

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ МЕТОДОЛОГИИ

ЕЛЕНА КАСПЕРОВИЧ,

начальник отдела методологии аудита
Главного управления регулирования
бухучета, отчетности и аудита Минфина

Минфином проделана большая работа по формированию национальной системы независимого аудита. Вместе с тем до настоящего времени все еще возникают проблемы, связанные с организацией и методологией проведения аудита. Одной из таких проблем является недопонимание между аудиторами и проверяемыми субъектами в отношении задач и целей аудита, которое неминуемо приводит к снижению качества оказываемых услуг.

СУЩНОСТЬ АУДИТА И ЕГО ОРИЕНТИРОВАННОСТЬ НА ОБЩЕСТВЕННОСТЬ

Согласно Закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудит бухгалтерской отчетности является аудиторской услугой по независимой оценке бухгалтерской отчетности аудируемого лица в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет пользователям на основании этих данных делать правильные выводы о финансовом положении аудируемого лица и принимать обоснованные экономические решения.

Основной отличительной чертой аудита является его *ориентированность на общественность*. Заключение, содержащее мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, предназначено для всех заинтересованных пользователей. Поэтому ответственность аудиторов не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей от-

дельных проверяемых субъектов либо интересов иных заказчиков аудита.

НЕЗАВИСИМОСТЬ

Из общественной значимости аудита следует еще одна его ключевая особенность – *принцип независимости*. Заинтересованные пользователи могут полагаться на данные бухгалтерской отчетности, если их достоверность была подтверждена независимым аудитором.

Аудитор обязан отказаться от проведения аудита, если нарушается принцип независимости, то есть имеет место какая-либо его финансовая или иная имущественная заинтересованность в результатах деятельности проверяемого субъекта. Аналогично следует поступить, если аудитор не свободен от какого-либо давления и влияния.

В ходе проверок аудиторы не должны позволять руководителям проверяемых организаций вмешиваться в их работу, направлять, ограничивать, изменять профессиональные аудиторские процедуры.

Отношение аудитора к клиенту не должно отражаться на его обя-

занности формировать объективное мнение и давать полный отчет о выявленных ошибках.

Независимость аудитора обеспечивается также закреплением за ним определенных прав на:

- полный и свободный доступ ко всей документации клиента;
- получение исчерпывающей информации от лиц, обладающих такой документацией;
- получение вознаграждения за выполненную работу независимо от характера аудиторского заключения.

РАЗУМНАЯ УВЕРЕННОСТЬ

Следующей особенностью аудита является обеспечение *разумной (а не абсолютной) уверенности* в том, что рассматриваемая бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Концепция разумной уверенности применяется как общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской отчетности в целом.

В силу объективных и субъективных причин в ходе проведения аудита могут остаться незамеченными отдельные искажения в бухгалтерской отчетности. Уверенность в надежности выражаемого аудиторского мнения не может быть абсолютной ввиду наличия факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита. К числу таких факторов могут относиться:

- применение в ходе аудита выборочных методов;
- существование ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- ограниченность осведомленности аудитора о деятельности аудируемого лица;
- присутствие неизбежного элемента субъективности;
- преобладающая часть аудиторских доказательств не носит исчерпывающего характера, а лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода.

Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что формирование аудиторского мнения основывается на профессиональном суждении аудитора.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ

При проведении аудита применяется *концепция существенности* (одна из ключевых в методологии аудита).

Существенной в аудите считается информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетно-

сти проверяемого субъекта, принятые на ее основе.

Количественный аспект существенности (уровень существенности) представляет собой предельное значение ошибки, начиная с которой пользователь бухгалтерской отчетности перестанет на ее основе принимать правильные экономические решения. Отметим, что в соответствии с действующими стандартами аудита это понятие носит не только количественный, но и качественный характер. От аудитора требуется анализ не только величины отклонений, но и их природы.

Существенность представляет собой единственный критерий оценки достоверности бухгалтерской отчетности.

Основная проблема определения уровня существенности заключается в отсутствии единых методик расчетов или рекомендованных подходов. В конечном итоге решение о том, что является существенным в количественном и качественном аспекте, является предметом профессионального суждения аудитора.

ОЖИДАНИЯ ЗАКАЗЧИКОВ И РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА

Немаловажной проблемой является разница между ожиданиями заказчиков и полученными результатами аудита.

Зачастую аудитор воспринимается как сторонний эксперт, имеющий большой опыт в различных сферах деятельности, обладающий обширными знаниями, понимающий особенности экономики и присущие ей риски. Для клиента он является источником ценных знаний в области контроля и эффективности бизнес-процессов. Однако если исходить из

цели аудита, заключающейся в подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности, то аудит должен быть направлен на удовлетворение запросов не отдельных заказчиков, а всех заинтересованных лиц.

Таким образом, возникает разница в ожиданиях относительно целей и результатов аудита. С позиции аудитора работа должна быть направлена на подтверждение отчетности во всех существенных аспектах. С точки зрения субъекта хозяйствования, предпочтения смещаются в сторону получения консультаций по налоговым вопросам и способам минимизации возможных потерь, получения советов по вопросам правильности ведения бухгалтерского учета и созданию эффективной системы внутреннего контроля.

Несмотря на попытки аудиторов привести ожидания заказчиков в соответствие с реальными целями и задачами аудита, большинство аудируемых лиц так и остаются при своих завышенных ожиданиях.

АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ

Помимо проведения аудита бухгалтерской отчетности, аудиторы могут оказывать иные аудиторские услуги, которые в состоянии удовлетворить различные информационные потребности заказчиков. Такие услуги включают в себя:

- проведение аудита финансовой информации, отличной от бухгалтерской отчетности, по специальным аудиторским заданиям;
- осуществление обзоров финансовой информации;
- оказание сопутствующих аудиту услуг.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ

В рамках специальных аудиторских заданий может проводиться аудит:

- правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;
- целевого использования кредитов и инвестиций;
- финансового состояния инвестора или эмитента ценных бумаг;
- формирования уставного фонда, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд;
- достоверности налоговых деклараций;
- состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса.

Также может проводиться аудит отдельных элементов бухгалтерской отчетности; отчетности, подготовленной в соответствии с иными принципами, в частности статистической, управленческой, налоговой и т.д.; аудит соблюдения условий договора; а также аудит по заданию государственных органов и др.

ОБЗОРЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Проведение обзоров финансовой информации является новой услугой для белорусских аудиторов. Под обзорной проверкой бухгалтерской отчетности понимается аудиторская услуга, по результатам которой аудитор на основе проведенных процедур заявляет о наличии либо отсутствии фактов, которые дают основания полагать, что бухгалтерская отчетность субъекта

проверки не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми требованиями составления и представления бухгалтерской отчетности.

В общем смысле обзорная проверка означает анализ, исследование представленных документов, записей, разъяснений с целью формирования предварительного мнения о проверяемой отчетности. Применение в ходе проверки простейших аудиторских процедур позволяет существенно сократить продолжительность проверки. В то же время уверенность в полученных результатах закономерно снижается. В отличие от аудита, при проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

Процедуры, проводимые при обзорных проверках, не обеспечивают все необходимые доказательства, требующиеся для аудита бухгалтерской отчетности, в связи с этим обзорные проверки не являются аудитом.

Обзорные проверки чаще всего применяются в отношении небольших филиалов, которые занимают несущественную долю в деятельности организации в целом. Подобную услугу также могут заказывать руководители или собственники имущества (учредители, участники) организации, когда хотят получить общую оценку состояния бухгалтерского учета.

СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТУ УСЛУГИ

К сопутствующим аудиту услугам относятся услуги по компи-

ляции финансовой информации и выполнению согласованных процедур.

В первом случае аудитор нанимается с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации заказчика на основе специальных знаний по бухгалтерскому учету. Используемые при этом процедуры не предназначены и не предполагают обеспечения аудитором уверенности в отношении финансовой информации. Тем не менее, пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Аудитор по договоренности с заказчиком или заинтересованным третьим лицом может принимать на себя обязательства на проведение отдельных аудиторских процедур в отношении финансовой информации. По согласованию с заказчиком аудитором могут выполняться такие аудиторские процедуры, как: тестирование средств контроля; запросы и получение подтверждений; подсчет, пересчет, сравнение и другие проверки точности записей; наблюдение, инспектирование, аналитические процедуры.

В частности, в рамках заданий на проведение согласованных процедур может проводиться инвентаризация дебиторской или кредиторской задолженности, сверка объемов продаж и прибыли структурных подразделений заказчика, пересчет данных бухгалтерского баланса, проведение аналитических процедур в отношении данных бухгалтерской отчетности заказчика за ряд смежных лет и т.д.