнения используются уточненные данные, значения основных финансово-экономических показателей клиента с учетом исправлений, сделанных по результатам аудиторской проверки [63].

Аудитор должен быть готов к тому, что по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита могут быть выявлены области, требующие проведения дальнейших аудиторских процедур.

Если в результате проведения аналитических процедур на основании МСА 520 «Аналитические процедуры» аудитором были выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то он обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:

- направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам;
- проведение иных аудиторских процедур, которые требуются в данных обстоятельствах.

Таким образом, применение аналитических процедур в аудиторской деятельности является одним из эффективных способов выявления существенных ошибок и искажений в проверяемой бухгалтерской финансовой отчетности клиента.

Контрольные вопросы к главе 5:

1. Понятие «аналитические процедуры» и их виды.
2. Какие существуют федеральные и международные стандарты аудита, регулирующие выполнение аналитических процедур?
3. В каких целях используются аналитические процедуры?
4. Назовите факторы, при которых аналитические процедуры применяются в качестве процедур проверки по существу.
5. Перечислите нормативно-мотивационные параметры применения аналитических процедур.
6. Назовите основные признаки классификации аналитических процедур.
7. Какие аналитические процедуры применяются на этапе планирования аудита?

8. Какие аналитические процедуры применяются при проверке доходов и расходов?

9. Каковы цели и направления использования аналитических процедур на завершающем этапе аудита?

10. Какие аналитические процедуры применяются на завершающем этапе аудита?

Тесты для самопроверки к главе 5

1. Аналитические процедуры – это:

а) оценка финансовой информации, сделанная в процессе изучения вероятных взаимосвязей, как финансовых, так и нефинансовых данных;

б) множество способов получить нужные аналитические данные в процессе проведения аудиторской проверки;

в) оценка финансовой отчетности, полученная при проведении аудиторской проверки;

г) оценка внутреннего и внешнего аудита.

2. В каких целях не используются аналитические процедуры:

а) для помощи аудитору при планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

б) в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным или результативным;

в) в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающих стадиях аудита;

г) в качестве сопоставления информации за предыдущий период проведения аналитических процедур.

3. Что не является фактором, который аудитор должен рассмотреть, если намерен выполнить аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу:

а) тип предприятия и степень возможного дезагрегирования информации;

б) наличие информации как финансового, так и нефинансового характера;

в) цель аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;

г) источник полученной информации, но не соответствующий действительности.

4. Что не относится к основным математическим методам, которые наиболее часто используются в аудиторской проверке, при проведении аналитических процедур:

а) числовые и процентные сравнения;

б) коэффициентный анализ;

в) корреляционный анализ;

г) регрессионный анализ.

5. К признакам аналитических процедур не относятся:

а) целевая направленность;

б) область применения;

- в) источники информационного обеспечения;
- г) источники финансового обеспечения.

6. Что может позволить аудиторам, достаточно и подробно ознакомиться с бизнесом клиента:

- а) правильно организованный предварительный аналитический обзор;
- б) правильно организованный предварительный аналитический сбит;
- в) правильно организованный предварительный аналитический отчет;
- г) правильно организованный предварительный аналитический риск.

7. Соотношения, используемые в аналитической процедуре, должны быть:

- а) долгосрочными и краткосрочными;
- б) объективными и субъективными;
- в) правдоподобными и предсказуемыми;
- г) правомерными.

8. Что не относится к целям и направлениям использования аналитических процедур на завершающем этапе:

а) определение того, сопоставимы ли результаты деятельности предприятия, положения его дел и вся прочая информация, включенная в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

б) для определения общей эффективности аудита, в том числе и эффективности аналитических процедур, проведенных на этапе планирования и в ходе проведения аудиторской проверки;

в) для оценки результатов проведенных тестов;

г) для оценки возможности данного клиента не продолжать свою деятельность в качестве действующего предприятия в течение двенадцати месяцев, следующих за отчетным периодом.

Глава 6. Аудит эффективности

6.1. Основные цели аудита эффективности и их сущность. Основные направления аудита эффективности

В настоящее время традиционная форма аудита – финансовый аудит, в основном направленный на проверку законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерского учета, активно дополняется аудитом, направленным на установление эффективности, результативности и экономичности финансово-хозяйственной деятельности фирм как государственных органов, учреждений и организаций, так и частных фирм, компаний. Основное назначение такого аудита – оценить действующие механизмы хозяйствования и выработать конкретные рекомендации по более результативному, экономному и эффективному планированию и расходованию ресурсов государства или частных фирм.

В настоящее время за рубежом спрос на аудит эффективности как в общественном, так и в частном секторах увеличивается, поскольку растет осведомленность о приносимых им выгодах. Особо интенсивно аудит эффективности внедряется в общественном секторе. В настоящее время высшие органы финансового контроля (ВОФК) большинства стран мира активно применяют в своей деятельности различные виды аудита эффективности, прежде всего, аудит выполнения.

Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы Российской Федерации также приступили к внедрению аудита эффективности, который в России получил название «аудит эффективности использования государственных средств».

Председатель Счетной палаты Российской Федерации С.В. Степашин в учебно-практическом пособии «Внедрение аудита эффективности использования государственных средств в практику деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации» отмечает, что «аудит эффективности – это новый для России, но широко распространенный в развитых странах вид государственного аудита, который, в отличие от финансового аудита, проверяющего достоверность финансовой отчетности и непротиворечивость законам и установленным нормативным правовым актам осуществленных финансовых операций, ставит во главу угла результативность, экономичность, продуктивность использования государственных (и муниципальных) финансовых и материальных ресурсов... Аудит эффективности, как правило, охватывает вопросы, имеющие огромное значение для общества, защищает финансовые интересы государства, позволяет установить причинно-следственные связи их несоблюдения. В связи с тем, что аудит эффективности дает возможность своевременно разработать предложения по устранению причин, создающих условия для отступления от установленных законодательством требований, он имеет большую социально-экономическую значимость. Востребованность его особенно велика в тех странах, бюджеты которых ориентированы на достижение конечного результата» [24].

По отношению к деятельности всех организаций (в том числе коммерческих) аудит эффективности трактуется учеными как системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы (органа государственной власти, органа управления, субъекта хозяйствования, организации, группы организаций или программы деятельности), с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности (результативности, экономичности, продуктивности) аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности [59].

Булыга Р.П. вводит понятие аудита эффективности бизнес-процессов, которое, по его мнению, представляет собой системный процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, характеризующей бизнес-операции хозяйствующего субъекта, чтобы определить и выразить в своем заключении степень эффективности осуществления и координации бизнес-процессов с точки зрения их влияния на создание внутренней стоимости бизнеса [20, С. 192].

Типовыми направлениями исследования аудита эффективности являются:

- выполнение поставленных целей (целей программы или деятельности органа управления, организации);
- соответствие нормативно-правовым положениям;
- экономически эффективное использование ресурсов;
- достоверность данных об эффективности;
- контроль и оценка эффективности деятельности;
- обеспечение гарантий в отношении активов [59].

Цели аудита, ориентированного на проблемы эффективности, могут включать оценку:

- уровня продуктивности, достигнутого проверяемой организацией, программой или деятельностью относительно разумных стандартов;
- адекватности и надежности систем или процедур, предназначенных, чтобы измерять и сообщать о продуктивности;
- усилий организации, направленных на исследование и внедрение возможностей повышать продуктивность;
- помогают ли процессы управления, информационные и другие эксплуатационные системы, применяемые методы организации производства (обслуживания) достигать высокой продуктивности.

Чаще всего аудит эффективности исследует вопрос: как проверяемая организация или программа использовала (или предполагает использовать) имеющиеся ресурсы для выполнения установленных задач и обязательств? Основное назначение аудита эффективности состоит в обеспечении того, чтобы цели деятельности или программы были достигнуты наиболее результативным, экономным и продуктивным путем.

Основные цели аудита эффективности и их сущность приведены в таблице 6.1.

Таблица 6.1. – Основные цели аудита эффективности и их сущность [35]

Цель аудита	Сущность
Оценка и обеспечение экономичности	Оценка осуществляется с помощью системы показателей по отношению ко всем видам ресурсов, имеющихся в организации (физическим, финансовым, человеческим, информационным и др.). На ее основе разрабатываются мероприятия по снижению затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества. Оцениваемая операция признается экономичной, если приобретение ресурсов, выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг осуществляется в соответствующем количестве по минимальной стоимости.
Оценка и обеспечение продуктивности	Оценка продуктивности базируется на определении, того обеспечивает ли деятельность получение от имеющихся ресурсов максимума полезной продукции, выполненных работ, предоставленных услуг.
Оценка и обеспечение результативности	Оценка того, обеспечивает ли деятельность максимально возможное достижение желательного результата.

Достижение экономичности, продуктивности и результативности деятельности или выполнения программы зависит от существования соответствующих мер в отношении планирования, оценки, разрешения и контроля использования ресурсов. Задача органов управления, руководства организаций, программ установить эти меры и гарантировать, что они работают должным образом. Обычно внутренний контроль за реализацией этих мер возлагается на службу внутреннего контроля (аудита), назначение которой помогать управлению контролировать выполнение принятых мер, установить такие внутренние системы и процедуры, которые могли бы гарантировать, что установленные меры четко соблюдаются и обеспечивают достаточные основания для достижения заданного соотношения цены и качества. Внешний же аудитор должен независимо от органов управления или руководства организаций проверить, что такие меры разработаны, реализованы и обеспечивают эффективную деятельность.

В демократических странах полученные результаты аудита выполнения ВОФК, как правило, сообщают парламенту, который и выносит окончательную оценку эффективности деятельности правительства (органов управления, организаций, государственных программ), вырабатывает, используя предложенные ВОФК рекомендации, меры, направленные на повышение эффективности рассмотренной деятельности.

Накопленный международный опыт свидетельствует, что широкое применение методологии аудита эффективности позволяет существенно повысить качество российского менеджмента.

Теоретическую и методологическую помощь Счетной палате Российской Федерации и контрольно-счетным органам Российской Федерации во внедрении аудита эффективности оказывают канадские коллеги из Управления Генерального аудитора Канады.

Активную поддержку сотрудничеству канадских и российских профессионалов оказывает Парламентский центр Канады (неправительственная некоммерческая организация), являющийся координатором реализации совместной канадско-российской Программы по внедрению аудита эффективности использования государственных средств в субъектах Российской Федерации [59].

В Канаде аудит эффективности получил широкое распространение после того, как правительство этой страны перешло на принципы управления, ориентированные на достижение конечных результатов, когда все федеральные министерства и ведомства были обязаны при формировании бюджета определять основные общественно значимые результаты от использования бюджетных средств, а также от реализации социально-экономических программ и услуг.

Аудит эффективности в Канаде проводится, как правило, на основе утвержденных стандартов, правил, процедур, характер и содержание которых определяется, прежде всего, полномочиями Высших органов финансового контроля (ВОФК), установленными национальным законодательством.

Контрольно-счетные органы Российской Федерации также разрабатывают методику аудита эффективности. Вместе с тем аудит эффективности только тогда принесет ощутимую пользу для государства в целом, когда его будут применять все контрольно-счетные органы РФ. Это предполагает разработку единых методических основ, правил и процедур проведения аудита эффективности, ориентированных на все уровни бюджетной системы.

6.2. Сравнительный анализ финансового аудита и аудита эффективности

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности понятие аудита эффективности (управленческого, операционного) не закреплено, поскольку аудит в юридическом смысле ориентирован на проверку бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Критерием качества такого учета и отчетности служат нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета. Аудит эффективности, прежде всего, ориентирован на потребности менеджмента, поэтому критерий качества управленческой информации – это необходимость, достаточность и релевантность такой информации для принятия и контроля выполнения управленческих решений.

Сравнительная характеристика таких подсистем, как аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – финансовый аудит) и аудит эффективности, представлена в табл. 6.2.

Таблица 6.2. - Характеристика аудита эффективности и финансового аудита [25]

Признаки сопоставления	Подсистемы аудита в широком смысле	
	Финансовый аудит	Аудит эффективности
Степень нормативного регулирования аудита: - как вида предпринимательской деятельности	Международные стандарты аудита	То же (но в части сопутствующих аудиту услуг и только для внешнего управленческого аудита)
- как процесса	Принципы и основные требования ко всем этапам аудита закреплены в стандартах	Базовые требования к планированию, документированию, сообщению результатов; методики проведения аудита не регламентированы
Время возникновения	1844 г. Великобритания	1947 г. США
Область проверки	Бухгалтерский (финансовый) учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность	Любая информация, полезная и необходимая для принятия управленческих решений
Пользователи результатов аудита	В основном внешние по отношению к организации, но результаты полезны и для внутренних пользователей	Внутренние пользователи – менеджеры различных уровней
Цель аудита	Выразить мнение аудитора о достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах (критерий – соблюдение российского законодательства)	Подготовить выводы и рекомендации (в соответствии с аудиторским заданием) в отношении систем учета, контроля и управления, полезные для принятия управленческих решений и совершенствования данных систем по критерию экономической целесообразности, результативности и продуктивности
Процедуры аудита	Инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры; ориентация процедур на контроль полного соответствия документов в учетной цепочке (от первичного документа до бухгалтерской отчетности)	Используются процедуры финансового аудита (так как они объективно охватывают всю совокупность приемов контроля); акцент – на аналитические процедуры, перечень которых аудитор определяет для конкретного задания исходя из его сути и целей выполнения

Продолжение таблицы 6.2

Признаки сопоставления	Подсистемы аудита в широком смысле	
	Финансовый аудит	Аудит эффективности
Документирование аудита	Установлены требования к содержанию документов; ориентация – на фиксацию процесса проверки и существенных результатов, а также выводов аудитора	Могут использоваться требования к документации финансового аудита; формы и количество документов зависят от характера задания
Форма представления итогов	Аудиторское заключение типовой формы	Определяется аудитором исходя из содержания задания и ожидаемых результатов (например, отчет об эффективности инновационной программы)
Доступность результатов аудита для третьих лиц	Результаты публичны	Результаты конфиденциальны

Существует принципиальное различие между финансовым аудитом и аудитом эффективности. Прежде всего, финансовый аудит сосредоточивается на финансовой информации, вроде финансовых отчетов, в то время как аудит эффективности направлен в первую очередь на анализ деятельности, программ, деловых операций.

Таким образом, аудит эффективности имеет разные с финансовым аудитом области проверки, пользователей результатов аудита, цели проверки, формы представления итогов проверки и их доступность. Вместе с тем аудит эффективности основывается на ряде общих с финансовым аудитом основных принципов и методов осуществления проверки, поэтому при проведении аудита деятельности организаций необходимо применять методiku, которая включала бы элементы как финансового аудита, так и элементы аудита эффективности.

6.3. Оценка эффективности управления аудируемой организацией

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации аудит эффективности может рассматриваться как один из видов сопутствующих аудиту услуг.

Федеральные стандарты аудита в России и международные стандарты аудита (для международных услуг) разрешают аудиторам выполнять любую работу в области экономических услуг, прямо не запрещенную каким-либо нормативным актом. Аудит эффективности управления аудируемой организацией может быть как внутренним, так и внешним. Проведение аудита области эффективности управления предприятием возможно по поручению и в интересах собственников предприятия.

К побудительным мотивам проведения аудита эффективности можно отнести:

- необходимость проведения реформ, связанных с сокращением затрат;
- необходимость подтверждения собственных предположений о причинах неэффективности предприятия;
- получение оценки текущей эффективности бизнес-процессов;
- поиск источников потерь в эффективности управления;
- подготовка мероприятий по увеличению производительности труда;
- выбор приоритетных мероприятий по устранению потерь в эффективности.

При этом в область оценки эффективности управления предприятием могут быть включены:

- функции внутренних подразделений компании;
- потоки входящей и исходящей информации;
- потери, связанные с текущим методом исполнения подразделением своих обязанностей.

Привлечение аудитора позволяет руководителю взглянуть на процессы объективно и пересмотреть свою позицию относительно приоритетности шагов по реорганизации деятельности.

Проведение аудита в области эффективности управления предприятием возможно только на месте прохождения процессов. Время работы аудитора всегда зависит от количества персонала в области исследования. В преддверии работы, как правило, проводится организационная встреча с руководством предприятия, где происходит согласование порядка проведения аудита эффективности и согласовывается график рабочих встреч в подразделениях.

Аудит эффективности управления может быть организован по двум направлениям:

1. Исследование состояния процессов предприятия. В ходе аудита принимаются следующие действия:

- интервью с участниками бизнес-процессов предприятия;
- реализация функций участников бизнес-процессов;
- формализация входящих и исходящих потоков информации;
- формализация работ участников процессов с информацией.

2. Сбор и анализ информации по основным показателям операционного управления. Информация собирается методом анкетирования по более чем ста показателям, которые в дальнейшем подвергаются анализу. Показатели могут быть сформированы на основе технологии «система сбалансированных показателей».

Далее осуществляется сравнение со средними и лучшими показателями предприятий отрасли, которые используются в аудите в качестве критериев.

Применительно к области эффективности аудит можно рассматривать как систематический процесс по выявлению наилучших процессов и практик в отрасли, которые могут быть применены на предприятии для повышения операционной эффективности, а именно, для снижения себестоимости продукции, уменьшения продолжительности производственных циклов, сокращения запасов.

Собранная в ходе аудита информация подвергается анализу с целью выявления масштаба отклонений от критериев. Выявленные отклонения формализуются и классифицируются по значимости.

Результаты аудита вносятся в отчет для руководителя предприятия. В отчет включается заключение, содержащее:

- описание текущего состояния основных процессов;
- описание потерь, возникающих при выполнении функций участниками бизнес-процессов;
- описание проблемных зон в управлении предприятием, оценка операционных показателей;
- сравнение со средними и лучшими показателями предприятий отрасли;
- предложения по мероприятиям, направленным на повышение эффективности деятельности предприятия [32, С.103-107].

6.4. Сравнительный анализ различных видов аудита эффективности

Разновидности аудита эффективности в общественном секторе известны под названиями «аудит выполнения», «аудит соотношения цены и качества», а в частном секторе – «операционный (эксплуатационный) аудит», «аудит управления» (табл. 6.3).

Термин «аудит выполнения» трактуется как объективная и систематическая проверка фактических данных (документов) с целью предоставления независимой оценки выполнения государственной организацией программы, деятельности или функции для того, чтобы обеспечить информацией для улучшения отчетности перед общественностью, а также для облегчения принятия решений сторонами, ответственными за надзор или начало действий по исправлению выявленных недостатков.

Ревизия стоимости денег или аудит соотношения цены и качества обозначает проверку государственного департамента, благотворительной организации или другой неприбыльной организации с целью оценить, насколько эффективно функционирует организация и какова стоимость истраченных ею денег. Она применяется в общественном секторе, имеет тенденцию концентрироваться на финансовых проблемах, например, экономичности затрат и достижений в сбережении финансов в пределах достигнутого уровня получаемой продукции или предоставляемых услуг.

Операционный аудит представляет собой проверку любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки ее производительности и эффективности с выработкой соответствующих рекомендаций. В американской практике аудита многие профессионалы вместо термина «операционный аудит» (в значении «исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности») предпочитают использовать термины «управленческий аудит» или «аудит хозяйственной деятельности» [54].

Таблица 6.3. - Сравнительный анализ видов аудита эффективности

Признак	Аудит выполнения	Аудит соотношения цены и качества (VFM аудит)	Операционный (эксплуатационный) и управленческий аудит	Аудит эффективности использования общественных средств (ЭРГС)
1	2	3	4	5
Содержание	<p>Рассмотрение выполнения, экономии, результативности и эффективности общественного управления. Аудит выполнения представляет собой объективную и систематическую проверку фактических данных (документов) с целью предоставления независимой оценки выполнения государственной организацией программы, деятельности или функции для того, чтобы обеспечить информацией для улучшения отчетности перед общественностью, а также для облегчения принятия решений сторонами, ответственными за надзор или начало действий по исправлению выявленных недостатков. Аудит выполнения - это систематическая, целеустремленная, организованная и целевая экспертиза правительственных действий.</p>	<p>VFM аудит - систематическая, целеустремленная, организованная и целевая экспертиза правительственных действий. Всесторонний аудит-экспертизу, который обеспечивает объективную и конструктивную оценку степени, с которой финансовые, человеческие и физические ресурсы управляются с должным вниманием к экономии, результативности и продуктивности. «Аудит выполнения (VFM аудит) является объективной и систематической экспертизой программы организации общественного сектора, деятельности, функции или систем управления и процедур, которые обеспечивают оценку того, что достигло юридическое лицо в преследовании predetermined целей экономии, продуктивности и результативности в использовании ресурсов».</p>	<p>Изучение аудиторами операций компании с целью дать рекомендации по экономичному и продуктивному использованию ресурсов, результативному достижению целей и осуществлению деятельности компании. Операционный аудит - проверка методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки ее производительности и эффективности. Оценка менеджмента и функционирования организации, а также исполнения.</p>	<p>Аудит ЭРГС представляет собой систематическую, целенаправленную, организованную и объективную проверку деятельности органов государственной власти.</p>

Продолжение таблицы 6.3.

1	2	3	4	5
Цели	Установление законности, правильности, экономичности, результативности и эффективности финансового управления.	Проверка экономичности, результативности и эффективности деятельности.	Помощь клиенту улучшение использования мощностей и ресурсов его фирмы при достижении поставленных целей оценка эффективности управления; выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности; внесение рекомендаций, касающихся улучшения деятельности или дальнейших действий.	Оценка эффективности использования общественных средств. Определение эффективности работы проверяемых объектов, механизмов подотчетности, мер по обеспечению сохранности государственного имущества, а также выполнения принятых решений и положений соответствующих законодательных актов и документов.
Особенности	Аудит выполнения включает не только специфические финансовые аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы	Концентрируется на финансовых проблемах, например, экономичности затрат и достижений в сбережении финансов в пределах достигнутого уровня получаемой продукции или предоставляемых услуг. Может быть выполнен людьми, имеющими только финансовые контрольные навыки.	Применение как во внешнем аудите, так и во внутреннем. Обычно основывается на трех методах: оценке проектов развития деятельности до, в течение и после их выполнения; оценке выполнения, которая определяет уровень (полноту и эффективность) достижения целей; всесторонней оценке деятельности (программ), которая со всех точек зрения оценивает определенные темы.	Аудиты ЭРГС способствуют большей подотчетности и внедрению передовых методов работы.

Продолжение таблицы 6.3.

1	2	3	4	5
<p>Нормативная база</p>	<p>Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г., Аудиторские стандарты ИНТОСАИ, изданные Комитетом по аудиторским стандартам ИНТОСАИ, в Стандартах аудита государственных организаций, изданные Генеральным контролером GAO, Руководство по аудиту выполнения, изданное Офисом Генерального аудитора Канады, и др.</p>	<p>Методические аспекты проведения регламентируются национальными стандартами.</p>	<p>Методические аспекты проведения регламентируются национальными стандартами, нормы установленные Специальным комитетом по операционному и управленческому аудиту Американского института сертифицированных общественных бухгалтеров (AICPA).</p>	<p>Руководство по проведению аудита эффективности, разработанное Офисом Генерального аудитора Канады.</p>
<p>Основные направления аудита</p>	<p>аудит экономичности, рациональности и аудит программ экспертизу экономичности, эффективности, стоимостной результативности и экологических эффектов правительственных действий; процедуры, чтобы измерить результативность; отношения ответственности; защиту общественных активов и согласие с властями.</p>	<p>Экспертиза экономичности, эффективности, стоимостной результативности и экологических эффектов правительственных действий; процедуры для измерения результативности; отношения ответственности; защиту общественных активов и согласие с властями.</p>	<p>Направления аудита зависят от поставленных задач.</p>	<p>Аудит ЭРГС включает аудит экономичности, эффективности и рентабельности деятельности органов государственной власти, а также оценку воздействия этой деятельности на окружающую среду.</p>

Продолжение таблицы 6.3.

1	2	3	4	5
Предмет аудита	Правительственное юридическое лицо или деятельность (сфера деятельности), секторная деятельность или функциональная область всего правительства.	Правительственное юридическое лицо или деятельность (сфера деятельности), секторная деятельность или функциональная область всего правительства.	Правительственное юридическое лицо или деятельность (сфера деятельности), секторная деятельность или функциональная область всего правительства. коммерческие организации.	Государственная организация или одно из направлений деятельности такой организации, деятельность, осуществляемая в каком-либо отдельном секторе, или же функциональная область, охватывающая все министерства и ведомства.
Область применения, страны	Применяется в деятельности высших органов финансового контроля (ВОФК), США.	Характерен для стран Британского содружества.	Использование, главным образом в частном секторе.	Широкое распространение получил в Канаде и Австралии.

Выделение в процессах движения денежных средств операций инвестиционной, текущей и финансовой деятельности хозяйствующего субъекта обуславливает выделение соответствующих видов аудита эффективности.

По мнению Галкиной Е.В. [25], аудит эффективности может быть разделен на три направления в соответствии с видами деятельности организации, которые используются и в бухгалтерском учете:

- 1) оперативный аудит (аудит текущей деятельности),
- 2) инвестиционный аудит (аудит инвестиционной деятельности),
- 3) финансовый аудит (аудит мобилизационной деятельности).

Отличия данных направлений аудита представлены в табл. 6.4.

Таблица 6.4. - Отличительные признаки направлений аудита эффективности

Отличительные признаки	Направления управленческого аудита		
	оперативный аудит	инвестиционный аудит	финансовый аудит
Объект проверки (группы операций)	Обычные виды деятельности организации: снабжение, производство продукции, продажа продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг, связанные с ними расчеты	Инвестиционные операции (по размещению свободных средств организации): финансовые вложения, вложения во внеоборотные активы, целенаправленное управление дебиторской задолженностью	Операции по финансированию (привлечению средств в организацию); изменение уставного капитала; заемная политика; целенаправленное управление прочей кредиторской задолженностью
Методы аудита (кроме применимых процедур финансового аудита)	Маржинальный анализ; анализ рентабельности продаж, структуры доходов и расходов, запасов, дебиторской задолженности; анализ оборачиваемости запасов, дебиторской задолженности и т.п.	Анализ структуры указанных активов, методы оценки инвестиций, анализ рентабельности финансовых вложений, основных фондов, фондовооруженности, фондоемкости, обновления основных фондов; анализ оборачиваемости управляемой дебиторской задолженности и т.п.	Анализ структуры собственного капитала, его рентабельности, оборачиваемости; оценка коэффициента финансовой независимости, финансового левериджа, средне-взвешенной стоимости собственного капитала; анализ оборачиваемости управляемой кредиторской задолженности и т.п.
Пользователи результатов	Отделы снабжения, сбыта (центры затрат, доходов и прибыли), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент	Инвестиционные отделы (центры инвестиций), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент	Отдел мобилизации финансовых ресурсов (центр финансирования), бухгалтерия, плановый отдел, высший менеджмент

Ценность данного подхода к аудиту заключается в его интеграции не только с системой бухгалтерского и управленческого учета, но и с концепцией менеджмента центров ответственности, которые также выделяются по видам деятельности, а именно: центры затрат, доходов и прибыли ориентированы на текущую деятельность, центры инвестиций – на инвестиционную, центры финансирования – на финансовую [25].

6.5. Аудит эффективности инвестиционной деятельности

Особую актуальность в настоящее время приобретает проведение аудита эффективности инвестиционной деятельности в качестве самостоятельного вида аудита или одного из этапов аудита инвестиционной деятельности.

Немаловажную роль в развитии и успешном функционировании любой коммерческой организации является эффективная инвестиционная деятельность, способная приносить в будущем значительные экономические выгоды. Как правило, для её осуществления используются значительные собственные и (или) заемные средства. Результативность и эффективность инвестиционной деятельности во многом обеспечивается грамотным руководством в области инвестиций.

По мнению автора, под аудитом эффективности инвестиционной деятельности следует понимать процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности и эффективности инвестиционной деятельности аудируемого лица и выработки рекомендаций по повышению эффективности управления этой деятельностью [47].

Целью аудита является выражение мнения об эффективности инвестиционной деятельности организации по заранее определенным оценочным критериям и установление её соответствия стратегическим целям деятельности организации.

Задачами аудита эффективности инвестиционной деятельности являются:

- установление основных объектов инвестиционной деятельности и видов инвестиций;
- оценка эффективности внутреннего контроля над инвестиционной деятельностью;
- выработка критериев оценки эффективности инвестиционной деятельности по каждому виду инвестиций;
- проверка достоверности данных об инвестиционной деятельности, отраженных в системе бухгалтерского учета и отчетности;
- определение целесообразности и эффективности инвестиций в основные фонды и НИОКР;
- анализ эффективности долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений организации;
- выявление резервов повышения эффективности инвестиций в зависимости от объекта инвестирования;
- выработка рекомендаций по повышению эффективности управления инвестиционной деятельностью.

Источниками объективных данных для проведения аудита эффективности инвестиционной деятельности выступают: распорядительные документы организации; данные бухгалтерского финансового учета; информация, сформированная в системе управленческого и (или) стратегического учета; сведения, полученные из открытых официальных источников; данные, полученные от контрагентов и др. [47]

Этапы аудита эффективности инвестиционной деятельности отражены на рисунке 6.1.

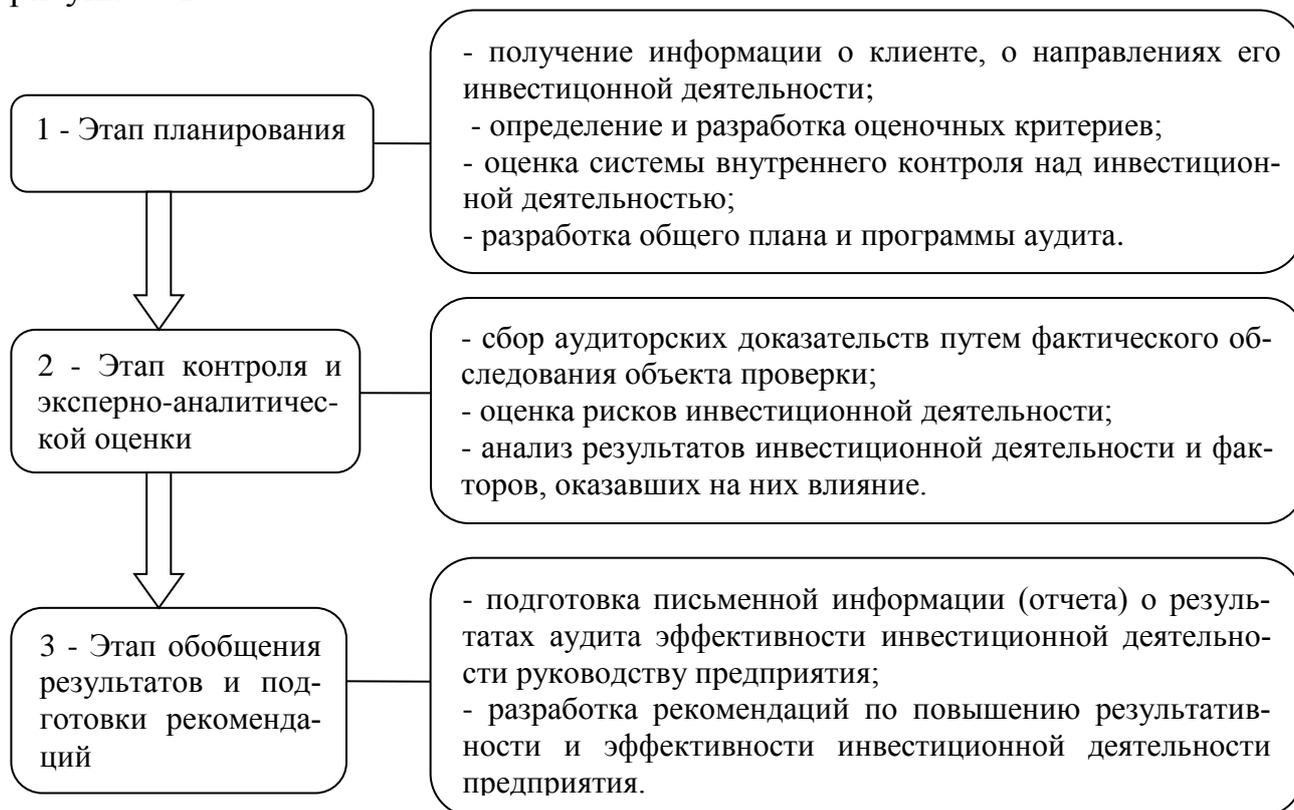


Рисунок 6.1. – Этапы аудита эффективности инвестиционной деятельности (составлено автором)

На начальном этапе аудита эффективности инвестиционной деятельности аудитор должен ознакомиться с деятельностью организации-клиента, получить информацию о его организационной структуре, внутренних и внешних факторах, влияющих на деятельность клиента. Необходимо установить основные направления инвестиционной деятельности организации.

На данном этапе осуществляется также подготовка и определение оценочных критериев эффективности инвестиционной деятельности предприятия. Выработка критериев по каждому виду инвестиций может основываться на общепринятых методах оценки реальных и портфельных инвестиций. Сегодня существует достаточно много методик анализа эффективности инвестиционного проекта. В отечественной и зарубежной практике для оценки эффективности инвестиционных проектов используются следующие методы: методы, основанные на дисконтировании; методы, основанные на учетных оценках.

Затем дается оценка эффективности системы внутреннего контроля (СВК) над инвестиционной деятельностью. Организация СВК является обязан-

ностью хозяйствующих субъектов, гарантирующей соблюдение законодательства, эффективность инвестиционной деятельности, снижение рисков и достижение целей, поставленных организацией [44, С. 12].

Наличие эффективного внутреннего контроля над инвестиционной деятельностью в организации создает реальные предпосылки её успешного развития, поскольку повышается прозрачность в части осуществления инвестиционных затрат и результатов, а значит появляются дополнительные возможности на выгодных условиях привлекать новые средства для осуществления будущих инвестиции.

СВК должна функционировать на основе четкого взаимодействия различных структурных подразделений, вовлеченных в инвестиционную деятельность организации. Подобное взаимодействие возможно при наличии комплекса нормативных документов, регламентирующих контрольную деятельность структурных подразделений и административно-управленческого персонала.

Оценка эффективности СВК предшествует составлению непосредственно плана и программы аудита.

На втором этапе (этап контроля и экспертно-аналитической оценки) аудитор должен собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для того, чтобы провести оценку эффективности инвестиционной деятельности. На этом этапе применяются процедуры инспектирования, пересчета, наблюдения, запроса, подтверждения и др. На основе фактических данных, собранных аудитором осуществляется оценка рисков инвестиционной деятельности и проводится анализ результатов инвестиционной деятельности, выявляются факторы, оказавшие на неё влияние. В ходе аудита эффективности могут использоваться методы компьютерного моделирования.

На заключительном этапе аудиторы осуществляют обобщение результатов аудита эффективности инвестиционной деятельности и готовят письменную информацию (отчет) о результатах инвестиционной деятельности руководству предприятия. Кроме того, результатом аудита эффективности должны стать подготовленные руководству рекомендации по повышению эффективности инвестиционной деятельности предприятия.

Развитие аудита эффективности инвестиционной деятельности обосновано желанием руководства коммерческих предприятий контролировать инвестиционные затраты, более эффективно управлять финансовыми потоками, возникающими в процессе этой деятельности, а также постоянно повышающейся потребностью в достоверной финансовой информации среди инвесторов и кредиторов.

6.6. Критерии эффективности по видам деятельности организации

Целевую направленность аудита эффективности в англоязычных литературе и документах нередко обозначают как три «Е», подразумевая под этим экономичность (economy), продуктивность (efficiency) и результативность (effectiveness). Единого, общепринятого определения этих трех составляющих не существует, но чаще всего их понимают следующим образом.

Экономичность заключается в снижении затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества. Она может быть определена

как «уменьшение стоимости ресурсов, используемых для деятельности, при сохранении соответствующего качества», т.е. операция считается экономичной, если с ее помощью приобретаются ресурсы или поставляются услуги в соответствующем количестве и качестве по минимальной стоимости. Особую важность с точки зрения экономичности имеет вопрос приобретения ресурсов. От аудиторов требуется определить, были ли ресурсы приобретены в нужном количестве, требуемого качества, за заданный промежуток времени и по оптимальной стоимости.

Например, аудитор может рассмотреть вопрос, были ли компьютеры установленного качества приобретены по самой низкой цене.

Продуктивность характеризуется взаимосвязью между производством товаров, услуг, получением других результатов, с одной стороны, и использованными для этого ресурсами, с другой стороны, т.е. она обращена к вопросам оптимального для достижения результатов деятельности использования ресурсов. Деятельность считается продуктивной, если она обеспечивает получение от имеющихся ресурсов максимума полезной продукции или предоставленных услуг или если для производства данного уровня продукции или услуг используется минимальный уровень ресурсов и необходимой работы. Продуктивность сосредоточивается на процессах, используемых для поставки продукции или услуг.

Например, оценивая продуктивность, аудитор может рассмотреть вопрос, снижались ли затраты на ремонт при одновременном увеличении количества находящихся в эксплуатации машин с учетом удовлетворения требований безопасности и норм эксплуатации.

Продуктивность обычно связана с внутренней деятельностью организации и, как правило, мало затрагивает взаимодействие организации с внешней окружающей средой.

Результативность – это показатель, отражающий, в какой степени предопределенные цели или цели для специфической деятельности или программы были достигнуты, а также взаимосвязь между прогнозируемым и реальным воздействием на определенную деятельность. Деятельность считается результативной, если она обеспечивает максимально возможное достижение желательного результата. В общественном секторе это связано с достижением необходимых целей заданной политики или заданных результатов в соответствии с предопределенными целями и критериями качества работы. Результативность сосредоточивается на объеме выпущенной продукции или достигнутых результатах улучшения обслуживания.

Например, аудитор может рассмотреть вопрос, улучшает ли реализация программы компьютеризации сельских школ обучения показатели успеха сельских школьников на экзаменах в вузы [59].

В системе финансовых критериев коммерческих организаций перечень критериев эффективности по видам деятельности может иметь вид, представленный в табл. 6.5.

Таблица 6.5. - Критерии эффективности по видам деятельности организации [25]

Виды деятельности	Критерии эффективности		
	экономичность	продуктивность	результативность
Текущая деятельность	Снижение затрат на производство и продажу продукции (по материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости, прочим затратам). Сокращение случайных расходов, особенно связанных с нарушением хозяйственной дисциплины, например штрафов к уплате, списания сомнительной дебиторской задолженности	Рост прибыли от продаж. Рост оборачиваемости товаров, готовой продукции	Рост показателей рентабельности основной деятельности (рентабельности продаж, расходов и т.п.)
Инвестиционная деятельность	Снижение затрат на приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений в увязке с потребностями текущего обеспечения производства и инноваций	Рост оборачиваемости инвестиций (выручка/средние инвестиции за период; для финансовых вложений и доходных вложений в материальные ценности – проценты, дивиденды, арендная плата к получению/ средняя величина этих вложений)	Рост показателей рентабельности инвестиций (всего и по видам), в том числе по потокам доходов и прибыли, генерируемых каждым видом инвестиций
Финансовая деятельность	Снижение стоимости капитала — реальных ставок по кредитам, уровней текущих дивидендных выплат; в целом — средневзвешенной стоимости капитала (УАСС)	Рост оборачиваемости собственного, заемного капитала; совокупного капитала	Рост показателей рентабельности собственного и заемного капитала (по видам управляемых источников финансирования деятельности организации) Рост экономической добавленной стоимости (ЕУА)

Каждый из трех критериев эффективности может быть представлен в разрезе оперативных (на день, неделю, месяц, квартал и т.п.), краткосрочных (например, до года) и долгосрочных индикаторов. Представленные критерии

оценки эффективности позволяют руководству предприятия принимать взвешенные и правильные управленческие решения.

6.7. Факторы, влияющие на учетные показатели эффективности операции. Оценка эффективности операции и ее соответствия законодательству

Деятельность любой организации представляет собой некоторый процесс, состоящий в выполнении взаимосвязанных работ и действий, объединенных общим замыслом и единой целью. Такие целенаправленные процессы называются *операцией*.

Функционирование любой организации можно представить как множество операций, имеющих одну или несколько целей. Необходимо, чтобы все операции были упорядочены, взаимосвязаны и направлены на достижение общих целей организации. В целом деятельность организации — операция, которая имеет определенную глобальную цель, состоящую из иерархии частных целей и задач.

Под целью операции подразумевается требуемый или желаемый результат, который предполагается достигнуть. Цель деятельности — основной фактор, который объединяет различные действия в систему действий, т.е. операцию.

Действительный результат операции зависит от трех факторов:

1. полезного эффекта;
2. затрат ресурсов;
3. затрат времени.

Фактический результат операции, состоящий из трех частей, описывается как реальный полезный эффект (*результативность*); реальные затраты ресурсов (*ресурсоемкость*); реальные затраты времени (*оперативность*).

Все возможные способы достижения поставленной цели обладают разной эффективностью. Сравнить эти способы между собой и выбрать наилучший, т.е. такой вариант действий, который имеет наибольшую эффективность, не просто. Именно в этом и заключается трудность принятия управленческих решений.

В настоящее время сложилось устойчивое представление о том, что эффективность — это наиболее общее свойство любых целенаправленных процессов (операций), которое в основном раскрывается через понятие «цель операции» и объективно выражается степенью достижения этой цели с учетом затрат ресурсов и времени, т.е. эффективность операции — степень достижения цели операции.

Все факторы, влияющие на эффективность операций, можно разделить на следующие группы:

- 1) управляемые и неуправляемые;
- 2) внешние и внутренние;
- 3) определенные и неопределенные.

К *управляемым факторам* относят такие, на которые руководитель организации (лицо, принимающее решения) может влиять по своему усмотрению при подготовке и проведении операций. Как правило, управляемые факторы — это качество активных средств² и способы их применения. В некоторых ситуациях можно оказывать влияние и на условия применения активных средств, создавая (насколько это возможно) более благоприятную внешнюю и внутреннюю среду, содействующую достижению целей организации. Именно из множества значений управляемых факторов формируются управленческие решения руководителя.

Однако большая часть факторов не зависит от решений руководителей, т.е. они не в силах целенаправленно менять значения этих факторов и должны лишь учитывать их возможное влияние. Такие факторы называют *неуправляемости*. К ним, как правило, относятся условия применения активных средств, например, действия конкурентов, законодательство, решения правительства, экономическая ситуация и другие.

По отношению к организации как открытой системе факторы, влияющие на эффективность операций, могут быть *внешними и внутренними*.

Внешние факторы отражают влияние внешней среды, способствуя успешному решению задач организации (*полезные факторы*) или противодействуя ее целям (*вредные факторы*). В общем случае к ним относятся: потребители, поставщики, конкуренты, акционеры, решения правительства, рынок рабочей силы, местные органы власти, общественные организации, экономические условия, политика, право, социокультурные, технологические, природно-географические и другие факторы.

Внутренние факторы отражают взаимовлияние внутренних переменных и движущих сил внутри организации на процесс ее функционирования и развития. К ним относятся такие факторы внутренней среды, как цели, структура, культура, процессы и ресурсы организации.

По степени информированности руководителя организации о значениях факторов, влияющих на эффективность операций, все факторы можно разделить на *определенные и неопределенные*.

К *определенным* относят факторы, значения которых известны с требуемой точностью. Влияние определенных факторов на результат операции можно предсказать достаточно точно. Поэтому при наличии только определенных факторов в ситуации выбора каждой альтернативе можно сопоставить некоторый известный результат. Такие ситуации называют детерминированными и в этом случае говорят о принятии решений в условиях определенности. К определенным факторам условно можно отнести качество активных средств, если оно известно, поведение партнеров и поставщиков, если с ними заключены соглашения, и некоторые другие.

Однако в условиях определенности принимается сравнительно мало

² Активные средства — это ресурсы организации, используемые для проведения операции. В роли активных средств могут выступать люди, а также материальные, технологические, энергетические, информационные и финансовые ресурсы.

управленческих решений, поскольку фактически в любой реальной ситуации выбора присутствуют **неопределенные факторы**, значения которых не известны или известны не полностью. Такие ситуации называют *недетерминированными* и в этом случае говорят о принятии решений в условиях неопределенности. Например, в процессе управления организацией неопределенными факторами, как правило, являются действия конкурентов, потребительский спрос, отказы технических систем, поведение персонала организации и многие другие.

Для сравнения активных средств между собой, а также способов и условий их применения необходимо измерение или оценка эффективности операций. Для этого используют показатели эффективности.

Для выбора наилучших или подходящих активных средств, способов и условий их применения необходимо четко знать цель проведения операции. Именно для этого используются критерии эффективности.

Показатель эффективности представляет собой меру степени достижения цели, т.е. соответствия реального и требуемого результатов операции. Показатель эффективности можно задать как некоторую функцию, по значению которой судят об эффективности проводимой операции.

В процессе принятия конкретного решения необходимо сформировать набор показателей эффективности, значения которых точно или приближенно оценивают альтернативные варианты действий. Более того, на основе реальных или прогнозируемых значений показателей можно провести сравнение любой пары альтернатив и принять одно из трех решений:

- 1) одна из альтернатив предпочтительнее, чем другая;
- 2) обе альтернативы одинаковы по предпочтительности;
- 3) альтернативы несравнимы между собой.

Таким образом, показатели эффективности играют роль критериев сравнения альтернатив в процессе принятия управленческих решений.

При управлении организацией относительно легко оценить количественные показатели, например, ожидаемый доход, издержки или время выполнения работы. Однако многие важные показатели деятельности организации, например репутация фирмы или квалификация сотрудников, объективно выразить в числах невозможно. В таких случаях говорится о качественных показателях, значения которых выражаются человеком субъективно на естественном языке.

Для оценивания качественных показателей руководители организации прибегают к помощи экспертов. Качественные показатели можно представить в численном виде косвенно, измеряя некоторый другой показатель [41].

6.8. Подготовка заключений и выводов по результатам аудита эффективности

Подготовку результатов аудита эффективности необходимо начинать со всестороннего анализа и сравнения собранных фактических данных и информации (доказательств) с утвержденными критериями оценки эффективности, оценивая в какой степени результаты использования средств в проверяемой

сфере или деятельности объектов проверки соответствуют критериям оценки эффективности.

При проведении сравнительного анализа и подготовке заключений по его результатам следует исходить только из полученных и собранных фактических данных, служащих надежными доказательствами сделанных заключений. На основе заключений формулируются соответствующие выводы по каждой цели аудита эффективности. Если в ходе проверки получены какие-либо фактические данные или выявлены проблемы, которые не могут быть оценены с точки зрения утвержденных критериев оценки эффективности, следует провести дополнительное изучение вопроса, в процессе которого необходимо:

1. определить, имеют ли эти данные случайный характер или же они свидетельствуют о наличии общей или системной проблемы в проверяемой сфере или деятельности объектов проверки;

2. оценить фактическое или возможное влияние данной проблемы на результаты использования средств в проверяемой сфере или в деятельности объектов проверки;

3. установить причины наличия данной проблемы, для того, чтобы подготовить соответствующие рекомендации по ее решению;

4. проанализировать возможности устранения выявленной проблемы самим объектом проверки, поскольку эта проблема может быть результатом действий или событий, которые от него не зависят;

5. обсудить данную проблему с экспертами (специалистами) и руководством объекта проверки;

6. собрать при необходимости дополнительные фактические материалы.

На основе анализа собранного дополнительного материала определяются характер, значимость и причины выявленных проблем, которые формулируются в выводах по результатам проверки. Если руководство объекта проверки знает о существовании этих проблем и предпринимает меры по их устранению, это следует учитывать при формулировании выводов и соответствующим образом отражать в отчете о результатах аудита эффективности.

Руководитель группы по аудиту несет ответственность за подготовку и содержание отчета по аудиту.

Отчет по аудиту должен содержать полные, точные, четко сформулированные и понятные записи по аудиту и, в соответствии с процедурами аудита, должен включать в себя или содержать ссылку на следующее:

- цели аудита;
- область аудита, в частности, идентификацию проверенных организационных и функциональных подразделений или процессов и охватываемый период времени;
- идентификацию заказчика аудита;
- идентификацию членов группы по аудиту и представителей проверяемой организации, принимавших участие в проведении аудита;
- даты и места проведения аудита на месте;
- критерии аудита;

- выводы аудита;
- заключения по результатам аудита;
- заявление о степени соответствия критериям аудита.

Отчет по аудиту должен быть подготовлен и представлен в согласованные сроки. В случае задержки, о ее причинах следует сообщить проверяемой организации и лицу, ответственному за управление программой аудита.

Отчет по аудиту должен иметь дату выпуска, надлежащим образом проанализирован и утвержден в соответствии с процедурами программы аудита.

Затем отчет по аудиту должен быть разослан получателям, определенным процедурами аудита [11].

Контрольные вопросы к главе 6:

1. Что понимается под аудитом эффективности?
2. Какова сущность и назначение аудита эффективности?
3. Назовите основные направления аудита эффективности.
4. Назовите основные цели аудита эффективности.
5. Проведите сравнительный анализ финансового аудита и аудита эффективности.
6. Дайте оценку эффективности управления аудируемой организацией как сопутствующей услуги или задачи аудита бухгалтерской отчетности.
7. Проведите сравнительный анализ различных видов аудита эффективности.
8. Какие направления аудита эффективности выделяют в соответствии с видами деятельности организации? Приведите их отличительные признаки.
9. Каковы основные цели и задачи аудита эффективности инвестиционной деятельности?
10. Назовите этапы аудита эффективности инвестиционной деятельности.
11. Назовите основные критерии эффективности деятельности.
12. Раскройте содержание основных критериев эффективности по видам деятельности организации.
13. Какие факторы влияют на действительный результат операции?
14. Назовите основные группы факторов, влияющих на эффективность операций.
15. Как осуществляется оценка эффективности операции и ее соответствия законодательству?
16. Как осуществляется подготовка заключений и выводов по результатам аудита эффективности?
17. Какие требования предъявляются к отчету по аудиту эффективности, и что он включает в себя?

Тесты для самопроверки к главе 6

1. Аудит эффективности это:

а) системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно – аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы, с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериями на основании этого выразить мнение об эффективности.

б) усовершенствованный и сбалансированный процесс, в котором, на завершающем этапе аудита выявленный результат наиболее эффективен.

в) систематизированный и устойчивый процесс выявления и устранения нарушений, для дальнейшей проведения проверки и направленный на улучшение финансовой стабильности предприятия.

2. Укажите назначение финансового аудита:

а) способность субъективно оценивать выявленные стратегические ошибки в финансовой отчетности.

б) выявление искажений в ходе проведения предварительного аудита.

в) оценка финансового стимулирования механизмов хозяйствования и устойчивости организации.

г) оценить действующие механизмы хозяйствования, и выработать конкретные рекомендации по более эффективному планированию и расходованию ресурсов государства или частных фирм.

3. Что не относится к типовым направлениям исследованиям аудита эффективности:

а) выполнение поставленных целей (целей программы или деятельности органа управления, организации).

б) достоверность данных об эффективности.

в) контроль и оценка эффективности деятельности.

г) обеспечение гарантий в отношении пассивов.

4. Укажите, какую оценку не включает цель аудита, ориентированного на проблемы эффективности:

а) усилий организации, направленных на исследование и внедрение возможностей повышать продуктивность.

б) адекватности и надежности систем или процедур, предназначенных, чтобы измерить и сообщать о продуктивности.

в) уровня продуктивности, достигнутого проверяемой организацией, программой или деятельностью относительно разумных стандартов.

г) усилий организации, направленных на освоение новых методов проектирования и изучение ее деятельности внутри хозяйствующего субъекта.

5. Что служит критерием качества аудита эффективности:

а) нормативно - законодательные акты в области бухгалтерского учета.

б) бухгалтерская финансовая отчетность.

в) международные правовые акты.

г) процесс производства.

6. Критерий качества управленческой информации это:

а) необходимость, достаточность и релевантность информации для принятия и контроля выполнения управленческих решений.

б) необходимость соблюдения установленных требований, на основе стратегического планирования.

в) соблюдение правил внутреннего и внешнего распорядка организации.

7. Что не относится к целевой направленности аудита?

а) экономичность.

б) продуктивность.

в) результативность.

г) сбалансированность.

8. Деятельность организации, представляющая собой процесс, состоящий в выполнении взаимосвязанных работ и действий, объединенных единой целью, называется:

а) операцией.

б) стагнацией.

в) девальвацией.

г) глобализацией.

9. Выберите факторы, от которых зависит действительный результат операции:

а) полезного эффекта.

б) затрат ресурсов.

в) затрат времени.

г) конечного результата.

10. На какие группы разделяют факторы, влияющие на эффективность операций:

а) управляемые и неуправляемые.

б) внешние и внутренние.

в) определенные и неопределенные.

г) простые и сложные.

Глава 7. Аудит бизнеса

7.1. Аудит бизнеса как современная модель проведения аудита

Аудит бизнеса – это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес – системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям.

Концепция широкого понимания аудита как аудита бизнеса отличается от концепции узкого взгляда (аудита финансовой отчетности) по двум аспектам:

- 1) объекту аудита (что проверять);
- 2) используемому методу (как проверять).

В широком значении объектом аудита бизнеса является сама деятельность организации (бизнес). В узком понимании объектом аудита фактически служит финансовая (бухгалтерская) отчетность, т.е. бухгалтерская модель финансово-хозяйственной деятельности организации.

Что касается второго аспекта – используемого метода, то здесь ситуация следующая. В узком понимании аудит сводится только лишь к проверке завершенной финансовой отчетности (до проверки документальной). В широком же понимании аудита бизнеса предполагается использование всего инструментария проверки, системного анализа, оценки бизнеса, математического моделирования и прогнозирования при оказании аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами услуг, называемыми сегодня «услуги по засвидетельствованию».

Бизнес как экономическая категория представляет собой сложную систему, включающую большое количество взаимосвязанных элементов. Но бизнес, как объект аудита схематично можно представить как триаду капитала, транзакций и результатов деятельности (табл. 7.1) [20, С. 77].

Таблица 7.1. – Структура бизнеса как объекта аудита

1. Капитал бизнеса
а) промышленный (вещественный) капитал;
б) финансовый капитал;
в) интеллектуальный (неосязаемый) капитал
2. Транзакции бизнеса (бизнес-процессы, бизнес-линии, деятельность)
а) прошлые бизнес-процессы (деятельность);
б) текущие бизнес-процессы (деятельность);
в) будущие бизнес-процессы (деятельность)
3. Результат бизнеса
а) накопленный финансовый результат:
- прошлый финансовый результат;
- финансовый результат отчетного периода;
б) будущий результат

В современном (информационном) обществе контрагентов организации, прежде всего, интересует ее будущее состояние (т.е. будущие размер и структура капитала, будущие финансовые результаты), а не только текущая прибыль и накопленный в прошлом капитал. Эти показатели в значительной степени зависят от эффективности организации и координации бизнес-процессов, наращивающих стоимость капитала бизнеса. Таким образом, для выполнения институтом аудита своей основной миссии – обеспечения достоверности информации, используемой участниками рыночных отношений – зону ответственности аудиторов необходимо дополнить (расширить) как минимум такими объектами, как:

- 1) интеллектуальный капитал бизнеса;
- 2) текущие и будущие транзакции бизнеса (бизнес-процессы);
- 3) будущие финансовые результаты бизнеса.

Расширение объектной базы аудита объективно потребует изменения *методологии аудиторской деятельности*, заключающейся, прежде всего, в появлении *новых направлений аудита*:

- 1) аудит интеллектуального капитала;
- 2) аудит эффективности бизнес-процессов;
- 3) стратегический аудит [21].

В ходе аудита бизнеса необходимо четкое понимание иерархии его объектов. По мнению И.Н. Богатой и А.Н. Кизилова [17], при аудите бизнеса следует выделять, как минимум, три иерархических уровня объектов:

1) *Регламенты организации и ее управленческая отчетность* (например, социальная, налоговая, интегрированная, стратегическая и др.).

К регламентам следует отнести учетную политику, стратегию развития организации. При этом регламенты могут быть подвергнуты аудиту как на соответствие требованиям, на базе которых они были сформированы, так и на предмет соблюдения сформированных регламентов. Данные объекты могут исследоваться аудиторами как на предмет их соответствия нормативным актам (внешним, внутренним), так и на предмет их дальнейшей оптимизации.

В отличие от традиционного аудита в качестве объекта аудита бизнеса могут выступать любые виды отчетности, за исключением бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2) *Объекты, оказывающие влияние на функционирование коммерческой организации*:

- а) принимаемые стратегические и тактические решения;
- б) внешние факторы макросреды и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность организации;
- в) система внутреннего контроля;
- г) стратегические разрывы.

Данные объекты также могут исследоваться с целью их оптимизации, а также на предмет их соответствия установленным требованиям (например, в части системы внутреннего контроля).

3) *Объекты как совокупность хозяйственных операций, фактов хозяйственной деятельности, бизнес-процессов, отражаемых в учетно-аналитической системе коммерческой организации:*

- а) активы;
- б) обязательства;
- в) источники финансирования;
- г) доходы;
- д) расходы;
- е) иные объекты.

Несомненно, что такие объекты, как интеллектуальный капитал, бизнес-процессы, финансовый результат, являются важнейшими объектами при проведении аудита бизнеса. По своей природе они относятся к объектам 3-го уровня. В рамках аудита бизнеса могут проводиться аудит на соответствие, управленческий аудит, операционный аудит и другие виды аудита. По своей природе аудит бизнеса представляет собой симбиоз традиционного аудита с сопутствующими аудиту услугами и прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью. Указанные объекты могут исследоваться аудитором с налоговой, правовой, бухгалтерской, финансовой, экономической точек зрения.

Таким образом, аудит бизнеса следует рассматривать как процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям, либо оценить эффективность исследуемых объектов, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности бизнес-системы в целях разработки рекомендаций по ее дальнейшему совершенствованию [17].

Расширение границ понятия «аудит», по мнению Р.П. Булыгы, М.В. Мельник, приведет к следующим последствиям:

- 1) переходу от последующей документальной проверки к оперативному мониторингу как основополагающему методу аудита;
- 2) сокращению периодичности проведения аудита до степени его непрерывности;
- 3) стирание грани между аудитом и консалтингом;
- 4) изменению временных горизонтов аудита от простой констатации достоверности прошедших фактов хозяйственной деятельности организации к выражению мнения о накопленном потенциале и перспективах бизнеса;
- 5) ассимиляции аудита с другими традиционными для индустриального общества бизнес-процедурами (системным анализом, оценкой бизнеса, бизнес-прогнозированием и т.п.) и выходу на этой основе аудитора за рамки бухгалтерской профессии [20, С. 77].

7.2. Бизнес-процесс как объект управления и аудита

Бизнес-процесс – это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей [12, С. 14].

Первичный аудит бизнес-процессов в организации необходим для того, чтобы понять основные проблемы, объем работ, подготовить план работ и получить точку отчета в проекте улучшения бизнес процессов.

В любой организации существуют как основные, так и вспомогательные процессы. Основные – это процессы текущей деятельности компании, результатом которых является производство продукции, требуемых внешним клиентом. Вспомогательные процессы обеспечивают существование первичных процессов.

Не существует стандартного перечня процессов, и организации должны разрабатывать свои собственные не в последнюю очередь потому, что это помогает более глубокому пониманию их собственной ситуации, когда ее описывают в терминах процессов.

Для управления бизнес-процессом в каждой организации составляются технологические карты бизнес-процессов.

Говоря о новом подходе к управлению организацией, следует понимать, что функции и процессы не являются противоположностями, а представляют лишь различные уровни абстракции. Функция – это задача, которую решает компания для собственного выживания и для достижения поставленных целей. Функция отвечает на вопрос, что делать.

Бизнес-процесс, в свою очередь – это реализация функции во времени, способ решения бизнес-задачи. Бизнес-процесс описывает то, как функция выполняется, в какой последовательности и в каких вариантах, а также то, как функции взаимодействуют между собой в работе организации. Бизнес-процесс отвечает на вопрос, как делать. Одну функцию можно реализовать множеством бизнес-процессов.

Преимущества управления бизнес-процессами заключаются в том, что работа становится более эффективной, поскольку происходит переход продукта от одного специалиста к другому с меньшим количеством ошибок и задержек, и, следовательно, требования клиента удовлетворяются с первого раза и вовремя. Процессный подход обеспечивает прозрачность систем управления для собственников и руководства, позволяет адекватно реагировать на изменения внешней и внутренней среды, четко распределять зоны ответственности руководителей на всех уровнях, вовлекает персонал в процесс развития организации, развивает корпоративную культуру, обеспечивая существование организации в долгосрочной перспективе. Но сам процессный подход является динамично развивающейся системой, изменяющейся в связи с трансформацией мировой экономики [20, С. 77].

Процессный подход представляет собой эффективную управленческую концепцию, направленную на управление бизнес-процессами. Использование данного подхода в организациях требует проведения внутреннего аудита бизнес-процессов, предполагающего оценку текущего состояния бизнеса в разрезе бизнес-процессов, выявление на базе данной оценки проблемных областей, бизнес-процессов, разработку мероприятий по оптимизации бизнес-процессов на основе рационального использования имеющихся возможностей и ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.) в целях успешной реализации стратегии, а в случае необходимости ее корректировки.

Внутренний аудит бизнес-процессов может быть плановым и внеплановым. Заказчиками внутреннего аудита бизнес-процессов является руководство организации, а в ряде случаев – собственники.

Цель аудита бизнес-процессов в организации заключается в формировании мнения относительно соблюдения требований, предъявляемых к их функционированию, управлению, эффективности, выходам и степени удовлетворенности потребителей с последующей разработкой рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов.

На первом этапе, именуемом «организационный этап», необходимо определить объект аудита, в качестве которого может выступать конкретный бизнес-процесс, цель его аудита и заказчик аудита бизнес-процесса.

На втором этапе, именуемом «этап планирования», формируется план и программа аудита бизнес-процесса [33, С. 21-22].

Планирование аудиторской проверки способствует тому, чтобы важным областям в ходе аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами аудиторской группы, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Для эффективного планирования предстоящей аудиторской проверки следует проводить **предварительное обследование** аудируемого объекта (бизнес-процесса). Задачей данного обследования является изучение фактических целей аудируемого бизнес-процесса, его структуры или изменений в нем, произошедших со времени прошлой проверки. Также должно быть уделено внимание оценке уровня материальности аудируемого бизнес-процесса, что позволит объективно говорить о существенности последствий неэффективной организации СВК данного процесса для компании в целом.

Аудиторы на этапе предварительного обследования:

- проводят анализ внутренней нормативной документации, регламентирующей организацию аудируемого процесса;
- проводят ознакомление с базами данных и программным обеспечением, обслуживающих рассматриваемый бизнес-процесс;
- анализируют результаты прошлых аудиторских проверок данного бизнес-процесса (в случае их наличия);
- идентифицируют и интервьюируют владельца и других участников процесса по вопросам организации процесса;

- анализируют фактические цели процесса на предмет их соответствия стратегии развития компании и принципам целеполагания (конкретизация, измеримость, согласованность, релевантность, временная ограниченность достижения);

- формируют фактическую схему организации рассматриваемого бизнес-процесса, с указанием существующих контрольных процедур;

- анализируют результаты оценки рисков, проводимой менеджментом компании (в случае ее наличия);

- анализируют систему оценки и показателей, используемых для определения эффективности и экономичности процесса.

По итогам анализа полученной информации о рассматриваемом бизнес-процессе и формирования адекватного понимания его фактического функционирования руководитель службы должен принять:

- решение о дальнейшем проведении аудита или

- решение об отказе от проведения проверки [40].

На третьем этапе внутренними аудиторами осуществляется комплекс аудиторских процедур, которые рекомендовано осуществлять по следующим направлениям:

- 1) аудит бизнес-стратегии организации;

- 2) аудит описания бизнес-процесса;

- 3) аудит регламентации бизнес-процесса;

- 4) аудит решений по совершенствованию либо реинжинирингу бизнес-процессов;

- 5) аудит эффективности бизнес-процессов и разработка мероприятий по их совершенствованию либо реинжинирингу.

Аудит бизнес-стратегии целесообразно проводить в три этапа:

- 1) оценка внешней среды;

- 2) оценка коммерческой организации;

- 3) увязка возможностей организации с условиями внешней среды [33, С. 21-22].

Аудит описания бизнес-процессов компании начинается с изучения документации процесса. Далее необходимо провести интервью с участниками процесса и понаблюдать за процессом, эти действия аудитора являются самыми ценными этапами в процессе описания бизнес-процессов. Основой для подготовки к интервью являются результаты, которые аудитор получил на этапе обработки и анализа документации процесса.

Вопросы для интервью можно разбить на 3 основных категории:

1. *вопросы по содержанию процесса:* задачи процесса и порядок их выполнения; кто выполняет задачи процесса; количество времени, требуемое на выполнение задач; документы используемые в процессе; кто несет ответственность за создание документов и их предоставление; какие информационные системы и как используются в процессе и др.

2. *вопросы по взаимодействию с другими сотрудниками и процессами:* какие продукты других процессов используются в изучаемом процессе; кто и как

принимает данные продукты в текущем процессе; какой документацией сопровождается передача продукта или требуется выполнение неких условий; какие продукты появляются в результате текущего процесса, и кто использует данные продукты в дальнейшем; требования к продукту со стороны клиента и др.

3. *вопросы об особенностях и сложностях в работе сотрудника*: как передается отчет о процессе; что хотелось бы изменить или улучшить в процессе и др.

Аудитор проверяет правильность выделения бизнес-процессов, их классификации и установление их иерархии, определения их границ, входов и выходов, владельцев и исполнителей, установления показателей их контроля и оценки. Аудитор оценивает насколько в результате описания бизнес-процессов было достигнуто наглядное представление всех работ, выполняемых сотрудниками подразделений в целях определения участков, связанных с риском возникновения недостоверной информации или существенных финансовых потерь.

На четвертом этапе рекомендуется перед подготовкой отчета по аудиту провести совещание с целью обсуждения полученных в ходе аудита результатов, в котором должны принять участие аудиторская группа и руководство проверяемого бизнес-процесса, лица, ответственные за соответствующие функции и элементы бизнес-процесса. Результаты аудита классифицируются в зависимости от их значимости с точки зрения достижения целей бизнес-процессом (подразделением, сельскохозяйственной организацией); содержат выводы относительно соответствия проверяемого бизнес-процесса имеющимся регламентам, его эффективности, обеспечения им достижения целей и оформляются в виде отчета [34].

7.3. Внутренняя стоимость бизнеса как объект управления и аудита

Следствием процессного подхода можно считать так называемую концепцию управления, нацеленного на создание стоимости (value-based management, VBM), которую специалисты в данной области предлагают, как альтернативу традиционному (функциональному) управлению индустриального общества. Одним из основных этапов построения системы VBM является определение цепочки ключевых факторов стоимости, т.е. параметров деятельности, выраженных в каких-либо показателях, влияющих на стоимость бизнеса. Выделение данных факторов и показателей критично, так как менеджеры компании не могут влиять непосредственно на стоимость бизнеса, а должны сосредоточиться на оперативных параметрах деятельности, которые, в свою очередь, будут ее увеличивать.

Ключевым понятием модели факторов создания стоимости является стратегическая хозяйственная единица (СХЕ). Сегментация компании на отдельные стратегические хозяйственные единицы обычно опирается на различия в способах создания стоимости, присущих каждой СХЕ. Сегментация бизнеса должна прояснить характер потребительского спроса и базовые навыки каждой СХЕ, необходимые для удовлетворения этого спроса. При этом, анализ рынка должен вскрыть основные факторы, влияющие на рентабельность отрасли и «стандарты» конкуренции.

Все фирмы, равно как все СХЕ фирм, имеют цепочки создания стоимости. Цепочка создания стоимости включает в себя комплекс задач, которые необходимо выполнить, чтобы поставить продукт или услугу на рынок. По сути, понятие «цепочка создания стоимости» очень близко рассмотренным ранее понятиям «бизнес-линия» и «бизнес-процесс». Отличие состоит в том, что при определении границ и содержания бизнес-линии элементарные операции (работы) объединяются в бизнес-систему исходя из их технологической обусловленности (технологический аспект). При формировании цепочки факторов создания стоимости выполняемые задачи (работы) прежде всего оцениваются (взвешиваются) по их вкладу в формирование конечного результата функционирования бизнеса (стоимостный аспект).

Ключевыми компонентами стоимостной цепочки являются следующие группы факторов создания стоимости:

- стратегия основной деятельности;
- стратегия управления человеческими ресурсами;
- информационная стратегия;
- стратегия нововведений;
- стратегия маркетинга, продаж и обслуживания;
- лоббирование интересов;
- финансовая стратегия.

Фактор создания стоимости бизнеса – любая переменная, влияющая на финансовые результаты деятельности фирмы, т.е. мельчайшая единица сферы ее компетентности или условий внешней среды, от которой зависит прирост стоимости бизнеса.

Одной из отличительных особенностей информационного общества является то, что критерием оценки деятельности фирмы становятся потенциальные (а не текущие) доходы, а также системный (интегрированный) подход как основа методологии бизнес-процедур. В последние годы в экономической литературе довольно часто звучит критика традиционных финансовых показателей и методов оценки, источником которых является система бухгалтерского учета и финансовой отчетности как основы для принятия управленческих решений. Критика направлена на ретроспективный и узкоспециализированный характер традиционных финансовых показателей и методов оценки, что значительно уменьшает их ценность для принятия стратегических управленческих решений.

Как часть указанной проблематики в научной литературе выделяется так называемая проблема поиска интегрального критерия оценки деятельности фирмы (бизнеса) по которой принципиально существует два полюса противоположных позиций. Одни экономисты утверждают, что вся совокупность частных показателей и методик и есть интегральный (суммарный) критерий.

Авторы разделяют указанную позицию и считают, что интегральным критерием оценки деятельности фирмы в современных условиях должен выступать показатель «внутренняя стоимость бизнеса». Под показателем «внутренняя стоимость бизнеса» понимается общее правило расчета стоимости бизнеса «как она есть на самом деле».

Стоимость бизнеса – абстрактное понятие для обозначения денежного эквивалента бизнеса как объекта собственности при совершении реальной или гипотетической сделки по его купле-продаже или обмену.

Внутренняя стоимость бизнеса – это стоимость бизнеса, при условии наличия у сторон сделки (или оценочно – аналитического процесса) полной информации о всех факторах формирования стоимости бизнеса. Стоимость бизнеса приближается к «внутренней стоимости бизнеса» по мере устранения неопределенности информации о бизнесе (т.е. при стремлении к нулю уровня энтропии – математического ожидания количества неизвестной информации). Термин «внутренняя стоимость бизнеса» используется в работе также и для определения интегрального аналитического показателя оценки результатов деятельности фирмы (корпорации).

К факторам, формирующим показатель «внутренняя стоимость бизнеса», относятся:

- стоимость капитала бизнеса, K ;
- время (скорость течения бизнес-процесса), T ;
- информационная прозрачность (информативность) бизнеса, I ;
- риски бизнеса, σ ;
- результат функционирования бизнеса, P ;
- результативность (рентабельность) бизнеса, R .

Формула расчета показателя «внутренняя стоимость бизнеса» ($Цв$) выглядит следующим образом:

$$Цв = f(K, T, I, \sigma, P, R) \quad (1)$$

Принципиальная формула расчета показателя «внутренняя стоимость бизнеса» выглядит следующим образом:

$$Цв = K_0 + \sum_{n=1}^T \frac{Pn - P\sigma * Kn}{(1 + K\sigma)^n} + \frac{P_{(T+1)} - R\sigma + K_{(T+1)}}{R\sigma + (1 + R\sigma)^T}, \quad (2)$$

$$R\sigma = f(R, \sigma, I),$$

где $Цв$ – показатель «внутренняя стоимость бизнеса»;

K_0 – стоимость капитала бизнеса на дату оценки;

Kn – средняя хронологическая стоимость капитала бизнеса в n -м году прогнозного периода;

$K_{(T+1)}$ – средняя хронологическая стоимость капитала бизнеса в первом году пост прогнозного периода ($n=T+1$);

Pn – финансовый результат бизнеса за n -й год прогнозного периода;

$P_{(T+1)}$ – финансовый результат бизнеса рентабельность собственного капитала в постпрогнозный период (предполагается неизменной);

n – количество лет прогнозного периода ($n = 1...7$);

$R\sigma$ – ставка дисконтирования капитала бизнеса, как функция рентабельности (стоимости) капитала (R), рисков бизнеса (σ) и иной информации, предоставляемой организацией внешним пользователям, влияющей на рыночную стоимость ее бизнеса (I).

В современном обществе, рыночные риски имеют информационную природу, так как возможные потери связаны с неопределенностью, источник которой – неполнота, асимметричность или полное отсутствие информации. Преодолению неопределенности способствует, в частности, формирование единого рыночного информационного пространства как через прямые контакты субъектов рынка, так и их контакты через средства связи и компьютерные сети. Неопределенность, существующая в рыночной экономике в конечном счете и обеспечивает ее эффективность по той простой причине, что все усилия хозяйствующих субъектов направлены на ее преодоление. Это заставляет их следить за изменением в потребительских вкусах, предпочтениях, отслеживать и анализировать рыночную конъюнктуру. Отсюда – стремление участников рынка уловить, отследить, проанализировать сигналы, несущие своевременную и достоверную экономическую информацию [20, С. 118].

Термин «риски бизнеса» подразумевает меру нестабильности ожидаемых от бизнеса доходов. Эти риски могут быть измерены колеблемостью доходов от бизнеса в отдельные годы (кварталы, месяцы), его продолжения по сравнению со средним в год (квартал, месяц) ожидаемым от бизнеса доходом.

Риски бизнеса принято разделять на две группы: систематические и несистематические. Систематические – это внешние риски бизнеса (риски системы, где работает бизнес). Они включают: риски конкуренции, нестабильного платежеспособного спроса и др. Систематические риски бизнеса присущи профильному продукту оцениваемой фирмы, который в свою очередь определяет его отраслевую принадлежность. Несистематические – внутренние риски бизнеса, определяемые характером («стилем») управления фирмой и связанные с тем, что менеджмент организации нацелен на получение от бизнеса в среднем более высоких доходов за счет допущения их большей вариабельности в отдельные годы.

В свою очередь риски внутрифирменной деятельности (несистемные риски) включают в себя производственный (операционный) риск и финансовый риск. Производственный или операционный риск – это риск, обусловленный отраслевыми особенностями бизнеса, т.е. структурой активов, в которые решила вложить свой капитал. Риск, обусловленный структурой источников, называется финансовым. В этом случае речь уже идет не о том, куда вложены денежные средства, а о том, из каких источников получены средства и каково соотношение этих источников.

Для прогнозирования будущих рисков бизнеса чаще всего используются специальные корректировки ставки дисконтирования (модель оценки капитальных активов (САРМ), модель средневзвешенной стоимости капитала (WACC), метод кумулятивного построения и др.). Общая идея прогнозирования будущих рисков бизнеса с использованием специальных корректировок заключается в

следующем. Вначале прогноз будущих доходов (прибыли, денежного потока) осуществляется в текущих ценах. Затем полученные результаты корректируются (умножаются) на специальный коэффициент, называемый ставкой дисконтирования. Ставка дисконта представляет собой коэффициент эффективности вложений капитала, достижение которого ожидает инвестор при принятии решения о приобретении будущих доходов с учетом риска их получения [20, С. 119-121].

7.4. Концепция риск-ориентированного аудита

В зарубежной практике широко применяется **риск-ориентированный подход** к проведению аудита, предполагающий получение аудитором уверенности в том, что в бухгалтерской отчетности нет существенных искажений, путем:

- тестирования и оценки рисков существенных искажений бухгалтерской отчетности;
- разработки и выполнения аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, которые сокращают риски существенных искажений бухгалтерской отчетности до приемлемо низкого уровня;
- выпуска аудиторского заключения, содержащего мнение, основанное на результатах аудита.

В отличие от риск-ориентированного сложившийся традиционно российский подход к аудиту предполагал получение базовой информации об организации и получение достаточных аудиторских доказательств в подтверждение данных бухгалтерской отчетности. Действия аудитора были в основном направлены на содержание бухгалтерской отчетности и связаны с проверкой соответствующих бухгалтерских записей.

Основной минус такого подхода заключается в том, что аудитор мог не узнать важной информации о принятых руководством решениях, которая по той или иной причине не нашла своего отражения в бухгалтерской отчетности. Только потратив время на понимание характера и особенностей деятельности организации, ее стратегии развития, средств внутреннего контроля, организационной структуры и бизнес-процессов, аудитор может получить представление о том, какая информация должна быть зафиксирована в учете и отчетности.

Риск-ориентированный аудит позволяет аудитору:

- выявить особенности хозяйственных операций, факторы риска и основную информацию, которая должна быть отражена в отчетности организации;
- разработать более целенаправленные аудиторские процедуры в отношении конкретных выявленных рисков и таким образом сократить время, затрачиваемое на аудит.

Также преимуществом риск-ориентированного аудита является свобода выбора времени для выполнения процедур оценки риска. Получать информацию о деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, можно начать уже в ходе принятия задания или на более раннем этапе отчетного периода. Такие действия дают клиенту время на то, чтобы среагировать на

обнаруженные и сообщенные недостатки в системе внутреннего контроля, а также ответить на другие запросы до начала выполнения практической аудиторской работы.

Процедуры оценки рисков заключаются в приобретении знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, с целью выявления и оценки рисков существенного искажения как на уровне бухгалтерской отчетности в целом, так и на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Процедуры оценки рисков для оценки рисков существенного искажения включают:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование;
- другие процедуры, в ходе которых может быть получена информация, полезная для оценки рисков существенного искажения, *например*, просмотр информации, полученной из внешних источников (экономических газет и журналов, официальных правовых и финансовых изданий и др.), направление запросов внешним консультантам и оценщикам, услугами которых пользовалась организация.

Процедуры оценки риска с целью получения аудиторских доказательств относительно организации и применения средств контроля могут включать:

- получение информации от сотрудников аудируемого лица;
- наблюдение за функционированием конкретных средств контроля;
- проверку документов и отчетов;
- анализ отражения хозяйственных операций в информационных системах, имеющих отношение к подготовке бухгалтерской отчетности.

Характер, сроки и объем выполняемых процедур оценки риска зависят от масштаба и сложности деятельности аудируемого лица, а также опыта работы аудитора с аудируемым лицом.

Затем нужно определить, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности в результате выявленных рисков.

Важно, что риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:

- на уровне бухгалтерской отчетности в целом;
- на уровне предпосылок подготовки отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в отчетности.

Международная ассоциация бухгалтеров и аудиторов также рекомендует оценивать риски существенного искажения на двух уровнях.

К рискам существенного искажения на первом уровне относятся риски, которые имеют прямое отношение ко всей отчетности в целом и потенциально влияют на многие предпосылки.

К рискам существенного искажения на втором уровне относятся риски, связанные с конкретными предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении видов хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или на уровне раскрытия данных. Это означает, что каждому остатку по счету, виду хозяйственных операций и факту раскрытия данных следует проводить оценку риска в разрезе каждой отдельно рассматриваемой предпосылки составления отчетности.

Определение рисков в отношении предпосылок подготовки отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам и раскрытий очень важно, поскольку дает возможность выявить специфические риски отдельных статей отчетности, счетов бухгалтерского учета или их групп, а также раскрытия в отчетности важной информации, например о связанных сторонах или событиях после отчетной даты.

Порядок оценки рисков может быть разнообразным. Аудиторские компании должны сами разработать приемлемую для себя методику. При этом в первую очередь определяются вероятность возникновения риска и существенность влияния на показатели бухгалтерской отчетности. Оценка может быть как количественной, так и качественной. Для аудитора важнее сам факт проведения оценки, чем выбор подхода к ее проведению. Количественная оценка может выражаться в процентах или в баллах (например, от 1 до 5). Качественная оценка может характеризоваться критериями «высокий», «средний» и «низкий».

Значимыми являются риски, которые по профессиональному суждению аудитора требуют специального аудиторского рассмотрения (п. 106 ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696). Эти риски, как правило, имеют отношение к нетипичным хозяйственным операциям, а также к числовым показателям, требующим от учетного персонала применения профессионального суждения.

В п. 107 ФПСАД № 8 указаны вопросы, которые рассматривает аудитор для определения того, какие риски являются значимыми. Эти риски являются *неотъемлемыми рисками*. При этом отмечено, что аудитору необходимо также ознакомиться с рисками средств контроля, связанными с выявленными значимыми рисками [26].

Процесс оценки рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий можно разделить на семь этапов:

1. Определение потенциальных рисков недобросовестных действий.
2. Оценка вероятности реализации рисков, определенных на первом этапе.
3. Оценка последствий реализации рисков, определенных на первом этапе.
4. Установление, на каких должностях и в каких подразделениях сотрудники наиболее склонны к совершению недобросовестных действий и определение наиболее вероятных способов совершения указанных действий.
5. Определение и соотнесение существующих средств контроля с соответствующими рисками совершения недобросовестных действий.

6. Установление, действуют ли средства контроля, определенные на пятом этапе, эффективно и результативно.

7. Определение и оценка остаточного риска, возникающего в результате неэффективности средств контроля либо их отсутствия.

Методика начинается с составления списка выявленных рисков недобросовестных действий, которые оцениваются по вероятности наступления и значимости последствий. Затем риски соотносятся с должностями и подразделениями организации и существующими средствами контроля. В дальнейшем средства контроля оцениваются по планируемой эффективности, а затем фактическая эффективность их применения подтверждается результатами тестирования. В завершении, определяются остаточные риски существенного искажения и ответные действия аудитора в их отношении [13].

На основе выявленных рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности определяются объем, характер дальнейших аудиторских процедур. И хотя сами по себе процедуры оценки рисков не обеспечивают аудитора достаточными надлежащими доказательствами, в соответствии с которыми он формирует свое мнение, они позволяют направить аудитору свои усилия в отношении наиболее рискованных областей, что, безусловно, повышает эффективность его работы.

7.5. Изучение и описание бизнес-процесса как основа оценки рисков искажения бухгалтерской отчетности организации

В иерархии понятий аудиторского риска базовым является риск искажения, который может рассматриваться для различных элементов, как системы бухгалтерского учета, так и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Логичным следствием внедрения риск-ориентированного подхода в аудите является определение риска на уровне отдельной бизнес-операции. Базовую основу для риска искажения составляет уровень бизнес-операции – отдельного обособленного действия, обладающего логической завершенностью и направленного на достижение минимальной задачи из совокупности задач бизнес-процесса.

Анализ риска искажения на уровне бизнес-операции позволит определить, является ли ошибка системной или она имеет разовый характер, что необходимо при оценке ее влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В случаях, когда процессный подход четко не реализован в системе управления коммерческой организации, аудитору необходимо самостоятельно разграничить систему учета для целей проведения проверки на логически обособленные области таким образом, чтобы выделенный комплекс бизнес-процессов представлял собой завершенный цикл операций. Для выделения таких обособленных областей рекомендуется использовать разделы учета.

Неотъемлемой процедурой в проведении аудиторских проверок является тестирование выбранных сальдо и оборотов, в таких случаях исходным показателем является та или иная строка отчетности. В то же время такой показатель

может быть сформирован из совокупности бизнес-операций, каждая из которых может нести в себе риск, а может и не нести.

Во втором случае, время, потраченное на тестирование данной бизнес-операции, будет использовано неэффективно, что может негативно сказаться на общем результате аудиторской проверки. Риск бизнес-операции необходимо рассматривать дискретно, что позволит сконцентрировать свое внимание на самом процессе.

Так как аудиторские тесты должны разрабатываться под каждый отдельный выявленный риск, то процедуры на уровне бизнес-операций могут оптимизировать работу аудитора за счет сокращения времени тестирования безрисковых областей, и, одновременно, концентрируясь на рискованных областях, можно более эффективно снижать аудиторский риск.

На бизнес-операции может оказывать влияние:

– автоматизация процессов: в настоящее время все больше коммерческих организаций в своей операционной деятельности используют комплексные информационные системы (SAP, Oracle), внедрение и настройка которых требует нескольких лет, тем самым увеличивая риски сбоев в период внедрения;

– непрерывное совершенствование существующих и внедрение новых процедур на уровне бизнес-операций: часто ответственный персонал просто не успевает освоить новые механизмы работы. Условия ведения предпринимательской деятельности диктуют необходимость стремительной адаптации к окружающим условиям, и тем самым стимулируя все вспомогательные и обслуживающие системы к аналогичным изменениям [27].

7.6. Выявление зон повышенного риска искажения учетных данных и/или регистров

Постоянное совершенствование способов ведения бизнеса, непрерывный процесс интеграции информационных технологий в процессы производства и управления, а так же глобализация экономик и рынков оказывает существенное влияние на методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такие явления способствуют расширению поля для предпосылок появления различного рода рисков как для аудируемых компаний, так и для самих аудиторов. Это приводит к тому, что процесс анализа рисков коммерческих организаций и рисков самого аудиторского проекта становится важнейшим инструментом в методологии аудита.

Объект учета является основным уровнем концентрации рисков, связанных с искажениями в количественных величинах оценки. Объект учета представляет собой отдельно взятые имущество, обязательства или хозяйственные операции коммерческой организации. Объект учета является наименьшей единицей в системе бухгалтерского учета, характеристики которого непосредственно задействованы в процессе формирования бухгалтерской отчетности.

Уровень объектов учета находится в непосредственной зависимости от нижестоящего уровня бизнес-процессов как его составляющих, однако если риск бизнес-операции можно рассматривать отдельно от остальных смежных

процессов, то на уровне объекта учета необходимо исследовать также и взаимосвязи объектов, что обобщает объекты учета до уровня разделов учета.

На уровне разделов учета наиболее актуальной с точки зрения выявления рисков становится методология учета, и соответственно искажения будут касаться концептуальных упущений в системе бухгалтерского учета, которые приводят к ошибкам в отражении хозяйственной деятельности коммерческой организации.

Раздел учета является промежуточным звеном между объектом учета и уровнем бухгалтерской (финансовой) отчетности, который позволяет рассматривать объекты учета во взаимосвязи, что, с одной стороны, помогает выявить связанные между собой риски, а, с другой стороны, позволяет оптимизировать аудиторские процедуры по выявлению и тестированию рисков областей [27].

Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» устанавливает, что аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности.

Классы операций, являющиеся значительными для финансовой отчетности:

- виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;
- процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции иницируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;
- соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;
- то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;
- процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации;
- средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок.

Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью, включая следующие:

- информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

– сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам.

Получение понимания бизнес-процессов организации, в том числе порядка инициирования операций, помогает аудитору получить понимание информационной системы организации, связанной с финансовой отчетностью способом, соответствующим условиям деятельности организации.

7.7. Процедуры анализа выявления негативных процессов и разработка мер по их предупреждению

Несмотря на многообразие схем искажения данных в финансовой отчетности, все они так или иначе нацелены на завышение выручки, прибыли и валюты баланса. Поэтому даже если использовать только общедоступную информацию, можно выявить признаки мошенничества в отчетности и составить собственное мнение о достоверности представленных в ней сведений. Остановимся подробнее на подходах, позволяющих выявить мошенничество в финансовой отчетности.

Признаки возможного мошенничества.

Появление в отчетности тех или иных признаков мошенничества еще не является свидетельством искажения данных или того, что компания использует незаконные схемы. Однако к отчетности такого предприятия следует отнестись с повышенным вниманием.

Основными факторами риска появления искажений в отчетности являются:

1. Система корпоративного управления и организационная структура компании. Следует обращать внимание на частое изменение организационной структуры, децентрализованную систему управления, отсутствие аудиторского комитета и службы внутреннего контроля.

2. Кадровый состав и репутация руководства компании. Признаками возможного мошенничества в отчетности могут быть частая смена топ-менеджеров компании, родственные или дружеские связи между ними, негативная деловая репутация руководителей компании.

3. Бухгалтерские «аномалии». Снижение доли выручки от продаж в совокупных доходах компании, остающихся стабильными, существенная величина непокрытого убытка, высокая дебиторская задолженность, большая прибыль при дефиците собственных средств.

4. Взаимодействие с внешними аудиторами. Частая ротация внешних аудиторов, нахождение подразделений (филиалов) в труднодоступных для аудиторов регионах (например, на территории закрытых территориальных образований).

Без хорошего знания отраслевой специфики и производственных показателей компании выявить факты мошенничества в отчетности очень сложно. Например, если компания занимается только добычей и переработкой нефти, то, зная уровень добычи, цену, долю продаж нефти и нефтепродуктов – а такую информацию можно получить из открытых источников, – можно просто рас-

считать выручку с отклонением плюс-минус 5% и понять, что, по крайней мере, в части выручки существенных искажений нет.

Если в отчетности обнаружены «симптомы» возможного искажения информации, следует рассчитать индикаторы мошенничества.

Для анализа отчетности на предмет искажения данных следует использовать такие показатели, как темпы снижения маржинальной прибыли, роста качества активов, оборачиваемости активов и т.д. В международной практике такая система показателей получила название «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов», разработана профессором Мессодом Бенишем (Messod Beneish, Университет штата Индиана, США) (табл. 7.2) [19].

Таблица 7.2 - Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов

Наименование показателя	Формула расчета	Комментарии
Темп роста выручки	Выручка отчетного года / Выручка предшествующего года	Если темп снижения маржинального дохода больше единицы, то его доля в выручке от продаж сократилась. Соответственно снизилось «качество» выручки и ухудшились перспективы компании на рынке. При этом если выручка от продаж растет (темп роста выручки больше единицы), а доля маржинального дохода в выручке снижается, то налицо признаки мошенничества в финансовой отчетности
Темп снижения доли маржинального дохода в выручке	$[(V_0 - C_0) / V_0] / [(V_1 - C_1) / V_1]$, где V_1, V_0 – объем выручки за отчетный и предыдущие годы; C_1, C_0 – себестоимость продаж за отчетный и предыдущие годы	
Темп роста качества активов	$[(A_1 - TA_1 - OC_1) / A_1] / [(A_0 - TA_0 - OC_0) / A_0]$, где A - совокупная величина активов на конец периода; TA - величина оборотных (текущих) активов по состоянию на конец периода; OC - остаточная стоимость основных средств на конец периода	Если темп роста качества активов превышает единицу, компания, вероятнее всего, увеличивает долю внеоборотных активов в совокупном объеме активов. Рост внеоборотных активов, не связанный с увеличением количества основных средств, может свидетельствовать о необоснованной капитализации расходов
Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности	$(ДЗ_1 / V_1 / 365 \text{ дн.}) / (ДЗ_0 / V_0 / 365 \text{ дн.})$, где $ДЗ$ – дебиторская задолженность на конец отчетного периода; V – выручка от продаж	В условиях стабильности или умеренного роста бизнеса этот показатель будет оставаться примерно на одном уровне. О мошенничестве может свидетельствовать ситуация, когда оборачиваемость дебиторской задолженности резко возрастает или снижается. В первом случае велика вероятность того, что осуществляются манипуляции с выручкой от продаж, во втором – нельзя исключить, что дебиторская задолженность искусственно завышается

Продолжение таблицы 7.2

Наименование показателя	Формула расчета	Комментарии
Темп роста доли расходов в выручке от продаж	$(P_1 / V_1) / (P_0 / V_0)$, где P – себестоимость реализованной продукции, включая расходы на продажу за отчетный (предшествующий) период; V – выручка от продаж	Темп роста доли расходов в выручке компании не должен существенно отличаться от темпов роста продаж. Если же темп роста доли расходов, приходящихся на выручку от продаж, существенно отклоняется от единицы, то, скорее всего, искажается либо себестоимость реализованной продукции, либо выручка
Темп роста доли амортизационных отчислений	$(A_1 / ПС_1) / (A_0 / ПС_0)$, где A – сумма амортизационных отчислений за отчетный (предшествующий) период; ПС – первоначальная стоимость основных средств на конец отчетного (предшествующего) периода	Темп роста доли амортизационных отчислений в обычных условиях приблизительно равен единице. Следовательно, в случае резкого изменения данного показателя можно сделать вывод о вероятном мошенничестве в финансовой отчетности
Темп роста финансового рычага	$(КЗ_1 / СК_1) / (КЗ_0 / СК_0)$, где КЗ – величина кредиторской задолженности на конец отчетного (предшествующего) периода; СК – собственный капитал на конец отчетного (предшествующего) периода	Рыночная стоимость акций компании зависит от величины финансового рычага. С целью повышения рыночной стоимости акций руководство компании может искусственно занижать уровень финансового рычага, включая кредиторскую задолженность в состав прибыли. В таких случаях темпы роста финансового рычага будут существенно колебаться

На наш взгляд, представляет практический интерес методика оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий, разработанная С.В. Арженовским и А.В. Бахтеевым [14]. Вся совокупность факторов риска может быть структурирована в соответствии с базовым постулатом теории мошенничества, широко известным как «треугольник мошенничества». В соответствии с ним мошенничество осуществимо только при наличии мотивов для его совершения, подразумевающих под собой, в том числе, и давление, оказываемое на руководство составителем бухгалтерской отчетности. При этом наличие мотивов становится условием для совершения мошенничества в случае, если лицо, имеющее мотивы, знает о наличии возможности совершения недобросовестных действий и способно их скрыть или завуалировать.

Авторами предлагается систему факторов, свидетельствующих о наличии риска недобросовестных действий в рамках теории мошенничества, методологической основой которой является «треугольник мошенничества», представить в виде матрицы, изображенной на табл. 7.3.

Таблица 7.3 – Матричная модель структуризации факторов интегрального риска

Элементы «треугольника мошенничества»	Недобросовестное составление отчетности	Присвоение активов
Мотивирующие факторы	1	4
Осознанная возможность	2	5
Способность вуалирования	3	6

В области значений матрицы проставлены порядковые номера групп, на которые подразделяются факторы риска недобросовестных действий.

Так, в первую группу входят факторы, указывающие на наличие риска существенного искажения бухгалтерской отчетности вследствие ее недобросовестного составления. Факторы, входящие в эту группу, подразделяются на две подгруппы – «мотивирующие факторы» и «факторы необычного давления на руководство аудируемого лица». В первую подгруппу должны быть включены факторы, в частности, указывающие на финансовую нестабильность деятельности аудируемого лица или высокую вероятность такой нестабильности. Вторая подгруппа первой группы должна включать факторы необычного значительного давления, вызванного, например, нереальными ожиданиями положительной динамики интегральных показателей деятельности аудируемого лица третьими лицами и т. п.

Вторая группа включает в себя факторы, свидетельствующие о наличии возможности недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, осознаваемой лицами из состава высшего руководства компании. Факторы, входящие в данную группу, также целесообразно разделить на две подгруппы – «факторы, связанные с характером деятельности» и «факторы, свидетельствующие о недостатках внутреннего контроля и корпоративной структуры» клиента по аудиту. В первую подгруппу этой группы, в частности, могут быть включены такие факторы как наличие значительного количества существенных и необычных операций. Во вторую подгруппу включают признаки, свидетельствующие об отсутствии контроля за деятельностью руководства экономического субъекта.

В третью группу следует аккумулировать факторы, свидетельствующие о чрезмерной заинтересованности руководства аудируемого лица в сохранении на прежнем уровне или повышении цен на акции и динамики прибыли и т. д.

Факторы риска, включаемые в четвертую группу, свидетельствуют о наличии у руководства аудируемого лица мотивов и давления, побуждающих к недобросовестному присвоению активов. При идентификации признаков, свидетельствующих о наличии недобросовестных действий, следует рассмотреть, например, личные финансовые обязательства сотрудников, имеющих доступ к активам с высокой степенью риска присвоения.

Пятая группа состоит из признаков, указывающих на наличие осознаваемой возможности для недобросовестного присвоения активов. Факторы, входящие в данную группу, по аналогии со структуризацией признаков, входящих во вторую группу, целесообразно разделить на две подгруппы. При формиро-

вании набора признаков, входящих в первую подгруппу пятой группы, следует сконцентрировать внимание на наличии активов, имеющих в силу своих свойств всеобщую ценность в сочетании с малым физическим объемом и т. д. Во вторую подгруппу пятой группы следует включить явные признаки неэффективности совершенства системы внутреннего контроля аудируемого лица, связанные с ошибками в ее организации или погрешностями функционирования, создающие возможность присвоения активов, такие как несоблюдение или игнорирование принципа разделения обязанностей.

В шестой группе аккумулируются признаки, свидетельствующие о способности завуалировать совершение недобросовестных действий, находя им логическое обоснование. Здесь рассмотрению аудитора подлежат факты игнорирование необходимости контроля за рисками, связанными с присвоением активов, манера поведения, указывающая на неудовлетворенность сотрудника работой в аудируемом лице, и т. д.

В отношении сгруппированных в соответствии с описанным алгоритмом факторов риска проводится анализ, предполагающий привлечение всех участников аудиторской группы, имеющих право профессионального суждения.

Способ формирования оценочного суждения о наличии риска недобросовестных действий, основанный на обобщении суждений группы из m аудиторов заключается в следующем.

Каждый из факторов риска в определенной группе из шести указанных выше измеряется с помощью порядковой шкалы Лайкерта. Предполагается, что каждый из m аудиторов выражает свое согласие или несогласие с каждым суждением из группы по шкале оценок.

Оценки по шкале Лайкерта выражаются в категориях согласия:

(5) Полностью согласен – (4) Согласен – (3) Нейтральное отношение – (2) Не согласен – (1) Полностью не согласен.

Таким образом, по каждому фактору внутри определенной группы имеем распределение оценок m аудиторов закодированных числами от 1 до 5.

Далее для перевода порядковых оценок из шкалы Лайкерта в интервальную шкалу используется модель Раша.

Единицей шкалы Раша является логит d , вычисляемый по формуле:

$$d = \ln(P/(1-P)), \quad (3)$$

где P – вероятность выбора фактора риска. Чем больше вероятность риска по данному фактору, тем большее значение он будет иметь по шкале Раша.

Алгоритм дальнейших действий по переводу данных в количественную шкалу следующий. Рассчитывается балл соответствующего пункта – S как сумма произведений количества аудиторов, выбравших ту или иную категорию на балл этой категории.

Например, для четвертого пункта получим $0 \times 1 \mid 0 \times 2 \mid 3 \times 3 \mid 1 \times 4 \mid 2 \times 5 = 23$. Максимальный балл для каждого пункта составляет $6 \times 5 = 30$. Тогда вероятность выбора четвертого пункта получаем как $23/30=0,77$.

Значение этого пункта в шкале Раша: $d=\ln(P/(1-P))=1,19$. Аналогично агрегируются оценки по остальным пунктам.

После получения количественных оценок для каждого фактора риска в группе вычисление интегрального показателя риска по группе осуществляется простым суммированием. Итоговая оценка риска является результатом суммирования (простого или взвешенного) оценок шести групп. Для улучшения интерпретируемости она может быть приведена в интервал от 0 до 1 (путем нормирования на максимальное значение риска).

Использование формального методического аппарата позволяет достичь следующих преимуществ: упрощение процедуры сбора информации о рисках в аудиторской группе до вынесения перечня идентифицированных факторов риска на обсуждение; снижение трудозатрат на процедуры идентификации риска; повышение эффективности аудита, проводимого на основе риск-ориентированного подхода; всесторонний охват совокупности признаков, свидетельствующих о рисках существенного искажения бухгалтерской отчетности; подготовка участников аудиторской группы к обсуждению факторов риска существенного искажения, которым подвержена аудируемая бухгалтерская отчетность [14].

Мошенничество в финансовой отчетности гораздо легче предотвратить, чем распознать. И здесь важная роль отводится системам внутреннего контроля компании.

Наличие «информаторов» – наиболее эффективный способ обнаружения мошенничества. В западных компаниях практика использования осведомителей среди сотрудников считается нормой, а по данным западной статистики так раскрывается до 40% всех мошенничеств.

В России отношение к осведомителям традиционно неоднозначное. Можно предположить, что по мере принятия кодексов корпоративной этики в российских компаниях такой способ обнаружения мошенничества станет более распространенным [19].

Контрольные вопросы к главе 7:

1. Дайте определение понятию «аудит бизнеса». Что является объектом аудита бизнеса?
2. Каковы основные методы аудита бизнеса?
3. Какова структура бизнеса как объекта аудита?
4. К каким последствиям приведет расширение границ понятия «аудит», по мнению Р.П. Булыга и М.В. Мельник?
5. Что понимается под бизнес-процессом?
6. Каковы преимущества управления бизнес-процессами?
7. Какова цель аудита бизнес-процессов в сельском хозяйстве и основные его этапы.
8. Внутренняя стоимость бизнеса как объект управления и аудита.
9. Что понимается под фактором создания стоимости бизнеса? Перечислите ключевые компоненты стоимостной цепочки.

10. Внутренняя стоимость бизнеса и факторы её формирующие.
11. Назовите основные методы риск - ориентированного аудита.
12. Каковы преимущества риск - ориентированного аудита?
13. Что включают процедуры оценки рисков существенного искажения?
14. Какие бывают процедуры оценки риска с целью получения аудиторских доказательств относительно организации и применения средств контроля?
15. Каков порядок оценки рисков в ходе аудита?
16. Каков порядок изучения и описания бизнес-процесса для оценки рисков искажения бухгалтерской отчетности организации?
17. Какие факторы влияют на бизнес-операции?
18. Как осуществляется выявление зон повышенного риска искажения учетных данных и/или регистров?
19. На какие классы подразделяются операции, являющиеся значительными для финансовой отчетности, согласно МСА 315?
20. Каковы процедуры анализа выявления негативных процессов в бухгалтерской финансовой отчетности?
21. Назовите основные факторы риска появления искажений в отчетности.
22. Какие показатели включены в Карту нормативных отклонений финансовых индикаторов, разработанную Мессодом Бенишем?
23. Назовите признаки возможного мошенничества в бухгалтерской финансовой отчетности.
24. Какие меры можно применить для предупреждения мошенничества?

Тесты для самопроверки к главе 7

1. Структура бизнеса как объекта аудита не включает:

- а) капитал бизнеса
- б) транзакции бизнеса
- в) результат бизнеса
- г) расходы будущих периодов

2. Выберите верное определение аудита бизнеса:

а) это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес — системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям.

б) это система действий, которая дает возможность провести глубокий анализ не только работы самого предприятия в целом и его взаимодействия с другими компаниями, поставщиками или заказчиками, но и организации деятельности на каждом рабочем месте.

в) это уникальный способ дать точную оценку деятельности предприятия на текущий момент с точки зрения требований, предъявляемых к эффективно-

сти, управлению, качеству конечного результата, а также степени удовлетворения целевой аудитории.

г) это комплекс мероприятий, направленных на проверку сохранности товаров, информации о товарообороте, состояния запасов товаров.

3. Какие новые направления аудита появятся, при расширении объектной базы и изменения методологии аудиторской деятельности:

- а) аудит интеллектуального капитала.
- б) аудит эффективности бизнес – процессов.
- в) стратегический аудит.
- г) предплановый аудит.

4. Выберите верное определение бизнес – процесс:

а) цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей.

б) регулярно повторяющаяся последовательность взаимосвязанных мероприятий (операций, процедур, действий), при выполнении которых используются ресурсы внешней среды, создается ценность для потребителя и выдается ему результат.

в) концепция процессного управления организацией, за счёт моделирования и использованием формальных нотаций, использования программного обеспечения моделирования, симуляции, мониторинга и анализа, возможность динамического перестроения моделей силами участников и средствами программных систем.

г) экономическая деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от производства и/или продажи товаров, оказания услуг.

5. Укажите процессы, которые существуют в любой организации.

- а) основные.
- б) вспомогательные.
- в) перекрестные.
- г) взаимодополняющие.

6. В чем заключается преимущество управления бизнес- процессами?

а) работа становится более эффективной, поскольку происходит переход продукта от одного специалиста к другому с меньшим количеством ошибок и задержек, и, следовательно, требования клиента удовлетворяются с первого раза и вовремя.

б) система долгосрочных взаимоотношений участников цепочки создания потребительной стоимости (ценности для покупателя), основанная на согласовании стратегии развития и координации деятельности на определенном сегменте рынка.

в) представляет собой эффективную управленческую концепцию, направленную на управление трудовыми ресурсами.

г) совокупность отдельных видов деятельности, направленных на упорядочение и координацию функционирования и развития организации и ее элементов в интересах достижения стоящих перед ними целей.

7. Цель аудита бизнес - процесса в сельскохозяйственных организациях заключается:

а) в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников (акционеров);

б) в предоставлении аудитору возможности выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности;

в) в осуществление систематического, независимого контроля соответствия процедур, выполняемых персоналом подразделений университета по обеспечению деятельности процессов;

г) В формировании мнения относительно соблюдения требований, предъявляемых к их функционированию, управлению, эффективности, выходам и степени удовлетворенности потребителей с последующей разработкой рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов.

8. Ключевым понятием модели факторов создания стоимости является:

а) стратегическая хозяйственная единица (СХЕ);

б) «бизнес-линия»;

в) «бизнес-процесс»;

г) «цепочка создания стоимости».

9. Что не относится к факторам, формирующим показатель «внутренняя стоимость бизнеса»:

а) стоимость капитала бизнеса;

б) время (скорость течения бизнес-процесса);

в) информационная прозрачность (информативность) бизнеса;

г) нерентабельность бизнеса.

10. Что не относится к процедурам оценки рисков для оценки рисков существенного искажения:

а) аналитические процедуры;

б) запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;

в) наблюдение и инспектирование;

г) наглядность искажения.

Глава 8. Сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги

8.1. Особенности проведения обзорных проверок

Согласно Международному стандарту обзорных проверок 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» цели практикующего специалиста при проведении обзорной проверки финансовой отчетности заключаются в следующем:

а) получить ограниченную уверенность, преимущественно за счет направления запросов и выполнения аналитических процедур, в том, что финансовая отчетность в целом содержит или не содержит существенных искажений, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод о том, что его внимание привлек тот или иной факт, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или же вывод о том, что такие факты отсутствуют;

б) представить заключение о финансовой отчетности в целом и проинформировать о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление.

По существу, это экспресс-аудит, связанный с наименьшими трудозатратами на проведение проверки, целью которого является выявление потенциально рискованных и опасных областей, которые могут привести к существенным искажениям бухгалтерской отчетности. Применение простейших аудиторских процедур (запросы, разъяснение руководства хозяйствующего субъекта лица, аналитические процедуры) позволяет сократить продолжительность проверки и ее стоимость. В связи с этим пользователи могут использовать результаты обзорной проверки в случаях выбора компании для приобретения, объединения бизнеса и т.д.

Итогом проведения обзорной проверки является мнение исполнителя, которое он выражает в заключении по результатам обзорной проверки.

В отличие от мнения, выраженного в аудиторском заключении, мнение по результатам аудиторской проверки выражается в форме негативной, а не позитивной (разумной) уверенности.

В соответствии с законодательством позитивная уверенность – это выражение мнения об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской отчетности проверяемой организации. Иными словами, аудитор выражает уверенность, что проверенная отчетность не содержит существенных искажений и квалифицированный пользователь, принимая решение по данным такой отчетности, может получить ожидаемый результат.

Для обзорной проверки показатель уверенности ниже, чем в аудите. Это так называемый ограниченный уровень уверенности. Результатом обзорной проверки является обнаружение (либо необнаружение) обстоятельств, свидетельствующих о недостоверности отдельных элементов отчетности.

Негативная уверенность в отличие от позитивной выражается следующим образом. Аудитор заявляет, что с учетом проведенных им процедур по выявлению существенных ошибок и искажений, его внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы основание полагать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не отражает достоверно финансовое положение и результаты финансово – хозяйственной деятельности. Таким образом, в формулировке мнения имеется двойное отрицание, что не равнозначно обычному утверждению.

Обзорная проверка осуществляется на основе договора возмездного оказания услуг. В договоре стороны согласовывают условия проведения проверки, которые включают в себя цель предоставляемой услуги, ответственность руководства хозяйствующего субъекта за бухгалтерскую (финансовую) отчетность, объем обзорной проверки, возможность доступа исполнителя ко всем учетным данным, документации, другой информации, необходимой для проведения проверки, форму заключения по обзорной проверке. Очень важным является условие, указывающее на то, что обзорную проверку не следует рассматривать в качестве способа выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений и что при оказании этой услуги не будет проводиться аудит, а исполнитель сформирует лишь ограниченный уровень уверенности в том, что исследованная информация не содержит существенных искажений.

Так же, как и проведение аудита, обзорная проверка осуществляется на основе подготовленного плана. При планировании обзорной проверки аудитор должен получить информацию о деятельности хозяйствующего субъекта, включая его организационную структуру, систему бухгалтерского учета, характер хозяйственных операций, активов, обязательств, доходов и расходов. Для того, чтобы аудитор мог спланировать, провести необходимые для обзорной проверки процедуры и сделать выводы по их результатам, ему необходимо иметь четкое представление обо всех вопросах, имеющих отношение к бухгалтерской отчетности. Это касается способов производства (включая технологические процессы), продажи продукции, местонахождения производственных объектов, связанных сторон хозяйствующего субъекта.

Если аудитор будет использовать в ходе проведения обзорной проверки результаты работы, выполненной другим исполнителем, он еще на стадии планирования, должен удостовериться, что такая работа соответствует целям обзорной проверки.

При определении существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета следует использовать методики, применяемые в ходе обычной аудиторской проверки.

Процедуры осуществления обзорной проверки подразделяются на две группы. **Первая группа процедур – это процедуры общего характера.** К ним относятся:

– получение аудитором представления о деятельности хозяйствующего субъекта и отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект функционирует;

- запросы в отношении своевременного, полного, санкционированного отражения финансовой информации;
- анализ оборотной ведомости с точки зрения определения соответствия, содержащейся в ней информации главной книге и отчетности;
- анализ результатов предыдущих аудитов и обзорных проверок, в том числе рассмотрение бухгалтерских корректировок, которые были по ним сделаны;
- запросы в отношении произошедших значительных изменений анализируемого периода по сравнению с предыдущим;
- запросы в отношении учетной политики хозяйствующего субъекта, порядка отражения в учете классификации и обобщения операций, группировки информации для отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее раскрытия в связи с решениями, принятыми на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), прочими решениями, которые могли оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- аналитические процедуры, разработанные с целью выявления соотношений и отдельных статей, которые представляются необычными, например, сравнение показателей текущей бухгалтерской (финансовой) отчетности с данными предыдущих периодов, с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием;
- изучение бухгалтерской (финансовой) отчетности в свете ставшей известной исполнителю информации о соответствии данной отчетности правилам ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получение заключений других аудиторов и исполнителей, которые проводили аудит или обзорную проверку.

Вторая группа процедур связана с проверкой событий после отчетной даты, которые могли бы оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В частности аудитор должен выяснить возникли ли какие-либо значительные обязательства или условные факты хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, произошли ли какие-либо существенные изменения уставного капитала, долгосрочной задолженности, собственных оборотных средств, вносились ли существенные корректировки в период между датой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и датой запроса. Аудитор должен получить протоколы общих собраний акционеров (участников), совета директоров (наблюдательного совета), состоявшихся после даты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, ознакомиться с ними и определить есть ли необходимость корректировок или раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В заключении аудитору необходимо сравнить финансовые результаты текущего периода с ожидаемыми результатами и результатами предыдущих периодов. Рассмотреть непредвиденные и необычные статьи расходов и дохо-

дов, обсудить основные статьи доходов и расходов, значительные расхождения с показателями предыдущих периодов, их обоснованность.

По итогам выполнения аудиторских процедур исполнитель составляет заключение по проведению обзорной проверки [20, С. 283-289].

В соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2400 в процессе выполнения задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по обзорной проверке, которые, по его профессиональному суждению, достаточно серьезны для того, чтобы руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, обратили на них внимание.

Обзорная проверка финансовой отчетности включает изучение способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

8.2. Консалтинг и аудит: проблемы совмещения

Консалтинг (англ. consulting – консультирование) – вид профессиональных услуг, предоставляемых клиентам, заинтересованным в оптимизации своего бизнеса.

Под консультационными услугами в аудиторской практике РФ понимаются все услуги, в ходе которых исполнитель оказывает методическую помощь в организации деятельности клиента, но сами действия и операции осуществляет организация – заказчик.

Экономической основой оказания консультационных услуг служит постулат о том, что любые ошибки и неэффективные действия дешевле предотвратить, чем исправлять. Инструментом такого предотвращения как раз и является консультирование.

В структуре активной деятельности аудиторских компаний значительная доля приходится на консалтинговые услуги. Консалтинговые услуги обладают теми же характеристиками, что и услуги аудита, и принадлежат к единому финансово-интеллектуальному рынку.

Консультационные услуги российских аудиторских фирм, как правило, включают три аспекта: гражданско – правовой, бухгалтерский и налоговый.

В аудиторской практике РФ различают две основные формы консультационного обслуживания клиентов:

1) консультирование по разовым или предварительным заявкам (позаказное консультирование) при котором, как правило, калькулируется цена одного человека – часа специалиста;

2) абонентское консультационное обслуживание, при котором, как правило, калькулируется стоимость обслуживания в течение определенного периода времени (месяц, квартал).

Аудиторскую и консалтинговую деятельность принято классифицировать по различным признакам, в частности одна из таких классификаций представлена в Европейском справочнике-указателе консультантов по управлению (табл. 8.1).

Таблица 8.1 – Виды консалтинговых услуг согласно классификации Европейского справочника-указателя консультантов по управлению

Вид консалтинговых услуг	Краткая характеристика консалтинговых услуг
Общее управление	определение конкурентоспособности; изучение конъюнктуры рынка, диверсификация или становление нового бизнеса, международное управление, управление проектом; качеством и т.д.
Администрирование	анализ документооборота, размещение или перемещение отделов, управление офисом, организация и методы управления, регулирование риска, гарантии безопасности, планирование рабочих помещений и их оснащение
Финансовое управление	системы учета, оценка капитальных затрат, анализ показателей оборачиваемости фирмы, снижение себестоимости, неплатежеспособность (банкротство), увеличение прибыли, увеличение доходов, налогообложение, финансовые резервы
Управление кадрами	профессиональное движение и сокращение штатов, культура корпорации, равные возможности, поиск кадров, отбор кадров, здоровье и безопасность, программы поощрения, внутренние связи, оценка работ и т.д.
Маркетинг	реклама и содействие сбыту, корпоративный образ и отношения с общественностью, послепродажное обслуживание заказчиков, дизайн, прямой маркетинг, международный маркетинг, исследование рынка, ценообразование и т.д.
Производство	автоматизация, промышленный инжиниринг, управление производством, планирование и контроль за производством, повышение производительности, закупки т.д.
Информационная технология	системы автоматизированного проектирования и автоматизированные системы управления, применение компьютеров в аудите и оценке и др.
Специальные услуги	обучающее консультирование, консалтинг по управлению электроэнергетикой, инженерный консалтинг, экологический консалтинг

Оказание клиентам одновременно консалтинговых услуг и услуг по проведению аудита, по мнению экспертов, может привести к возникновению конфликта интересов и нарушению принципа независимости.

В США после скандала с энергетической компании Enron конгресс США в 2002 году принял закон Сарбанеса-Оксли. Конгрессмены запретили одной компании предоставлять своим клиентам одновременно аудиторские и консультационные услуги. В частности Закон запрещает зарегистрированным

аудиторским фирмам (и любым работающим в них лицам), которые проводят аудиторскую проверку эмитентов, оказывать им следующие не связанные с аудитом услуги:

- 1) услуги по ведению бухгалтерского учета или иные услуги, связанные с ведением учета или подготовкой финансовой отчетности проверяемого клиента;
- 2) разработка и внедрение финансовых информационных систем;
- 3) услуги по оценке, заключения о справедливой стоимости или подтверждение имущественных вкладов в капитал;
- 4) актуарные услуги;
- 5) услуги по организации внутреннего аудита;
- 6) управленческие или кадровые услуги;
- 7) услуги в качестве брокеров, дилеров, инвестиционных консультантов или инвестиционного банка;
- 8) юридические и экспертные услуги, не имеющие отношения к аудиту;
- 9) любые другие услуги, которые Совет своим постановлением признает недопустимыми [31].

В Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ [1] в п. 4 ст. 8 имеется запрет на оказание услуг по проведению аудита в том случае, когда аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц.

8.3. Бухгалтерский аутсорсинг

Термин «аутсорсинг» («outsourcing») происходит от английских слов «outside resource using» – «использование внешних ресурсов». В общем случае под аутсорсингом понимается использование внешней организации для проведения регулярно требуемых заказчику работ.

Под аутсорсингом понимается передача на длительное время на договорной основе непрофильных функций субъекта внешним исполнителям, специализирующимся в конкретной области и обладающим знаниями, опытом, техническим оснащением.

Между организацией-заказчиком и аутсорсинговой организацией заключается гражданско-правовой договор, предметом которого является предоставление услуги или выполнение работы.

Одним из видов аутсорсинговых услуг является бухгалтерский аутсорсинг (или аутсорсинг бухгалтерии).

Юридической основой бухгалтерского аутсорсинга в РФ выступает п. 3 ст. 7 Закона РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с которым руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

В России в рамках аутсорсинга бухгалтерии провайдеры как комплексно, так и дифференцированно предоставляют следующие услуги:

- проверка наличия, правильности оформления и соответствия первичных учетных и налоговых документов требованиям законодательства;
- формирование недостающих первичных учетных и налоговых документов, книги покупок и продаж;
- выставление и обработка получаемых счетов-фактур;
- начисление налогов, других обязательных платежей и подготовка платежных поручений к оплате;
- ведение аналитического и синтетического учета всех или отдельных участков учета;
- составление регистров бухгалтерского и налогового учета;
- оформление банковских и кассовых операций, кадровых документов;
- разработка типовых договоров оформления отношения с клиентами;
- создание всех форм бухгалтерской и налоговой отчетности.

При бухгалтерском аутсорсинге составление первичных учетных документов, как правило, осуществляется самой организацией-заказчиком. Составленная документация передается в аутсорсинговую организацию (бухгалтеру-специалисту) для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, составления и сдачи отчетности.

Передавать документы ежедневно, особенно если организация находится в другом городе, нецелесообразно. В большинстве случаев каждый день передаются только копии документов (по факсу или электронной почте), а в конце месяца доставляются оригиналы первичных бухгалтерских документов. Кроме того, например раз в неделю, заказчик услуг формирует пакет первичной документации и передает его с курьером аутсорсеру. Напротив, если количество первичных документов в фирме достаточно велико, а передавать их каким-либо образом организации-аутсорсеру не представляется возможным, специалисты аутсорсинговой компании несколько раз в неделю могут приезжать в фирму-заказчик и работать там, в текущем режиме.

С точки же зрения объективных факторов аутсорсинг как процесс имеет больше положительных, чем отрицательных качеств.

К преимуществам аутсорсинга относятся:

- 1) снижение расходов, связанных со стоимостью рабочих мест, обучением сотрудников, своевременным получением информационной поддержки;
- 2) снижение рисков невыполнения работ ввиду субъективных факторов (болезнь, увольнение, низкая квалификация бухгалтера-исполнителя и т.п.);
- 3) аутсорсинг позволяет работать по гибкому графику. Это выгодно тем, кто занимается сезонным бизнесом, так как отпадает необходимость ежеквартально набирать новый штат бухгалтеров;
- 4) отдать бухгалтерский учет на аутсорсинг можно на любом этапе деятельности и в каком угодно состоянии;
- 5) использование внешней бухгалтерии эффективно при реализации инвестиционных проектов, когда инвестор и управляющий – не одно и то же ли-

цо. В этом случае проще обеспечить независимость учета и ввести механизмы контроля за освоением инвестиций;

б) «Четыре в одном». Чаще всего аутсорсинговые услуги оказывают аудиторские компании. В результате компания получает не только бухгалтера, но и аудитора. К тому же консультационные услуги обычно включаются в договор о комплексном обслуживании, а при желании и юридическое сопровождение.

Таким образом, бухгалтерский аутсорсинг – самая перспективная аудиторская услуга в условиях курса России на развитие малого бизнеса. Для малого и среднего бизнеса передача функций бухгалтерии на аутсорсинг экономически существенно выгоднее, чем содержание собственной бухгалтерской службы [52].

Сегмент услуг в области аутсорсинга учетных функций уже несколько лет подряд демонстрирует постоянный, хотя и умеренный рост. Динамичность развития передачи бухгалтерского и кадрового учета на сторону, из года в год обеспечивается повышением вниманием отечественных компаний к аутсорсингу бизнес-процессов. Суммарные доходы участников рэнкинга по итогам 2015 года составили 8,5 млрд рублей, а их прирост за год – 6%. Нынешний умеренный рост рынка аутсорсинга учетных функций особого оптимизма не вселяет, поскольку уже второй год подряд темпы этого роста снижаются: по итогам 2014 года он составлял 10%, а по итогам 2013 года – 24%.

Наиболее ощутимо кризисные явления отразились на двух направлениях аутсорсинга учетных функций: подготовка отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и расчет заработной платы.

В сегменте подготовки финансовой отчетности по МСФО доходы упали на 12% – до 647,5 млн. рублей. Хотя еще не так давно, по итогам 2014 года, рост выручки по данному направлению составлял 4%.

Суммарная выручка в секторе аутсорсинга расчета зарплат сократилась за год на 2% и составила 1,276 млрд. рублей (в рэнкинге по итогам 2014 года рост составил 6%). Как и раньше, экономическая ситуация не особо благоприятствует появлению новых компаний и приводит к уменьшению доходности существующего бизнеса, сокращению персонала.

Среди факторов, которые обуславливают спрос на бухгалтерские услуги в настоящее время и обеспечат его в перспективе выделяют законодательные нововведения. Например, обязанность с июля 2016 года организовать электронный документооборот с налоговыми органами (через 10 дней с даты регистрации кампании).

Интерес к аутсорсингу здесь может преобладать со стороны малого и среднего бизнеса в рамках оптимизации своей деятельности [57].

8.4. Аудит корпоративной отчетности: особенности организации

Цель аудита корпоративной финансовой отчетности как оценку достоверности фактов финансово - хозяйственной деятельности, отражающих не только текущее состояние, но и прогноз развития организации.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность и достоверность составления корпоративной финансовой отчетности. При этом определяются:

- полнота отражения активов, обязательств и собственного капитала в бухгалтерском балансе; правильность исчисления доходов, и расходов в полном соответствии с методом начисления, и отражения их в отчете о финансовых результатах с обязательным требованием;
- подтверждение отраженных в бухгалтерском учете и корпоративной финансовой отчетности финансово-хозяйственных операций и наличия первичных документов, тождественность синтетического и аналитического учета по счетам бухгалтерского учета;
- соблюдение принятой на предприятии учетной политики и соответствие самой учетной политики нормативным документам, регулирующим бухгалтерский учет в Российской Федерации;
- периметр консолидации корпоративной финансовой отчетности;
- сопоставимость данных индивидуальной финансовой отчетности, представленной к консолидации;
- результат проведения специфических процедур консолидации (элиминирования, признания гудвилла, доли неконтролируемых акционеров и т.п.);
- достоверность фактов финансово — хозяйственной деятельности, отражающих не только тактику, но и прогноз развития корпорации;
- эффективность инвестиционной политики и развития партнерских отношений, посредством определения синергетического эффекта.

Аудит корпоративной финансовой отчетности осуществляется в 6 этапов:

1. объективная оценка достоверности, полноты и точности, отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам;
2. аудит периметра консолидации корпоративной финансовой отчетности;
3. аудит сопоставимости данных индивидуальной финансовой отчетности, представленной к консолидации;
4. аудит результатов проведения специфических процедур консолидации (элиминирования, признания гудвилла, доли неконтролируемых акционеров и т.п.);
5. оценка достоверности фактов финансово - хозяйственной деятельности, отражающих не только тактику, но и прогноз развития корпорации;

б. оценка эффективности инвестиционной политики и развития партнерских отношений, по средством определения синергетического эффекта [50].

В 2013 году на официальном сайте Минфина РФ размещены Рекомендации по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности (одобрены Советом по аудиторской деятельности 26 марта 2013 г., протокол № 8). В них содержатся основные рекомендации по этапам:

1. выработки общей стратегии и плана аудита;
2. понимания работы аудиторов, осуществляющих проверку бухгалтерской финансовой отчетности организаций, входящий в группу (компонентов);
3. определения существенности;
4. ответным действиям на оцененные риски;
5. ознакомления с внутригрупповыми средствами контроля и процессом консолидации;
6. взаимодействия с аудиторами компонентов;
7. оценки достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств;
8. сообщения информации руководству группы и представителям собственника группы;
9. документирования аудита.

8.5. Аудит отчетности, составленной по МСФО

Аудит консолидированной отчетности по МСФО обязателен, это установлено ст. 5 Федерального закона «О консолидированной отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью.

Пользователи отчетности российских организаций в России пока не сформировали требований к аудиту отчетности, подготовленной по МСФО.

Единой сертификации МСФО сегодня не существует. Основными критериями, позволяющими установить уровень квалификации специалиста, выполняющего аудит отчетности по МСФО, являются его опыт и наличие одной из квалификаций, получивших наибольшее признание. Как правило, квалификация должна быть признана в странах с англосаксонской системой учета. Сейчас в России наиболее распространены две сертификации - Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров АССА (Великобритания) и СРА (США). Помимо АССА и СРА имеются также и другие национальные сертификаты – СИМА, САР/СИРА (двухуровневая сертификация, разработанная Международным советом сертифицированных бухгалтеров и аудиторов), IFA (разработка Международной ассоциации бухгалтеров-счетоводов и финансовых аналитиков) профессиональных ассоциаций бухгалтеров и аудиторов Франции, Германии и др.

В Минфине России аттестация DipIFR, разработанная совместно с АССА, рассматривается как одна из возможных квалификаций, позволяющих подписывать отчетность по МСФО. Таким образом, имея дипломированных специалистов по МСФО в штате, фактически любая российская аудиторская компания

может взяться за выполнение проверки отчетности, составленной по МСФО. С одной стороны, данная ситуация должна облегчить жизнь аудиторских организаций, с другой - возникают вопросы, связанные с определением качества оказываемых услуг.

Как показывает мониторинг рынка, в настоящее время в России на постоянной основе услуги в области МСФО оказывает ограниченное число аудиторско-консалтинговых организаций, потому что помимо дипломированных специалистов необходим обширный практический опыт. Отсутствие у аудиторской организации резюме из 15 - 20 проектов за последние два-три года может говорить лишь о том, что компания не обладает достаточным опытом работы в этом секторе.

Аудит финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, должен проводиться в соответствии с международными стандартами по аудиту (МСА), публикуемыми Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC). Аудит такой отчетности ориентируется главным образом на аудит бизнеса, а не только на аудит ведения бухгалтерского учета. При этом особое внимание должно уделяться рискам проверяемого субъекта.

Сложности переходного периода применения МСФО российскими компаниями повлияли на распространение необычных форм международного аудита в России. Так, редко удается сразу переключиться на подготовку отчетности по МСФО во всех существенных аспектах. При невозможности осуществить полноценный аудит компаниям приходится в начале ограничиться так называемым обзором КФО. Проведение обзора финансовой отчетности регулируется международными стандартами по обзору финансовой отчетности, которые являются составной частью МСА. Обзор включает получение ответов менеджмента компании на интересующие аудиторов вопросы, общую оценку составления и представления финансовой отчетности, аналитические процедуры. В отчет об обзоре не включается выражение аудиторского мнения о соответствии финансовой отчетности МСФО во всех существенных аспектах. Вместо этого в отчет включается следующая формулировка: «Ничего из увиденного и проанализированного нами в ходе проведения обзора не дает нам основания полагать, что представленная финансовая отчетность не соответствует во всех существенных аспектах международным стандартам финансовой отчетности».

Несмотря на мировой финансовый кризис, в Российской Федерации добровольное применение МСФО в качестве альтернативной системы бухгалтерского и финансового учета и отчетности растет, что приводит к соответствующему росту спроса на аудит отчетности, составленной по МСФО. Этому способствует и то, что МСФО могут быть эффективно использованы в инвестиционном процессе, привлечении финансирования, улучшении управленческого учета [15].

Основная цель аудита отчетности по МСФО – заключение об адекватности отражения в ней финансового состояния компании за год, результатов операционной деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Для того, чтобы пройти аудит по МСФО, нужно выполнить ряд требований к информационным системам и системе внутреннего контроля. *Аудит информационной системы* заключается в проверке соблюдения принципа непрерывности и «прозрачности» информационных потоков, наличия документированных интерфейсов, сопоставимости данных с предыдущими отчетными периодами, постоянства правил и процедур обработки информации, защиты информации от несанкционированного доступа.

Кроме того, фирма обязательно должна иметь *систему, обеспечивающую единое хранилище данных для подготовки финансовой отчетности*. Отчетность по МСФО имеет особенности: например, результаты операций признаются по факту их совершения, а не по факту получения денежных средств и их эквивалентов; расходы относятся к тому периоду, когда были начислены доходы, обуславливающие данные расходы, то есть финансовый результат за период по сути есть разница между доходами и расходами, отнесенными к этому периоду; статьи активов и пассивов (равно как и расходов и доходов) сальдировать между собой запрещено (кроме отдельно оговоренных исключительных случаев).

Финансовый аудит отчетности, составленной по МСФО – это комплекс действий, состоящий из планирования, организации, проведения работ по проверке содержания и правильности составления статей отчетности, а также проверка соответствия финансовой отчетности компании международным стандартам.

При формировании бухгалтерской отчетности российские предприятия могут применять *метод трансформации*, а также *метод параллельного ведения бухгалтерского учета*. Метод трансформации заключается в переносе данных отчетности, составленной в соответствии с российскими правилами, в отчетность, составленную в соответствии с МСФО. При методе параллельного ведения учета каждая хозяйственная операция последовательно отражается в бухгалтерском учете отдельно согласно российским нормам бухгалтерского учета и международных стандартов.

Перед проведением финансового аудита отчетности, трансформированной в соответствии с МСФО, проводится предварительный финансовый аудит на соответствие отчетности российской законодательной базе.

Следующий шаг при проведении финансового аудита – проверить правильность составления консолидированной отчетности. Учитывая, что законодательные нормы Российской Федерации, касающиеся бухгалтерского учета, значительно отличаются от международных, на это обязательно следует обратить внимание при переносе данных и, в случае необходимости, провести корректировки некоторых показателей (например, активов, собственного капитала). Только таким образом можно быть уверенным в достоверности отчетности по МСФО.

В случаях, когда предприятие применяет параллельный учет, то при проведении финансового аудита отчетности по международным стандартам проверка отчетности на соответствие российской законодательной базе не требуется, так как каждая хозяйственная операция отражается параллельно с ней. В таких случаях при проведении финансового аудита изучается содержание отчет-

ности, соответствие требованиям нормативных документов, проверяется полнота заполнения отчетных документов в соответствии с МСФО. После этого может выдаваться аудиторское заключение [69].

8.6. Аудит прогнозной финансовой информации

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации» устанавливает стандарты и предоставляет указания для выполнения заданий по проверке прогнозной финансовой информации и выпуска соответствующих заключений, включая процедуры проверки допущений, основанных на наиболее точной оценке и гипотезе.

Под *прогнозной финансовой информацией* понимается финансовая информация, основанная на допущениях в отношении событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий организации. Она в значительной степени субъективна по своему характеру, и ее подготовка требует использования профессионального суждения. Прогнозная финансовая информация может иметь форму прогноза или перспективной оценки либо представлять собой их сочетание, например, прогноз на один год с указанием перспективной оценки на пять лет.

Проверка прогнозной финансовой информации не может проводиться аудиторской организацией, оказывавшей экономическому субъекту услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, а именно услуги по сбору, обработке, обобщению информации. Запрет на проведение аудита существует и в том случае, если аудиторская организация осуществляла выбор допущений, лежащих в основе данной прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для следующих целей:

1. внутренних управленческих нужд;
2. предоставления ее третьим лицам.

В зависимости от целей подготовки прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде отдельных показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта; ответственность за выражение мнения о ее пригодности для соответствующих целей несет аудиторская организация.

В ходе задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства следующих факторов:

а) того, что допущения руководства, основанные на наилучшей оценке, лежащие в основе прогнозной финансовой информации, не могут быть признаны необоснованными, а гипотезы (при наличии таких) соответствуют цели информации;

б) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений;

в) того, представлена ли прогнозная финансовая информация надлежащим образом и раскрыты ли в должной мере все существенные допущения, включая четкое указание, основаны ли эти допущения на наиболее точных оценках или они являются гипотетическими;

г) того, подготовлена ли прогнозная финансовая информация в соответствии с финансовой отчетностью за прошедшие периоды с использованием надлежащих принципов бухгалтерского учета.

Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности использования прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

Аудитор должен обладать достаточным знанием бизнеса, чтобы определить, были ли указаны все значимые допущения, необходимые для подготовки прогнозной финансовой информации.

При выборе процедур проверки прогнозной финансовой информации и определении их объема аудиторская организация должна опираться на свое профессиональное суждение.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, как правило, определяются:

1) вероятностью наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений;

2) знанием аудиторской организацией финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, например, полученным при оказании ему каких-либо услуг в предыдущие периоды;

3) компетентностью руководства с точки зрения подготовки прогнозной финансовой информации;

4) степенью влияния суждений руководства на прогнозную финансовую информацию;

5) качеством и надежностью исходных данных.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна опираться на фактическую информацию о деятельности экономического субъекта, рассматриваемой с точки зрения экономической ситуации в стране (регионе) в целом и ее отраслевых особенностей.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация использует *следующие процедуры*: независимые выборочные расчеты прогнозируемых показателей, аналитическую оценку непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

Аудиторская организация должна обратить особое внимание на те показатели, искажения которых могут существенно повлиять на прогнозируемые результаты.

При выявлении существенных искажений в расчетах аудиторская организация должна оценить их влияние на правильность прогнозируемых результатов. Аудиторская организация должна учитывать взаимосвязь отдельных показателей прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация должна получить письменные представления руководства в отношении планируемого использования прогнозной финансовой информации, полноты значительных допущений руководства и принятия руководством ответственности за прогнозную финансовую информацию.

В случае, если результат прогноза представлен диапазоном значений, аудиторская организация должна убедиться, что в прогнозной финансовой информации раскрыто обоснование границ диапазона и прогноз, сделанный исходя из данных границ, не вводит в заблуждение потенциальных пользователей.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

Если аудитор полагает, что представление и раскрытие прогнозной финансовой информации не является достаточным, он должен сформировать мнение с оговоркой или отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания в установленном порядке.

Если аудитор полагает, что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации, подготовленной исходя из допущений, основанных на наиболее точных оценках, или что одно или несколько значительных допущений не являются разумным основанием для прогнозной финансовой информации с учетом гипотетических допущений, он должен сформировать отрицательное мнение в заключении о прогнозной финансовой информации или отказаться от задания.

Если на проверку влияют условия, препятствующие применению одной или нескольких процедур, которые считаются необходимыми в указанных обстоятельствах, аудитор должен отказаться от задания или отказаться от формирования мнения и описать ограничение по объему работ в заключении о прогнозной финансовой информации.

8.7. Аудит социальной отчетности

Социальный аудит есть один из механизмов системы руководства и управления социальным развитием, а также способ мониторинга, предназначенный для наблюдения сферы социоэкономических отношений.

С другой точки зрения социальный аудит – это непрерывный процесс, который строится на целенаправленном сборе, получении и обработке социальной информации о деятельности всех сторон социального партнерства.

Цель социального аудита – получение объективной информации о характере социоэкономических отношений в выбранной области исследований (т.е. оценка способности организации разрешать социальные проблемы, кото-

рые возникают внутри и за ее пределами, и управлять теми из них, которые оказывают непосредственное влияние на трудовую деятельность человека).

Предметом социального аудита является достоверная и объективная информация, поступающая со всех уровней обследования социоэкономических отношений через анализ существующей нормативно-правовой документации (законы, указы, соглашения, договоры, приказы, положения, инструкции и другие нормативные акты), а также через полевые исследования, опросы, интервью, мониторинг, статистические данные и тому подобное.

Объектом социального аудита становятся социоэкономические отношения в контексте разработки, принятия и реализации трех - и двусторонних соглашений и коллективных договоров, планов и программ социального развития, действующих на всех уровнях системы социального партнерства и управления социально-экономической сферой (т.е. на всех направлениях деятельности предприятия, связанных с формированием его корпоративного имиджа, обеспечением профессионального роста работников, созданием для них благоприятного социально-психологического климата, безопасных условий труда и т.д.) [36].

В настоящее время в России известны и практикуются отдельные разновидности социального аудита: аудит охраны труда, аудит оплаты труда, экологический аудит и т.д.

Порядок проведения социального аудита.

Шаг первый – необходимо получить согласие и обеспечить вовлеченность руководства компании. Желание руководства провести социальный аудит возникает чаще всего тогда, когда в компании что-то не так, причем традиционными способами не удается выяснить, что именно и как с этим справиться.

Шаг второй – формирование управляющего комитета (steering committee) по проведению социального аудита. Как правило, этот комитет состоит из топ-менеджеров компании, представляющих ведущие подразделения, и из менеджеров, которые будут непосредственно участвовать в проведении социального аудита.

Шаг третий – создание команды аудиторов, ведущих менеджеров, экспертов по организационному развитию. Эти люди сообща разрабатывают методологию обследования и вопросник. Команда будет исследовать, насколько реальная практика компании соответствует ее видению и миссии.

Шаг четвертый – проведение диагностики корпоративной культуры и выявление функциональных областей, которые требуют анализа и улучшений: менеджмент качества, отношения с потребителями и персоналом, охрана окружающей среды, отношения с местными сообществами. В зависимости от потребностей компании целевые группы исследования могут быть расширены (например, отношения с инвесторами, местной и федеральной властью).

Шаг пятый – анализ миссии компании, выделение областей и обстоятельств, когда заявленные миссия и цели компании не совпадают с реальной практикой.

Шаг шестой – поиск видимых и скрытых причин, по которым цели компании и реальная практика не совпадают.

Шаг седьмой – сбор необходимой информации о подобных проблемах среди конкурентов по отрасли, исследование подобных примеров по выявленным проблемам.

Шаг восьмой – проведение интервью с заинтересованными и вовлеченными в проблемные области стейкхолдерами (потребители, сотрудники, местные и федеральные чиновники) для выяснения их ожиданий от социально ответственного поведения компании.

Шаг девятый – сопоставление внутренних данных и внешних ожиданий.

Шаг десятый – составление финального отчета для управляющего комитета и менеджеров компании [64].

8.8. Понятие корпоративной социальной ответственности и корпоративной социальной отчетности

Вопросы социальной ответственности и деловой репутации выдвигаются на передний план в деятельности любой компании.

В последние несколько лет среди политиков и в бизнес-среде активно используется понятие «корпоративная социальная ответственность» (КСО), бизнес-сообщество разрабатывает стратегии КСО, создает отделы по реализации последней, в странах Европы открывают целые НИИ по изучению данного феномена. Но, несмотря на это, в академической среде до сих пор не существует единого понимания, что есть корпоративная социальная ответственность, каковы ее источники, как и кем регулируются отношения, возникающие в связи с новой сферой человеческих отношений.

Термин КСО своими корнями уходит в 50-е годы XX века, когда американский ученый Г. Боуэн впервые затронул данную проблематику в своей книге «Социальная ответственность бизнесмена», отметив необходимость включения ряда социальных вопросов в сферу ответственности бизнеса. Дальнейшее интенсивное экономическое развитие стран, укрепление рыночных отношений и рост влияния бизнеса на общество в целом существенно увеличило интерес к вопросу ответственности бизнеса, его места и роли в социально-экономической жизни социума [49].

Согласно позиции А. Керолла, корпоративная социальная ответственность является многоуровневой, ее можно представить в виде пирамиды (рис. 8.1).

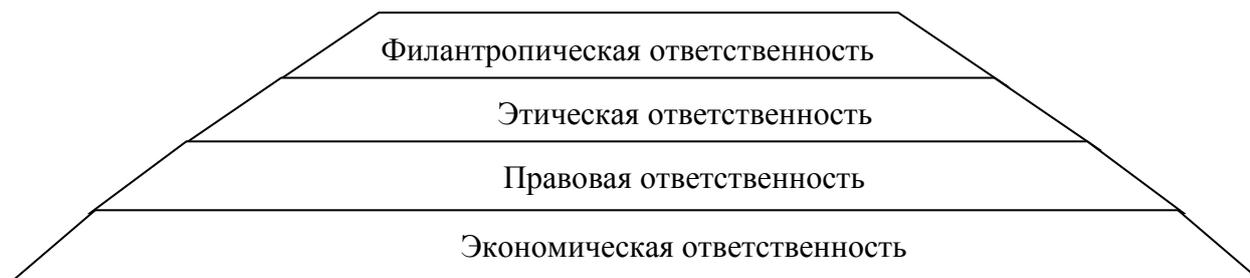


Рисунок 8.1 – Компоненты социальной ответственности корпорации

Лежащая в основании пирамиды *экономическая ответственность* непосредственно определяется базовой функцией компании на рынке как производителя товаров и услуг, позволяющих удовлетворять потребности потребителей и, соответственно, извлекать прибыль.

Правовая ответственность подразумевает необходимость законопослушности бизнеса в условиях рыночной экономики, соответствие его деятельности ожиданиям общества, зафиксированным в правовых нормах. *Этическая ответственность*, в свою очередь, требует от деловой практики созвучности ожиданиям общества, не оговоренным в правовых нормах, но основанным на существующих нормах морали.

Филантропическая ответственность побуждает компанию к действиям, направленным на поддержание и развитие благосостояния общества через добровольное участие в реализации социальных программ.

Таким образом, КСО – это обязательство бизнеса осуществлять добровольный вклад в развитие общества, включая социальную, экономическую и экологическую сферы, принятое компанией сверх того, что требует закон и экономическая ситуация [37, С. 20].

КСО должна включать два уровня ответственности: обязательную и добровольную. *Добровольная ответственность* предполагает участие организации в любых социально значимых проектах, не касающихся непосредственно сферы ее действия и не имеющих отношения к результатам ее воздействия на эко- и социосреду. *Обязательная ответственность* подразумевает необходимость организации отвечать перед обществом за последствия своих решений и деяний.

По отношению к среде в КСО также можно выделить два уровня: внутренняя ответственность и внешняя ответственность.

К внутренней КСО можно отнести ответственность организации в сфере трудовых и социально-трудовых отношений.

Внешняя КСО – ответственность, возникающая в результате деятельности организации, имеющей последствия для окружающей внешней среды. К обязательной внешней ответственности можно отнести необходимость организации отвечать перед обществом за качество поставляемых ими товаров и услуг; вред, нанесенный окружающей природной среде действием/ бездействием организации; результаты влияния на политическую, экономическую, социальную сферы (в данном случае имеется в виду, попытки создания монополий, сговор корпораций, создание законов, лоббирующих интересы меньшинства) и т. д. К добровольной внешней ответственности следует относить взятые организацией обязанности по участию в благотворительной деятельности, спонсорстве, акциях по защите окружающей природной среды, не относящиеся непосредственно к деятельности организации, поддержке населения в кризисных и чрезвычайных ситуациях [49].

Социальный отчет компании (корпоративный социальный отчет) – это публичный инструмент информирования акционеров, сотрудников, партнеров и всего общества о том, как и какими темпами компания реализует заложенные

в своей миссии или стратегических планах развития цели в отношении экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности [37, С. 25].

Анализ структуры корпоративных социальных отчетов выявляет следующие текущие приоритеты в раскрытии информации и представлении результатов деятельности российских компаний: управление персоналом и внутренние социальные программы; программы поддержки местных сообществ (благотворительные и спонсорские программы); экономические успехи; экологические аспекты.

Во многих социальных отчетах используется большое количество «оригинальных» показателей, т.е. таких, которые не содержатся в универсальных системах отчетности, а выбираются и предоставляются самой отчитывающейся организацией. Поскольку при использовании «оригинальных» показателей отсутствует их четкое определение и толкование, наблюдается большой разброс в выборе, формате представления и полноте данных. В итоге заключение о совокупном вкладе компаний в решение тех общественно значимых проблем, которыми они реально активно занимаются, сделать трудно.

Нередко отчеты «подстраиваются» под конкретного работодателя, в ущерб установившейся практики договорного регулирования отношений.

Очевидно, что компании имеют эксклюзивное право самостоятельно определять те системы индикаторов и показателей, с помощью которых они описывают и измеряют результаты своей деятельности. Возникающую при этом проблему сопоставимости данных позволяет решить применение в практике отчетности универсального набора базовых индикаторов социального аудита для отражения ключевых результатов по основным направлениям деятельности, которые могут использоваться всеми отчитывающимися организациями, наряду с собственными «оригинальными» показателями.

8.9. Регулирование аудита социальной отчетности

Международные организации разработали системы международных социальных стандартов, в которых непосредственно или косвенно отражались требования социальной ответственности предприятия. Характерной особенностью деятельности этих организаций стало повышение роли морально-нравственных норм предпринимательской деятельности. Важнейшие среди них:

- Глобальный договор (2000 г.) – добровольная образовательная и диалоговая платформа для коммерческих организаций, созданная на основе десяти всемирно признанных принципов, среди которых были выделены 4 группы проблем: права человека; право на труд; окружающая среда; борьба против коррупции;

- стандарты по социальной ответственности, которые разрабатывались Международной организацией по стандартизации (ISO), в частности, ISO 26000. Этот международный стандарт готовился при участии экспертов, представлявших интересы: потребителей; трудящихся; государства; промышленно-

сти; неправительственных организаций; организаций, оказывающих услуги, поддержку или ведущих исследования в области социальной ответственности;

- стандарты серии AA 1000, разработанные Институтом социальной и этической отчетности (Institute of Social and Ethical Accountability): AA 1000 APS, определяющие общие принципы ответственности организации; AA-1000 AS - по верификации отчетов; AA-1000SES, определяющие правила диалога между заинтересованными сторонами.

Необходимо отметить высокое значение Европейской социальной хартии, принятой в 1961 г. и пересмотренной в 1996 г. На ее основе в 1998 г. была принята совместная Декларация ООН и Международной организации труда «Об основополагающих принципах и правах в сфере труда» [28].

В настоящее время является стандарт SA 8000, разработанный в 1997 г. организацией «Международная социальная ответственность» (Social Accountability International, SAT) разрабатывает системный подход в рассматриваемой области, при котором политика предприятия и нормы трудовой и общественной этики не должны противоречить друг другу. Системный подход базируется на доверии, верификации (контроле) и открытости. В настоящее время действует третье издание – SA 8000:2008.

Стандарт SA 8000 – это нормативы для системы социального и этического менеджмента, применяемого на добровольной основе. Он считается международным, хотя официально не принят ни одной из международных организаций. Высокий статус документа обеспечен тем, что его идеологическую основу составляют Всемирная декларация прав человека, Конвенция ООН по правам ребенка, Конвенция Международной организации труда (МОТ), а независимая система верификации основана на процедурах, применяемых при сертификации по стандартам ИСО серий 9000 и 14000 [38].

В ходе аудита социальной отчетности следует опираться на вышеназванные документы.

Интегрированный социальный аудит в систему социального партнерства призван решить следующие задачи:

- определить особенности социальных отношений на предприятии;
- выявить факторы и потенциальные риски, способные дестабилизировать внутреннюю социальную среду;
- провести диагностику социальных отношений на различных уровнях их развития;
- установить нарушения правовых норм международного и национального законодательства в сфере социальных отношений;
- выявить социальное положение дел в различных отраслях национальной экономики и в целом по стране;
- привлечь бизнес-сообщество к благотворительной деятельности, финансированию социальных объектов;
- разработать практические рекомендации оперативного тактического и стратегического характера по управлению человеческими ресурсами [51].

Изложение результатов социального аудита предполагает выявление основной эмпирической информации, позволяющей вскрыть структуру внутрен-

них социальных процессов в организации и наметить основные пути по решению возникающих проблем. Отдельным направлением аудита является содержательный анализ полученных результатов, а также характеризуется степень решения поставленных задач. В аудиторском заключении указываются возможные практические результаты и формулируются конкретные выводы, определяется необходимость получения новой информации и даются рекомендации по методике и технике получения [61, С. 37-42].

Контрольные вопросы к главе 8:

1. Что понимается под обзорной проверкой и какова цель её проведения?
2. Что означает позитивная уверенность и негативная уверенность при выражении аудитором своего профессионального мнения?
3. Каков порядок проведения обзорной проверки?
4. Перечислите процедуры общего характера при проведении обзорной проверки.
5. Назовите процедуры проверки событий после отчетной даты при проведении обзорной проверки.
6. Каковы проблемы совмещения консалтинга и аудита?
7. Что понимается под бухгалтерским аутсорсингом и какие виды услуг могут быть предоставлены клиентам в рамках аутсорсинга?
8. Каковы преимущества бухгалтерского аутсорсинга?
9. Каково состояние и перспективы развития бухгалтерского аутсорсинга?
10. Какова цель и задачи аудита корпоративной отчетности?
11. Назовите основные этапы аудита корпоративной финансовой отчетности.
12. Какова цель и порядок аудита отчетности, составленной по МСФО?
13. Что понимается под прогнозной финансовой информацией и каковы цели её подготовки?
14. Для чего проводится проверка прогнозной финансовой информации?
15. В зависимости от чего определяются характер и объем процедур при проверке прогнозной финансовой информации?
16. Какие процедуры используются при проверке прогнозной финансовой информации?
17. Что является целью, предметом и объектом социального аудита?
18. Какие бывают виды социального аудита?
19. Каков порядок проведения социального аудита?
20. Дайте определение понятий «корпоративная социальная ответственность (КСО)» и «корпоративная социальная отчетность».
21. Назовите основные компоненты социальной ответственности корпорации согласно позиции А. Керолла.
22. Какие уровни социальной ответственности включает КСО?
23. Какие показатели могут быть представлены в корпоративных социальных отчетах?

24. Кем и как осуществляется регулирование аудита социальной отчетности? Назовите основные регулирующие документы.

25. Какие задачи решает социальный аудит, интегрированный в систему социального партнерства?

Тесты для самопроверки к главе 8

1. На основе чего осуществляется обзорная проверка:

- а) возмездного оказания услуг;
- б) безвозмездного оказания услуг;
- в) предоставление отчетной документации;
- г) камеральной проверки.

2. Процедуры осуществления обзорной проверки регламентируются:

- а) ФПСАД №33.
- б) ФПСАД №4.
- в) ФПСАД №24.
- г) ФПСАД №6.

3. Что исполнитель составляет по итогам выполнения аудиторских процедур:

- а) отчет о проделанной работе;
- б) заключение по проведению обзорной проверки;
- в) составляет протоколы.

4. Консалтинг – это:

- а) вид профессиональных услуг предоставляемых клиентам, заинтересованным в оптимизации своего бизнеса;
- б) развитие малого и среднего бизнеса;
- в) вид профессиональных услуг предоставляемые за счет финансирования крупных инвестиционных компаний.

5. Аутсорсинг – это:

- а) использование природных ресурсов для проведения масштабных преобразований внутри фирмы;
- б) передача на длительное время на договорной основе непрофильных функций субъекта внешним исполнителям, специализируемых в конкретной области и обладающим знаниями, опытом, техническим оснащением;
- в) проверка правильности ведения аудиторской проверки, с целью выявления ошибок при составлении бухгалтерской отчетности.

6. Юридической основой бухгалтерского аутсорсинга в РФ выступает:

- а) п 1. ст. 7 закона РФ от 06.12.2012 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- б) ст. закона РФ от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- в) п 3. ст. 7 закона РФ от 06.12.2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

7. Выберите что не относится к преимуществам аутсорсинга:

- а) снижение расходов связанных со стоимостью рабочих мест, обучением сотрудников, своевременным получением информационной поддержки;
- б) снижение рисков невыполнения работ ввиду субъективных факторов;

- в) снижение рисков выполненных работ, оказанных услуг;
- г) отдать бухгалтерский учет на аутсорсинг можно на любом этапе деятельности и в каком угодно состоянии.

8. Какова основная цель аудита отчетности по МСФО:

- а) альтернативная система бухгалтерского и финансового учета и отчетности что приводит к росту движения денежных средств;
- б) заключается в проверке соблюдения «прозрачности» информационных потоков;
- в) финансовый результат за период формирования отчетности;
- г) заключение об адекватности отражения в ней финансового состояния компании за год, результатов операционной деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

9. Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для следующих целей:

- а) внутренних управленческих нужд;
- б) предоставления её третьим лицам;
- в) адекватность её предоставления в финансовом учете;
- г) внешних управленческих нужд.

10. Что не относится к задачам, которые призван решить интегрированный социальный аудит в систему социального партнерства:

- а) выявить социальное положение дел в различных отраслях национальной экономики и в целом по стране;
- б) определить особенности социальных отношений на предприятиях;
- в) провести диагностику социальных отношений на различных уровнях их развития в разных странах мира;
- г) привлечь бизнес-сообщество к благотворительной деятельности, софинансированных социальных проектов.

Библиографический список

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016) [Электронный ресурс]. URL. <http://www.consultant.ru/>
2. Закон РФ от 21 июля 1993 г. № 5485-1 «О государственной тайне» (с изм. и доп. от 8 ноября 2011 г.) [Электронный ресурс]. URL. <http://www.consultant.ru/>
3. Арбитражный процессуальный кодекс от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 02.07.2013 № 187-ФЗ) [Электронный ресурс]. URL. <http://www.consultant.ru/>
4. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (в ред. от 19.11.2008 № 863) [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
5. Приказ Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
6. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
7. Приказ Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н» [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
8. Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4 (с изм. от 27 июня 2013 г., протокол № 9 и от 18 декабря 2014 г., протокол № 15)) [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
9. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (протокол № 6) (с изм. от 27 июня 2013 г., протокол № 9 и от 18 декабря 2014 г., протокол № 15) [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
10. Международные стандарты аудита [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/>
11. ГОСТ Р ИСО 19011—2012 «Руководящие указания по аудиту систем менеджмента». М.: Стандартинформ, 2013.
12. Андерсен Бьёрн. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / Пер. с англ. С.В. Ариничева / Науч. ред. Ю.П. Адлер. - М.: РИА «Стандарты и качество», 2003. - 272 с. илл. - (Серия «Практический менеджмент»).

13. Амзельт, А. Методика проведения оценки рисков недобросовестных действий при проведении аудиторской проверки [Электронный ресурс] / А. Амзельт. Дата публикации: 2 сентября 2013 // GAAP.RU. URL. <http://linkedin.com/pub/aleksei-amzelt/77/519/445>
14. Арженовский, С.В. Методологический подход к комбинированной оценке риска искажений вследствие недобросовестных действий при аудите бухгалтерской отчетности [Текст] / С.В. Арженовский, А.В. Бахтеев // TERRA ECONOMICUS, 2013. - Том 11. № 2. Часть 3. С. 57-62.
15. Аудиторская проверка отчетности, составленной в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]. URL. <http://www.mosbuhslugi.ru/material/auditorskaya-proverka-otchetnost-msfo>
16. Аудиторы с мировым именем [Электронный ресурс] // Столица Нижний, 2013.- август. URL. <http://stolitsanmag.ru/?id=3712>
17. Богатая, И.Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов [Электронный ресурс] / И.Н. Богатая, А.Н. Кизилев // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1-1. URL. <https://science-education.ru/ru/article/view?id=17812>
18. Бровкина, Н.Д. Аудит [Текст] / Н.Д. Бровкина. - Финакадемия, кафедра «Аудит и контроль» 2010. – 136 с.
19. Брюханов, М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество [Электронный ресурс] / М. Брюханов // Финансовый директор, 2006. - № 6 (48) июнь. URL. <http://fd.ru/articles/19829-iskajeniya-v-finansovoy-otchetnosti-kak-vyyavit-moshennichestvo>
20. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст]: монография / Р.П.Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П.Булыги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013 . – 263 с. - (Серия Magister)
21. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / Р.П.Булыга // Аудитор, 2013. - № 8. URL. <http://gaap.ru>
22. Бычкова, С.М. Риски в аудиторской деятельности [Текст] / С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова; под ред. проф. С.М. Бычковой. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.
23. Бычкова, С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова. 02.02.02. URL. <http://www.klerk.ru/law/articles/735/>
24. Внедрение аудита эффективности использования государственных средств в практику деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации [Электронный ресурс]: учебно-практическое пособие / С.А. Агапцов, М.И. Бесхмельницын и др.; под ред. С.В. Степашина. URL. http://adm.yar.ru/duma/palata/uch_audit.rtf
25. Галкина, Е.В. Аудит эффективности и контроллинг в инновационном процессе [Электронный ресурс] / Е.В. Галкина // Аудиторские ведомости, 2008.- № 4. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

26. Герасимова, А.Р. Риски существенного искажения отчетности: понимание и оценка [Текст] / А.Р. Герасимова // Аудиторские ведомости, 2011. - № 9. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

27. Гринченко, В.А. Исследование факторов, оказывающих влияние на величину аудиторского риска при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности и пути его снижения [Электронный ресурс] / В.А. Гринченко // Аудит и финансовый анализ, 2011. - №3. URL. http://www.auditfin.com/fin/2011/3/2011_III_04_01.pdf

28. Гришина, Т.В. Социальная ответственность в системе регулирования социально-трудовых отношений [Электронный ресурс] / Гришина Татьяна Васильевна: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности: 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика труда). – Москва, 2011. – URL. <http://vak.ed.gov.ru>

29. Ерофеева, В.А. Аудит [Текст]: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. – 638 с. – Серия : Основы наук.

30. Жарылгасова, Б.Т. Международные стандарты аудита [Текст]: учебник / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов, 3-е изд., стер. - М.: 2007. – 400 с.

31. Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 г. Обзор положений [Электронный ресурс]. Ernst&Young. Сентябрь 2002. URL. http://www.halbien-info.ru/za_rubegom/EY_Sarbanes.pdf

32. Зотов, Ф.П. Современный внутренний аудит в управлении качеством: методология, практика, развитие теории [Текст]: монография / Ф.П. Зотов, А.Б. Семенов. – Екатеринбург: Урал. гос. лесотехн. ун-т, 2012. – 138 с.

33. Капелист, Е.И. Развитие системы внутреннего контроля и аудита в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Капелист Елена Ивановна: автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук по специальности 08.00.12. – бухгалтерский учет, статистика. Ростов-на-Дону, 2012. – 26 с.

34. Капелист, Е.И. К вопросу о разработке методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] / Е.И. Капелист // Аудит и финансовый анализ. - № 2, 2011. - С.6. URL. http://www.auditfin.com/fin/2011/2/2011_II_07_02.pdf

35. Кислая, И.А. Сравнительный анализ различных видов аудита эффективности [Электронный ресурс] / И.А. Кислая. URL. <http://law.admtyumen.ru/nic?print&nd=466201559>

36. Концепция российской модели социального аудита [Текст] / А.А. Шулу, Ю.Н. Попов, Н.Н. Гриценко, В.Р. Мешков. М.: Издательский дом «АТИ-СО», 2007.

37. Корпоративная социальная ответственность: управленческий аспект [Текст]: монография / под общ. ред. д.э.н., проф. И.Ю. Беляевой, д.э.н., проф. М.А. Эскиндарова. — М.: КНОРУС, 2008. – 467 с.

38. Корпоративная социальная ответственность [Электронный ресурс]. URL. <http://www.infocert.ru/articles/korporativnaya-sotsialnaya-otvetstvennost.html>

39. Кочинев, Ю.Ю. Аудит: теория и практика [Текст]: учебник / Ю.Ю. Кочинев; под ред. Н.Л. Вещуновой. – 5- изд. – СПб.: Питер, 2010. – 448 с.

40. Краснова, И. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов [Электронный ресурс] / И. Краснова // Институт внутренних аудиторов. URL. http://www.iaa.ru/inner_auditor/publication/member_articles/audit_guidelines

41. Лапыгин, Д.Ю. Управленческие решения [Текст]: учеб. пособие / Д.Ю. Лапыгин. – М.: Эксмо, 2009. – 448 с. – (Высшее экономическое образование).

42. Лек Эндрю Европа внесет поправки в законы о регулировании аудита в 2013 году [Электронный ресурс]. - 16.01.2013. URL. <http://www.ifrs.ru/library/articles/detail.php?ID=4667>

43. Мешков, В. Социальный аудит: российская практика [Электронный ресурс] / В. Мешков // Общество и экономика, 30.06.2009. URL. <http://www.finanal.ru/006/sotsialnyi-audit-rossiiskaya-praktika?page=0,0>

44. Мирошниченко, Т.А. Организация внутреннего контроля вложений во внеоборотные активы [Текст] / Т.А. Мирошниченко, И.Н. Андропова // Вестник АПК Верхневолжья, 2015. - № 4. – С. 9-13.

45. Мирошниченко, Т.А. Современное состояние и перспективы развития рынка аудиторских услуг в России [Текст] / Т.А. Мирошниченко // Стратегия экономического развития России с учетом влияния мирового сообщества. Материалы VII Международной научно-практической конференции.: в 2-х томах. п. Персиановский: Донской государственный аграрный университет, 2015. – С. 71-75.

46. Мирошниченко, Т.А. Аудит [Текст]: Учебное пособие для проведения практических занятий для студентов, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика». Том. 1. Основы аудита / Т.А. Мирошниченко. п. Персиановский: Донской государственный аграрный университет, 2015. - 71 с.

47. Мирошниченко, Т.А. Аудит эффективности инвестиционной деятельности [Текст] / Современное состояние и приоритетные направления развития аграрной экономики в условиях импортозамещения. Материалы международной научно-практической конференции. п. Персиановский: Донской государственный аграрный университет, 2016. – С. 102-108.

48. Морозова, Ж.А. Планирование в аудите [Текст]: Практическое руководство / Ж.А. Морозова. М.: Изд-во «Налог Инфо», 2007.

49. Морозова, И.С. Корпоративная социальная ответственность в информационном обществе [Электронный ресурс] / И.С. Морозова // Информационный гуманитарный портал «Знание. Понимание. Умение», 2011. - №6. URL. http://www.zpu-journal.ru/e-zpu/2011/6/Morozova_Corporate-Social-Responsibility/

50. Никифорова, О.А. Аудит корпоративной отчетности: сущность, методология и технология [Электронный ресурс]: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика / Никифорова Ольга Александровна; [Финансовая акад. при Правительстве РФ]. - Москва: 2009. - 23 с. URL. <http://www.dissercat.com>

51. Осипова, Т.В. Социальный аудит как инструмент системы социального партнерства // Креативная экономика [Электронный ресурс] / Т.В. Осипов, 2009. – № 9 (33). – с. 48-51. URL. <http://www.creativeconomy.ru/articles/2432/>
52. Основы аудита [Текст] / под ред. Р.П. Бульги. - Ростов н/Д. - Издательство: ФЕНИКС+, ФЕНИКС, ТОРГОВЫЙ ДОМ, 2010. - 317 с.
53. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2015 г. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL. <http://minfin.ru/ru/document/>
54. Першин, С.А. Модель аудита эффективности [Текст] / С.А. Першин // Вопросы экономики и права, 2011. - № 6. – С. 170-177.
55. Подольский, В.И. Аудит [Текст]: учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. - 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. - 605 с. - Серия : Основы наук.
56. Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблемы выявления искажения информации [Электронный ресурс] / Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // Экономический анализ: теория и практика, 2012. - № 46 (301). URL. <http://1-fin.ru/?id=684>
57. Рейтинг компаний в области аутсорсинга учетных функций за 2015 год от «Эксперт РА» [Электронный ресурс] // Эксперт РА, 05 июля 2016. URL. <http://www.audit-it.ru/articles/account/a1/873215.html>
58. Российский аудит 2015 [Электронный ресурс] // Рейтинговое агентство «Эксперт РА». URL. <http://raexpert.ru/ratings/auditors/2015/>
59. Селютина, С.В. Аудит эффективности как важнейший элемент системы эффективного управления [Электронный ресурс] / С.В. Селютина, Е.А. Кириченко // Вопросы современной науки и практики, 2009. URL. http://vernadsky.tstu.ru>pdf/2009/05/rus_31_2009_05.pdf
60. Скопинцева, Н.А. Аудит [Текст]: учебное пособие / Н.А. Скопинцева. – Томск: кафедра ТУ, ТУСУР, 2012. – 214 с.
61. Социальный аудит: проблемы развития. Материалы межвузовского теоретико-методологического семинара представителей научно-педагогической общественности г. Москвы и общероссийских профсоюзов (05 марта 2008 г.) [Текст]. – М.: Академия труда и социальных отношений, 2008. – 71 с.
62. Суворова, С.П. Аналитические процедуры в аудиторской деятельности: принципы применения [Электронный ресурс] / С.П. Суворова, Т.А. Матюхина, 2009. URL. http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/45146.doc.htm
63. Тарасова, М.В. Аналитические процедуры в аудите (Теоретический и методический аспекты) [Текст] / Тарасова, Марина Викторовна: автореферат дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Иркутск, 2005. – 24 с.
64. Туркин, С. Социальный аудит компаний [Электронный ресурс] / С. Туркин // Корпоративный менеджмент, URL. <http://http://www.cfin.ru/press/zhuk/2004-8/15.shtml> Обновлено: 19.04.2013
65. Хахонова, Н.Н. Аудит [Текст]: учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М.: КНОРУС, 2011. – 720 с.

66. Черных, М.Н. Основы аудита: учебник [Электронный ресурс] / М.Н. Черных, Г.А. Юдина. – М.: Кнорус, 2010. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM)
67. Чурин, Е. Есть ли перспективы у аудиторского бизнеса в России? [Электронный ресурс] / Е. Чурин. 29 июня 2015 г. URL. <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/832131.html>
68. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст]: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: Инфра-М, 2005. – 448 с.
69. Юсупова, Е. Особенности финансового аудита отчетности по МСФО [Электронный ресурс] / Е. Юсупова, 28 февраля 2011. URL. <http://www.msfo-mag.ru/analytics/osobennosti-provedeniya-audita-otchetnosti-po-msfo.html>
70. Якимова, В.А. Совершенствование методических аспектов оценки надежности аудиторских доказательств [Электронный ресурс] / В.А. Якимова // Управление экономическими системами, 2012. - № 12. URL. www.uecs.ru/marketing/item/1861-2012-12-24-07-05-07

Ответы на тесты**Тема 1: Регулирование аудиторской деятельности в России и за рубежом**

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	в	б	б	а	в	в	в	в	б	в

Тема 2: Современное состояние рынка аудиторских услуг и конкуренция

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7
Ответ	в	в	в	в	б	в	б

Тема 3: Оценка соблюдения законодательства в ходе аудита

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	в	в	а	а	б	б	в	б	в	а

Тема 4: Современные методы получения аудиторских доказательств и их фиксации

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	б	г	а,б	б,в	б,в	а,в	б	б	а,в	в,е
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	б,г	а	в	б	в	в	б	б	б	в

Тема 5: Применение аналитических процедур в ходе аудита

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8
Ответ	а	г	г	г	г	а	в	г

Тема 6: Аудит эффективности

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	а	г	г	г	а	а	г	а	а,б,в	а,б,в

Тема 7: Аудит бизнеса

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	г	а	г	а	а,б	а	г	а	г	г

Тема 8: Сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	а	а	б	а	б	в	в	г	а,б	в

Учебное издание

Татьяна Александровна Мирошниченко

Аудит

Учебник для магистров

Компьютерная верстка: *Т.А. Мирошниченко*

Подписано в печать 29.11.2016 г. Формат 60х90 1/16
Бумага офсетная. Усл. печ.л. 10,2. Уч.-изд.л. 10,5.
Тираж 500. Заказ № 47-5778.

Издательство Донского государственного аграрного университета
346493, пос. Персиановский, Октябрьский район, Ростовская область

Отпечатано в Издательско-полиграфическом комплексе «Колорит»
346430, г. Новочеркасск, предприятие. Платовский 82 Е
Тел.: 8(8635) 226-442, 8-918-518-04-29, e-mail: center-op@mail.ru