



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY

Г. А. Юдина, О. Н. Харченко, М. Н. Черных

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное
пособие

УМО

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ, УПРАВЛЕНИЯ
И ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ**
ЭКОНОМИКА

Галина Юдина

Международные стандарты аудита

«Сибирский федеральный университет»

2015

УДК 657.6(07)
ББК 65.052.8я73

Юдина Г. А.

Международные стандарты аудита / Г. А. Юдина — «Сибирский федеральный университет», 2015

ISBN 978-5-7638-3201-3

Учебное пособие разработано в соответствии с Федеральным государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по направлению подготовки 080100 «Экономика» (степень «магистр»). Рассмотрены основные положения международных стандартов аудита, раскрывающие принципы и основные процедуры организации аудита, процесса аудита финансовой отчетности, сопутствующих услуг. Предназначено для студентов высших учебных заведений, изучающих дисциплины «Международные стандарты аудита», «Основы аудита», «Аудит», слушателей программы подготовки к квалификационному экзамену на получение аттестата аудитора, профессионального бухгалтера, а также для всех, кто интересуется вопросами аудита.

УДК 657.6(07)

ББК 65.052.8я73

ISBN 978-5-7638-3201-3

© Юдина Г. А., 2015
© Сибирский федеральный университет, 2015

Содержание

Предисловие	5
Глава 1	7
1.1. Сущность аудиторских стандартов, их значение в развитии аудита	8
1.2. Основные принципы международных стандартов	12
1.3. Контроль качества аудиторских услуг	18
1.4. Профессиональная этика	21
Контрольные вопросы и задания	25
Проблемные вопросы	26
Тесты	27
Глава 2	28
2.1. Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	29
Конец ознакомительного фрагмента.	31

Г. А. Юдина, О. Н. Харченко, М. Н. Черных

Международные стандарты аудита

Предисловие

На современном этапе аудит в России представляет собой процесс формирования профессиональной деятельности, регулируемой в том числе стандартами. Учитывая важность процессов стандартизации, изучение международных стандартов аудита является одним из факторов, способствующих подготовке на соответствующем профессиональном уровне студентов магистратуры по направлению подготовки 080100 «Экономика».

Учебное пособие подготовлено в соответствии с программой изучения дисциплины «Международные стандарты аудита» и включает материал, предусмотренный Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по направлению 080100 «Экономика» (степень) «магистр».

Пособие состоит из восьми глав, семь глав раскрывают содержание дисциплины, восьмая – содержит методический материал. Главы 1 – 7 включают вводную часть, цель и область знаний, получаемых после ее изучения, разделы, раскрывающие основные положения международных стандартов аудита (далее – МСА), контрольные, проблемные, тестовые вопросы. По окончании каждой главы приведена ссылка на сайт для прохождения электронного тестирования. Глава 8 посвящена методическим рекомендациям по изучению дисциплины. Кроме того, даны тестовые задания для самостоятельной подготовки, ключи к тестовым вопросам, вспомогательный материал для их решения, терминологический словарь, список литературы, приложение. Структура учебного пособия определена на основе разделов, в которых систематизированы МСА.

При изучении МСА в первую очередь необходимо познакомиться с содержанием стандартов, т. е. обратиться к первоисточнику. В них раскрыт обобщенный опыт аудиторских процедур, накопленный международной теорией и практикой. МСА способствуют развитию дедуктивного метода научного исследования студентов магистратуры. Общение с аудиторией в процессе рассмотрения МСА, как правило, свидетельствует о том, что в большинстве случаев это вызывает определенные проблемы в понимании основных принципов, процедур и их применении.

Данное учебное пособие предназначено для краткого руководства по нормам МСА и не является их заменой. В пособии раскрыты общие положения МСА, способствующие пониманию основных принципов и процедур, представлен материал для организации процесса изучения МСА при самостоятельной подготовке и работы в аудитории. Для развития навыков систематизации, обобщения материала, его критической оценки, обоснования выводов при изучении дисциплины «Международные стандарты аудита» необходимо знакомство не только с первоисточником – международными стандартами аудита, но и с другими авторскими позициями, предлагаемыми в научных изданиях, раскрывающих теорию и практику их применения.

Изучение базовых принципов и необходимых процедур, содержащихся в МСА, владение ими дает лучшее понимание процессов аудиторской деятельности в России, знакомит с накопленным международным опытом в области технологии аудита, что обеспечивает надлежащий уровень качества профессиональных услуг в области аудита и сопутствующих ему услуг.

Учебное пособие может быть использовано для подготовки студентов бакалавриата, магистратуры высших учебных заведений по дисциплине «Международные стандарты аудита».

Авторы выражают благодарность рецензентам учебного пособия и лично профессору кафедры «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» доктору экономических наук доценту А. А. Ситнову за замечания и конструктивные предложения.

Глава 1

Сущность аудиторских стандартов, норм профессиональной этики

Общие положения Международных стандартов аудита (МСА), норм профессиональной этики являются базовыми и определяют концептуальный подход к аудиту. Они должны соблюдаться аудиторами при осуществлении профессиональной деятельности, по причине существенности и всеобъемлемости. В соответствии с МСА к ним относятся основные принципы международных стандартов, контроль качества аудиторских услуг, профессиональная этика.

Цель данной главы – раскрыть основные положения аудиторских стандартов, контроля качества аудиторских услуг, норм профессиональной этики.

После изучения данной главы вы сможете получить знания в области:

- понятия аудиторских стандартов, их значения в развитии аудита;
- основных принципов международных стандартов;
- контроля качества аудиторских услуг;
- профессиональной этики.

1.1. Сущность аудиторских стандартов, их значение в развитии аудита

Аудиторские стандарты – это документы, формулирующие единые требования, при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг. Они содержат основные принципы и приемы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности. Стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов, устанавливают минимальный уровень исполнения аудиторских процедур и качества работы, которого ожидают от аудиторов их клиенты и общественность.

МСА содержат базовые принципы, основные процедуры, а также соответствующие рекомендации по применению принципов и процедур.

Необходимость разработки международных стандартов аудита возникла в связи с развитием транснациональных корпораций, а также в связи с тем, что проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире. Для решения очередной проблемы в области аудита профессиональные организации какой-либо страны, как правило, изучают опыт других стран, разрабатывающих аудиторские стандарты. Разнообразие понятий и применяемых подходов в аудиторской практике требует стандартизации как в рамках отдельного государства, так и в международном масштабе.

Международные стандарты аудита реализуют две взаимодополняющие цели:

- способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- унифицировать по мере возможности подходы к аудиту в международном масштабе.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне для независимых аудиторов занимается Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности Международной федерации бухгалтеров (далее – МФБ). До 2002 г. эти функции выполнял Международный комитет по аудиторской практике, созданный в 1977 г., который действовал на правах постоянного автономного комитета в рамках МФБ.

Международные стандарты применяются в случаях проведения аудита финансовой отчетности, а также по мере необходимости в отношении прочих сопутствующих аудиту и иных услуг.

Международные стандарты не преобладают над национальными стандартами. В международной практике сложилось несколько подходов по применению МСА. В некоторых странах международные стандарты аудита используются в качестве базы для разработки собственных национальных стандартов. К таким странам до 2015 г. относилась Россия, так как Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности разрабатывались на основе МСА. В настоящее время (с августа 2015 г.) принято решение об использовании в России МСА в качестве национальных. В тех странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты, международные стандарты аудита могут восприниматься в качестве национальных (например, на Кипре, в Нигерии). В наиболее развитых странах, в которых имеются национальные стандарты аудита, международные стандарты принимаются к сведению профессиональными организациями. К таким странам относятся США, Великобритания, поскольку их национальные стандарты применялись при разработке международных стандартов аудита. Кроме того, международные стандарты аудита используются как основа международными аудиторскими организациями для регулирования профессиональной деятельности при проведении аудита транснациональных корпораций.

Рассмотрение классификации стандартов позволяет более полно раскрыть их сущность. Виды аудиторских стандартов представлены в табл. 1.

Таблица 1
Виды аудиторских стандартов

Признак	Вид стандартов
По уровню организации общественных отношений	Международные Национальные Внутренние
По подотчетности	Для независимых аудиторов Для государственных аудиторов Для внутренних аудиторов
По содержанию и назначению	Общие стандарты Рабочие стандарты Стандарты отчетности Специальные стандарты
По универсальности применения норм стандартов	Универсальные Применяемые при наличии определенных условий у аудируемого лица

Перечень МСА и Положений по международной аудиторской практике представлен в прил. 1. МСА делятся на семь групп и имеют трехзначную нумерацию. Стандарты по сопутствующим услугам представлены в трех отдельных группах с четырехзначной нумерацией. Одиннадцатая группа представляет собой Положения по международной аудиторской практике (ПМАП). Они также имеют четырехзначную нумерацию. Положения по международной аудиторской практике дают аудитору дополнительные рекомендации, детализируя и разъясняя применение МСА. Международные стандарты аудита имеют следующую структуру: введение, разделы, приложения (при необходимости).

К национальным стандартам относятся стандарты, действующие в конкретной стране. В России это были Федеральные стандарты аудиторской деятельности. В период с 2002-го по 2009 г. были приняты Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Правительством РФ. С 2009-го по 2013 г., Федеральные стандарты аудиторской деятельности утверждал Минфин России.

Различают две группы внутренних стандартов аудиторской деятельности: действующие в профессиональных аудиторских объединениях и в аудиторских организациях (т. е. внутрифирменные стандарты). Однако внутренние стандарты не могут противоречить национальным стандартам аудиторской деятельности и содержать требования ниже тех, которые установлены в национальных стандартах.

В России правила (стандарты) аудиторской деятельности до 2001 г. утверждала Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ соответствующим протоколом. Информация о национальных стандартах аудиторской деятельности, ранее принятых в России, приведена в табл. 2.

Таблица 2
Стандарты аудиторской деятельности, действующие в России ¹

¹ Аннотировано по [34].

Нормативный правовой акт, регулирующий аудиторскую деятельность	Название стандарта полное (сокращенное)	Орган, уполномоченный утверждать стандарты, форма утверждения
Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 «О временных правилах аудиторской деятельности»	Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД)	Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол
Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД)	Правительство РФ, постановление
Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД)	Минфин РФ, приказ
Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» в ред. от 01.12.2014 № 403-ФЗ	Международные стандарты аудита (МСА)	Правительство РФ, определяет порядок принятия МСА, принимаемые МФБ до 01.10.2015

Исторический обзор формирования национальных стандартов аудиторской деятельности в России с 90-х гг. XX в. свидетельствует о поступательном внедрении МСА в качестве национальных. Вначале через указание в тексте российских стандартов, что они разработаны на основе МСА, затем включения в Закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» нормы, что федеральные стандарты разрабатываются на основе МСА, а с декабря 2014 г., что аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с МСА, принимаемыми МФБ и признаваемыми в порядке, установленном Правительством РФ, который должен быть принят до 01.10.2015 г. Переходный период введения в действие МСА на территории России определен не позднее двух лет с даты, утверждения Правительством РФ порядка их применения. По его окончании МСА будут признаны в качестве национальных стандартов, а ранее действующие федеральные стандарты могут быть использованы как внутренние.

Признак по подотчетности характеризует стандарты с позиции того, чьи интересы представляет аудитор: интересы государства – государственный аудитор, собственника, исполнительного органа – внутренний аудитор, пользователей финансовой отчетности, общественности в целом – независимый аудитор.

Предпоследний признак классификации стандартов раскрывает их сущность по содержанию и назначению для функционирования аудиторской деятельности.

Общие стандарты содержат цели, принципы аудита, представляют собой требования к качеству, степени квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ним.

Рабочие стандарты раскрывают основные правила проведения аудиторских мероприятий и представляют собой структуру или общую схему целенаправленных систематических действий, которой должен следовать аудитор в своей работе (включают планирование и надзор за аудитором, рассмотрение структуры внутреннего контроля, получение компетентных доказательств).

Стандарты отчетности содержат основные требования к составу, содержанию аудиторского заключения.

Специальные стандарты предназначены для проведения аудита отдельных отраслей, оказания сопутствующих услуг.

По универсальности применения норм стандартов различают универсальные, т. е. обязательные к соблюдению при аудите бухгалтерской отчетности вне зависимости от сегмента аудита, и стандарты, применяемые при наличии определенных условий у аудируемого лица [34].

В данном учебном пособии представлен материал, раскрывающий основные положения международных стандартов аудита, предназначенных для независимых аудиторов, включая общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности и специальные стандарты как универсальные, так и применяемые при наличии определенных условий у аудируемого лица.

1.2. Основные принципы международных стандартов

Основные принципы МСА можно рассматривать как в историческом аспекте, так и на современном этапе развития общества. В историческом аспекте основные принципы взаимосвязаны с этапами развития аудита и его роли в условиях экономических отношений. В теории аудита сложились два подхода к систематизации этапов развития аудита: этапы развития государственного аудита и этапы развития аудиторских процедур [32].

При первом подходе аудит представляет собой элемент публичного хозяйства, который в итоге проявляется в форме государственного контроля. Его история начинается за несколько веков до нашей эры. Такого подхода придерживаются Н. Т. Лабынцев [20], Я. В. Соколов [27], С. М. Бычкова [13]. В данном подходе смешаны понятия «контроль», «независимый аудит», «государственный аудит».

Контроль – это деятельность по установлению достоверности информации, определению причин ее искажения путем сопоставления информации об одном и том же событии или факте, поступившей из различных независимых источников. Так как любое государство (публичное хозяйство) требует наличия управления, следовательно, и осуществления контроля, то это условие реализуется в форме государственного контроля. Краткая характеристика в соответствии с этапом развития государства представлена в табл. 3.

На первом этапе развития государственного контроля лица, которые заслушивали отчеты, назывались аудиторами (от лат. auditor – слушатель). На остальных этапах лица, на которых было возложено осуществление контрольных функций, назывались по-разному, в том числе и аудиторами. В данном контексте аудит рассматривается как элемент структуры управления публичным хозяйством, государственный контроль и не может рассматриваться в качестве независимого аудита.

Таблица 3

Этапы развития публичного хозяйства и характеристика соответствующего ему контроля²

² Аннотировано [11].

Этап	Лицо, заинтересованное в контроле	Характеристика контроля
Ранняя монархия	Монарх как единоличный собственник	Отсутствие публичности, контроль использования собственности, последующий контроль
Сословно-представительная монархия	Монарх, сословия (зажиточные слои населения), которые дают согласие на право взимать налоги	Появляется публичность, сословия желают осуществлять контроль за сборами, расходами наряду с контролем, проводимым монархом
Абсолютная монархия	Монарх, которому принадлежит неограниченная власть в управлении государством, включая осуществление контроля	Отсутствие публичности, последующий контроль, репрессии по результатам его осуществления
Конституционное государство	Монарх и сословия, так как возрастают размеры публичного хозяйства	Публичность контроля, проверка соблюдения принципов законности, целесообразности. Финансовый, текущий, последующий контроль. Особое внимание уделяется предварительному контролю

Второй подход к развитию аудита основан на рассмотрении непосредственно независимого аудита как эволюции развития аудиторских процедур. Его сторонниками являются А. Д. Шермет, В. П. Суйц [31], В. И. Подольский [9], Р. Додж [17]. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика представлены в табл. 4.

В подтверждающем аудите проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода состоит в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей, представленных в бухгалтерском учете, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении таких процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и получает разъяснения только от бухгалтерского персонала.

Таблица 4
Этапы развития аудиторских процедур³

³ Аннотировано по [17].

Этап	Краткая характеристика	Результат
Подтверждающий аудит	Ориентирован на изучение первичных учетных документов, учетных регистров, финансовой отчетности	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности
Системно ориентированный аудит	Направлен на изучение систем, контролирующих операции	То же
Аудит, базирующийся на риске	Ориентирован на рассмотрение бизнеса клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т. д.	То же

Системно ориентированный аудит направлен на анализ систем, которые контролируют операции. Практика свидетельствует о том, что при эффективной системе внутреннего контроля не требуется проводить детальной проверки, поскольку аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований нормативных правовых актов [17]. Недостаток данного подхода заключается в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала аудируемого лица, а не его руководства. Аудиторские процедуры в данном случае ориентированы на то, чтобы выявить, обманывает ли персонал руководство, а не руководство – инвесторов [17].

При аудите, базирующемся на риске, аудиторы рассматривают лиц, контролирующих систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния таких факторов, как контрольная среда, потенциальное давление на управленцев в целях манипулирования доходами, аффилированные лица, позиция аудируемого лица в отрасли и экономической среде, в которой он действует [17].

Первые независимые аудиторы, которые подтверждали финансовую отчетность, появились в начале XIX в. в Эдинбурге (Шотландия). В 1844 г. в Великобритании было законодательно определено, что акционерные компании обязаны приглашать не реже одного раза в год профессионала для проверки бухгалтерских счетов и представления отчета перед акционерами.

Причинами возникновения аудита как предпринимательской деятельности по независимой проверке финансовой отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности являются:

- разделение интересов между управленцами (теми, кто непосредственно управляет организацией) и собственниками (теми, кто вкладывает средства в деятельность организации);
- недоверия собственников из-за частого банкротства организаций, случаев обмана со стороны управленцев.

Как следствие, у собственников возникает желание получить разумную уверенность в том, что их не обманывают и финансовая отчетность отражает действительное положение дел. Финансовая отчетность стала использоваться как отчет управленцев о проделанной работе перед собственниками по итогам финансового года. Она предоставлялась иным пользователям в подтверждение характера, масштаба деятельности организации, которые также желали иметь экспертное подтверждение достоверности финансовой отчетности. Потребность в услу-

гах аудиторов со стороны потенциальных и реальных пользователей финансовой отчетности обусловлена следующими обстоятельствами [31]:

- возможностью предоставления необъективной информации со стороны управленцев по разным объективным, субъективным причинам, в том числе конфликта интересов между управленцами и пользователями этой информации;
- зависимостью последствий принятых решений от качества используемой информации;
- необходимостью специальных знаний для проверки информации;
- частым отсутствием у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

На начальном этапе к аудиторам предъявлялись такие требования, как безупречная репутация и независимость, в дальнейшем – высокая квалификация и другие основополагающие принципы аудита.

Необходимость наличия независимого аудита как предпринимательской деятельности с целью выражения профессионального мнения о достоверности финансовой отчетности возможна только на этапе развития государства, соответствующего конституционному строю (табл. 3).

История развития аудита свидетельствует о его роли как фактора, обеспечивающего снижение объема некачественной информации, используемой для управленческих целей, что способствует развитию доверительных отношений между различными субъектами в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Однако в процессе развития аудиторской деятельности сложилось шесть теорий роли аудита, выбираемой аудитором во время осуществления профессиональной деятельности [13]:

- *теория полицейского, или «сторожевого пса»*, сводит роль аудитора к проверке фактического существования событий, имевших место в прошлом, и к установлению их точности;
- *теория подтверждения кредитоспособности* ограничивает роль аудитора установлением платежеспособности предприятия, используя в основном данные финансовой отчетности;
- *теория модератора* основана на том, что аудитор выступает в качестве посредника между различными сторонами, участвующими в финансово-хозяйственном процессе и предъявляющими определенные и часто противоречащие требования. Аудитор должен понимать эти противоречия и выбирать такую стратегию сбора аудиторских доказательств, которая в оптимальной степени позволит устранить негативные риски или снизить их до приемлемо низкого уровня;
- *квазикритическая теория* предполагает, что мнение аудитора и сбор аудиторских доказательств зависят от множества возникающих обстоятельств;
- *теория агентов* предусматривает, что аудитор выступает агентом собственника и является доказательством добропорядочности или недобропорядочности деятельности управленцев;
- *теория о роли аудитора как элемента социального контроля за ведением бухгалтерского учета* определяет, что аудитор выступает агентом общества с целью формирования профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности. Согласно этой теории, пользователями результатов аудита выступают не собственники и тем более управленцы, а

общество в целом: важно не то, что думают лица, купившие акции, а то, что могут подумать потенциальные покупатели.

В МСА закреплена роль аудита, соответствующая шестой теории, – как элемента за ведением бухгалтерского учета.

Основные принципы МСА представляют собой базовые положения, которые можно рассмотреть как в общем аспекте, так и в отношении специфики аудита. В общем аспекте к основным принципам МСА относятся: соответствие профессиональной деятельности стандартам аудита, беспристрастность суждения, согласованность стандартов, контроль деятельности, улучшение техники аудита.

В отношении специфики аудита основные принципы МСА включают принципы финансовой отчетности, а также принципы аудита и сопутствующих ему услуг.

Основные принципы финансовой отчетности содержат следующие положения. Финансовая отчетность составляется ежегодно, как правило, предоставляется широкому кругу пользователей и является основным источником информации для них. В этой связи финансовая отчетность должна быть составлена в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и (или) национальными стандартами учета (отчетности) и (или) иными основными принципами финансовой отчетности, разработанными для применения и указываемыми в финансовой отчетности.

Основные принципы аудита и сопутствующих ему услуг по МСА включают следующее. МСА применяются при аудите финансовой отчетности, и могут быть использованы в адаптированном виде по мере необходимости к аудиту другой информации, а также для сопутствующих услуг. В исключительных случаях аудитор может посчитать необходимым отступить от МСА для более эффективного достижения цели аудита, однако он должен быть готов обосновать несоблюдение соответствующих принципов и процедур. МСА должны применяться только по существенным аспектам. МСА могут содержать раздел «Перспективы государственного сектора», издаваемый Международным комитетом государственного сектора, действующим при Международной федерации бухгалтеров. В случае отсутствия в стандарте такого специального раздела он должен применяться к государственному сектору во всех существенных аспектах.

Основные принципы МСА предусматривают разграничение между аудитом и сопутствующими услугами, а также раскрывают уровни уверенности.

Цель аудита финансовой отчетности – дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основами подготовки финансовой отчетности.

При формировании аудиторского мнения аудитор использует достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Аудит проводит с разумной уверенностью (не абсолютной), что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, по следующим причинам:

- аудит проводится выборочно;
- система внутреннего контроля, в том числе бухгалтерского учета аудируемого лица, не является совершенной;
- информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, носит убедительный, но не исчерпывающий характер.

В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

К сопутствующим услугам по МСА относят обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляцию. При проведении согласованных процедур и компиляции МСА не предусматривают, что аудитор должен будет выразить профессиональное мнение. Международные стандарты аудита не применяются к другим услугам, предоставляемым аудиторами, таким как услуги по налогообложению, рекомендации по финансовым, бухгалтерским вопросам.

Рассмотрим подробнее сопутствующие аудиту услуги.

Цель обзорной проверки – дать аудитору возможность определить на основе процедур, которые представляют не все доказательства, применяемые при аудите, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, являющееся основанием признать, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями по ее составлению.

Обзорная проверка обычно не предусматривает оценку системы внутреннего контроля клиента, в том числе бухгалтерского учета, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы. Применяемые аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств при обзорных проверках: запросы, аналитические процедуры.

При обзорных проверках уровень уверенности ниже, чем при аудите, так как обнаружение возможных существенных искажений финансовой отчетности менее вероятно.

В аудиторском заключении это выражается в форме негативной ограниченной уверенности. Подробно информация об обзорной проверке раскрыта в МСА № 2400 «Задания по обзорной проверке» и представлена в параграфе 7.2 данного пособия.

Согласованные процедуры представляют собой проведение процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом, третьим лицом.

По результатам согласованных процедур предоставляется отчет об отмеченных фактах. Получатели сами формулируют выводы на основе отчета аудитора. Отчет по согласованным процедурам предоставляется только тем, кто согласовывал процедуры, так как остальные могут неправильно истолковать информацию, раскрытую в отчете. Подробно информация по согласованным процедурам раскрыта в МСА № 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур» и представлена в параграфе 7.3 учебного пособия.

Компиляция финансовой информации – привлечение аудитора для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Примером компиляции является трансформация финансовой отчетности в формат международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

По результатам компиляции предоставляется отчет. Подробно информация по компиляции раскрыта в МСА № 4410 «Задания по компиляции финансовой информации» и представлена в параграфе 7.4 учебного пособия.

МСА взаимосвязаны с МСФО, так как соблюдается единство терминологии, используемой в стандартах. Это достигается тем, что советы, разрабатывающие эти стандарты, действуют в рамках Международной федерации бухгалтеров. Кроме того, при проведении аудита финансовой отчетности, подготовленной в формате МСФО, аудитор должен владеть МСФО.

Аудитор причастен к финансовой информации, когда он прилагает к такой информации свой отчет (заключение) или дает согласие на использование своего имени. Если аудитору становится известно о ненадлежащем использовании его имени в отношении финансовой информации, то ему необходимо потребовать от руководства субъекта прекращения таких действий и при необходимости рассмотрения вопроса о дальнейших действиях.

1.3. Контроль качества аудиторских услуг

Требования к контролю качества представлены в МСКК № 1 *«Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам»*.

Стандарт раскрывает общие положения контроля качества аудиторских услуг, а также принципы и процедуры. Требования к контролю качества аудиторской работы по конкретному заданию определены в МСА № 220 «Контроль качества аудиторской работы» и представлены в параграфе 2.3 данного учебного пособия.

МСКК № 1 не содержит определения «качество аудита», «контроль качества аудита».

Качество, по Г. Гегелю, с одной стороны, есть «бытие-для-другого» (т. е. нечто), с другой стороны – «в противоположность этому отношению с другим есть «в-себе-бытие» [14]. Рассмотрим, как реализуется данное положение в отношении аудита. С одной стороны, аудит следует рассматривать как «бытие-для-другого», т. е. качество аудита имеет место быть только для перехода в нечто другое и при его отсутствии аудит теряет качество – необходимость (смысл). Это нечто другое есть процесс принятия управленческого решения пользователями финансовой отчетности, полагаясь на независимое мнение аудитора, сформированное на основе финансовой отчетности. Этот факт обусловил необходимость возникновения аудита. Он же является основанием для его прекращения. Отсутствие необходимости пользователей полагаться на финансовую отчетность для принятия соответствующих решений приводит к утрате качества аудита. Следовательно, аудит качественно характеризуется в процессе принятия пользователями решения на основе финансовой отчетности [34].

С другой стороны, качество аудита, рассматриваемое по отношению к принятию соответствующего решения на основе финансовой отчетности, есть «в-себе-бытие». В данном контексте аудит характеризуется качественно как непосредственный процесс оказания услуги, в результате которой формируется независимое мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности [34]. Именно этой качественной стороне аудита уделяется внимание в МСА.

Качество аудита следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: «бытие-для-другого», т. е. как выражение мнения о достоверности финансовой отчетности, используемое для принятия решений на основе финансовой отчетности, и «в-себе-бытие», т. е. аудит как сущность, как процесс, осуществляемый для выражения мнения. Данный вывод подтверждается при рассмотрении исторического аспекта развития аудита, в результате чего менялись требования к процедурам аудита, но не к его результатам [34]. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика представлены в табл. 4.

Понятия «качество аудита» и «контроль качества аудита» можно рассматривать в широком и узком смыслах. В широком смысле качество аудита – это степень соответствия внешней и внутренней определенности системе характерных черт, теряя которые аудит (как деятельность по выражению мнения о достоверности финансовой отчетности) перестает быть таковым. Контроль качества аудита – это система оценки степени соответствия внешней и внутренней определенности системе характерных черт, теряя которые аудит (как деятельность по выражению мнения о достоверности бухгалтерской отчетности) перестает быть таковым [34].

В узком смысле качество аудита – это степень соответствия принципам и процедурам МСА. Контроль качества аудита – политика и процедуры, принятые аудиторской организацией для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиторские проверки, выполненные аудиторской организацией, осуществлялись в соответствии с целями и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности в соответствии с МСА.

МСКК № 1 раскрывает общий подход к системе контроля качества аудита, который содержит принципы и соответствующие процедуры, обеспечивающие соблюдение МСА в про-

цессе профессиональной деятельности. Процедуры, применяемые в области контроля, а также раскрываемые в МСКК № 1, должны быть разработаны по следующим направлениям: определение ответственных лиц (т. е. кто будет делать); описание действий (т. е. что необходимо делать). В учебном пособии приведены основные процедуры контроля качества по МСКК № 1. Более детально они раскрыты в стандарте.

Система контроля качества должна включать следующие принципы и соответствующие им процедуры.

1. Обязательства руководства аудиторской организации по обеспечению качества аудиторских услуг.

Руководство аудиторской организации должно формировать внутреннюю культуру, ориентированную на качество и необходимость оказания услуг в соответствии с МСА, профессиональными стандартами, а также выдачу аудиторского заключения, соответствующего условиям задания. Обеспечение качества выполняемых заданий является для аудиторской организации первостепенной задачей. Руководство аудиторской организации может назначить лицо, ответственное за функционирование системы внутреннего контроля, которое должно обладать надлежащим опытом, профессиональной компетентностью, необходимыми полномочиями для выполнения возложенных функций.

2. Этические требования.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность, что сотрудники соблюдают необходимые этические требования и основополагающие принципы в соответствии с Кодексом этики МФБ.

Особое внимание должно уделяться принципу независимости. Аудиторская организация, ее работники, иные лица (эксперты, привлеченные к работе по договору) при выполнении задания должны быть независимы. По фактам нарушений данного принципа должны приниматься соответствующие меры.

3. Принятие нового клиента или продолжение сотрудничества с существующими.

В аудиторской организации должен быть определен порядок принятия новых клиентов или продолжения сотрудничества с существующими. Это необходимо для получения разумной уверенности, что работа будет осуществляться в отношении заданий:

- по которым аудиторская организация положительно оценила честность руководства аудируемого лица;
- которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем, ресурсами;
- при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические принципы.

При получении информации, которая привела бы к отказу от выполнения задания, если бы она стала известна ранее, должна быть проведена оценка:

- профессиональной и юридической ответственности, применимой к данным обстоятельствам;
- возможности отказа от задания, дальнейшего сотрудничества с клиентом.

4. Управление кадрами.

Аудиторская организация должна обеспечить разумную уверенность, что обладает достаточным кадровым составом, который обладает профессионализмом, выполняет аудиторское задание в соответствии с МСА, в том числе при выражении мнения о достоверности финансовой отчетности. Кадровая политика должна охватывать:

- найм работников в аудиторскую организацию;

- оценку результатов выполнения работы;
- навыки;
- профессиональную компетентность;
- профессиональное развитие;
- повышение в должности;
- оплату труда;
- оценку нужд работников.

Аудиторская организация должна возлагать ответственность за каждое задание на руководителя аудиторской проверки.

5. Выполнение задания.

Аудиторская организация должна обеспечить разумную уверенность, что аудиторские задания выполняются качественно. Руководство заданием включает следующее:

- инструктаж аудиторской группы о цели и задачах задания;
- порядок соблюдения применимых стандартов, надзора за выполнением задания;
- методы проведения обзорной проверки качества задания;
- соответствующее документирование выполненной работы и обзорной проверки качества.

В аудиторской организации должен осуществляться надзор за выполнением аудиторского задания, в необходимых случаях – консультирование по возникшим вопросам, определен порядок разрешения разногласий. Выдача аудиторских заключений в отношении общественно значимых аудируемых лиц должна осуществляться только после окончания обзорной проверки качества задания.

6. Мониторинг.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, связанные с системой контроля качества, для обеспечения разумной уверенности, что они уместны, адекватны, эффективны и соблюдаются на практике. Целью мониторинга является оценка:

- соблюдения МСА, профессиональных стандартов, нормативных актов;
- надлежащей организации и функционирования системы контроля качества;
- надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, что обеспечивает выдачу аудиторского заключения в соответствии с условиями задания.

О выявленных недостатках в системе контроля качества следует сообщить соответствующим лицам, руководителям аудиторских проверок. Ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации.

Принципы и процедуры контроля качества должны быть оформлены документально и доведены до сведения персонала аудиторской организации.

1.4. Профессиональная этика

Этический кодекс аудитора устанавливает нормы поведения аудиторов, определяет основополагающие принципы, которые должны соблюдаться им в процессе выполнения своих профессиональных функций.

Для разработки профессиональной этики используются положения общей этики. «Этика – область философии, которая занимается систематическим изучением проблемы человеческого выбора, понятий о хорошем и плохом, которыми человек руководствуется, и смысла, который в конечном счете имеет» [24]. Необходимость регулирования этического поведения профессиональных групп возникла в связи с ответственностью ее представителей перед обществом.

Аудиторы несут ответственность перед обществом, в том числе перед всеми, кто полагается на их объективность, честность, независимость, что способствует поддержанию нормального функционирования коммерческой деятельности.

Профессиональная этика представляет свод норм, которые носят рамочный характер, однако даже при их наличии проблема выбора в конкретном случае остается за профессионалом. При решении проблемы выбора аудитор может использовать общий критерий, закрепленный в Кодексе профессиональной этики аудиторов, ранее действующий в НП «Аудиторская палата России»: «Старайся не делать другим того, чего не хотел бы, чтобы делали тебе». В этом подходе проявляется взаимосвязь будущего с прошлым через настоящее, личного в общественном, общественного в личном. Это является основой для формирования направления вектора качественного развития общества, в том числе профессионального. Поэтому вопросы профессиональной этики в любой сфере деятельности, в том числе аудиторской, на современном этапе становятся наиболее актуальными.

При принятии решения по проблеме выбора можно использовать подходы, сложившиеся в философии [24]:

- императивный – строится на жестких правилах, которым следует придерживаться, недостаток – соблюдение правил, а не последствий действий;
- утилитарный – изучаются последствия в результате действий, а не соблюдение правил (т. е. допускаются исключения из правил), недостаток – данный подход дает положительный эффект, если все остальные следуют норме, если нет, то исключение из правил становится правилом для всех и нормы поведения не соблюдаются;
- генерализации – разумное сочетание императивного и утилитарного подходов, предполагает решать проблему выбора, отвечая на вопрос: «что случилось бы, если бы все действовали одинаково в одинаковых обстоятельствах?». Если результаты действий нежелательны, то такие действия являются неэтичными и не должны осуществляться.

Выделяют следующие виды кодексов профессиональной этики аудиторов:

- международный кодекс этики;
- национальный кодекс этики;
- внутренний кодекс этики.

Международный кодекс профессиональной этики принят Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). Он является основополагающим документом, на базе которого могут формироваться национальные кодексы этики с учетом особенностей каждой страны. В нем содержатся нормы как для всех профессиональных бухгалтеров, так и отдельно для независимых

профессиональных бухгалтеров (аудиторов). Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров разделен на три части:

- часть А применяется ко всем профессиональным бухгалтерам, если не указано иное;
- часть В применяется только к публично практикующим профессиональным бухгалтерам (т. е. аудиторам);
- часть С применяется только к наемным профессиональным бухгалтерам и может при определенных обстоятельствах применяться к аудиторам.

Кодекс этики аудиторов России в качестве национального был принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 22.03.2012 протоколом № 4. Кодекс этики аудиторов России подготовлен с учетом требований законодательства РФ на основе рекомендаций Кодекса этики МФБ с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов. Он устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности. Кодекс профессиональной этики аудиторов рекомендован саморегулируемым организациям аудиторов России для внедрения и осуществления контроля за соблюдением норм всеми членами этих объединений.

В России саморегулируемые организации аудиторов обязаны с 2001 г. устанавливать требования к профессиональной этике на основе национального кодекса, осуществлять систематический контроль за их соблюдением, имеют право дополнять его положения. Кодекс профессиональной этики, действующий в саморегулируемой организации аудиторов, относится к группе внутренних кодексов. В соответствии с правилами преемственности нормы внутреннего кодекса не должны противоречить национальному кодексу и содержать требования ниже национального.

Наличие кодексов этики разных уровней может привести к определенным противоречиям. В международном кодексе в отношении данной проблемы предусмотрено следующее: если какое-либо положение национального этического кодекса противоречит положению международного этического кодекса, то должно выполняться национальное требование. При оказании услуг в другом государстве следует руководствоваться тем этическим кодексом, в котором определены более строгие (жесткие) требования.

В Кодексе этики МФБ раскрыты основополагающие (фундаментальные) принципы аудита, угрозы нарушения основных принципов этики, меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого низкого уровня.

Основополагающие принципы аудита представляют собой профессиональные этические требования и положения, которыми обязан руководствоваться аудитор в ходе аудиторской деятельности и использовать их в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера.

В соответствии с Кодексом этики МФБ различают следующие основополагающие принципы аудита:

порядочность – аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;

профессиональная компетентность – аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;

объективность – аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны;

конфиденциальность – аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

профессиональное поведение – аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;

добросовестность – аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей;

следование техническим стандартам аудита – аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии со стандартами аудита;

независимость – аудиторы, выполняющие задание по подготовке официального заключения, должны быть внешне и внутренне независимыми от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

Аудитору необходимо придерживаться всех основополагающих принципов при аудите, а также оказании сопутствующих и иных услуг.

Кодекс этики МФБ раскрывает группы потенциальных угроз основополагающих принципов: личная заинтересованность, самоконтроль, заступничество, близкое знакомство, шантаж.

Личная заинтересованность может возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение.

Самоконтроль имеет место 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.

Угроза заступничества может возникнуть в случаях, когда, продвигая какое-либо мнение клиента или аудиторской организации, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению.

Угроза близкого знакомства возникает в результате длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями.

Угроза шантажа наступает, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

В Кодексе этики МФБ содержатся меры предосторожности, которые могут устранить угрозы нарушения основополагающих принципов аудита или свести их до приемлемого уровня. Они включают меры, установленные аудиторской профессией, стандартами, нормативными правовыми актами, меры, обусловленные рабочей средой.

Аудитор принимает меры предосторожности, необходимые в конкретных случаях, руководствуясь своим профессиональным суждением, на основе концептуального подхода к соблюдению основополагающих принципов, заключающимся в следующем: аудитор должен идентифицировать угрозы нарушения основополагающих принципов, оценивать их и предпринимать ответные действия в отношении таких угроз. В качестве критерия, подтверждающего надлежащее применение концептуального подхода, должно рассматриваться разумное, хорошо информированное третье лицо, которое, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору на момент принятия решения, может обоснованно считать, что угрозы будут устранены или сведены до приемлемого уровня после принятия мер предосторожности, и соблюдение основополагающих принципов не подвергается опасности.

В Кодексе этики МФБ указано, что описать все случаи возникновения угроз нарушения основополагающих принципов и определить все уместные меры невозможно. Кодекс этики МФБ устанавливает концептуальный подход, обеспечивающий реальное соблюдение основополагающих принципов, основанный на оценке действий аудитора третьим лицом (некто) – разумным, хорошо информированным, обладающим всей необходимой информацией в конкретных обстоятельствах. В этом проявляется взаимосвязь с философским подходом к проблеме выбора – генерализации.

Несоблюдение этических требований или неспособность обосновать отступление от них может рассматриваться как ненадлежащее профессиональное поведение, что может привести к дисциплинарным санкциям, которые устанавливают профессиональные организации.

Контрольные вопросы и задания

1. Раскройте сущность международных аудиторских стандартов, их значение в развитии аудита.
2. Охарактеризуйте виды стандартов.
3. Раскройте основные принципы международных стандартов аудита.
4. Охарактеризуйте элементы системы контроля качества аудиторских услуг.
5. Раскройте содержание и назначение Кодекса этики МФБ.
6. Охарактеризуйте основополагающие (фундаментальные) принципы аудита.
7. Укажите, кто осуществляет контроль в отношении аудиторов за соблюдением ими МСА и норм Кодекса этики МФБ.

Проблемные вопросы

1. Проанализируйте, как реализуются цели создания МСА и положение о том, что данные стандарты не преобладают над национальными стандартами.
2. Раскройте подходы по регулированию качества аудиторских услуг и их реализации в МСА.
3. Обоснуйте необходимость регулирования профессиональной этики в аудиторской среде.

Тесты

1. МСА содержат:

- 1) базовые принципы и основные процедуры;
- 2) основные процедуры и соответствующие рекомендации по их применению;
- 3) базовые принципы, основные процедуры и соответствующие рекомендации по их применению.

менению.

2. Статус МСА по отношению к национальным стандартам:

- 1) преобладают над национальными стандартами;
- 2) не преобладают над национальными стандартами;
- 3) по усмотрению государства: либо преобладают над национальными стандартами, либо не преобладают.

не преобладают.

3. Документ, регулирующий на международном уровне профессиональную этику аудиторов, – это кодекс этики:

- 1) Международной федерации бухгалтеров;
- 2) Международной федерации аудиторов;
- 3) Международной федерации менеджеров.

4. Орган, осуществляющий разработку требований на международном уровне для независимых аудиторов:

Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности Международной федерации бухгалтеров;

Международный комитет по финансовой отчетности Международной федерации бухгалтеров;

Международный комитет по аудиту в государственном секторе Международной федерации бухгалтеров.

5. Кодекс этики, нормам которого должен следовать аудитор при оказании услуг в другом государстве:

- 1) который содержит более жесткие требования;
- 2) того государства, в котором оказывается услуга;
- 3) национального кодекса своего государства.

Для проверки уровня знаний и промежуточного контроля пройдите компьютерное тестирование по адресу: <http://www.ciberos.kras.ru>.

Глава 2

Стандарты, регулирующие обязанности аудитора

Стандарты, раскрывающие обязанности аудитора, определяют процедуры, имеющие отношение ко всему процессу аудита. Аудитор должен соблюдать стандарты, регулирующие обязанности, руководствуясь основными принципами МСА, Кодексом этики МФБ, принципами и процедурами контроля качества аудиторских услуг. МСА определяют обязанности аудитора по следующим аспектам: соблюдение цели и общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности, применение надлежащих процедур по условиям договоренности, контроль качества аудиторского задания, документирование, рассмотрение мошенничества, законов и нормативных актов в ходе аудита, сообщение аспектов аудита, лицам, наделенным руководящими полномочиями, а также о недостатках внутреннего контроля.

Цель данной главы – раскрыть основные положения стандартов, регулирующих обязанности аудитора.

После изучения данной главы вы сможете получить знания в области:

- общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности и условий аудиторских заданий;
- контроля качества аудиторского задания;
- документирования аудита и требований по сообщению его аспектов лицам, наделенным руководящими полномочиями;
- обязанности аудитора по рассмотрению в ходе аудита фактов мошенничества и ошибок, несоблюдения нормативных актов.

2.1. Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности

Цель аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА № 200 «*Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности*» – дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основами подготовки финансовой отчетности.

МСА № 200 определяет цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности как в целом, так и ее соответствующих сегментов. Это определяет универсальность МСА № 200 и обязывает аудитора следовать его положениям на всех этапах аудита.

Мнение аудитора не является абсолютным и не должно трактоваться пользователями ни как гарантия будущей жизнеспособности субъекта, ни как подтверждение эффективности ведения дел его руководства.

Общие принципы аудита рассматриваются в двух аспектах. Во-первых, принципы профессиональной этики (основополагающие (фундаментальные) принципы аудита), которыми должен руководствоваться аудитор в своей профессиональной деятельности; во-вторых, принципы, раскрывающие процесс аудита.

Основополагающие (фундаментальные) принципы аудита подробно раскрыты в Кодексе этики МФБ и представлены в параграфе 1.4 данного учебного пособия. МСА № 200 содержит только их перечень, обращая внимание на то, что аудитор должен руководствоваться такими этическими принципами, как независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Принцип следование техническим стандартам в перечне, приводимом в МСА № 200 не поименован, так как принципы и процедуры, раскрываемые в стандартах, являются обязательными.

Принципы, раскрывающие процесс аудита, включают следующее. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, проявлять профессиональный скептицизм при планировании и проведении аудита, учитывая, что могут существовать обстоятельства, которые влекут за собой существенное искажение финансовой отчетности. Кроме того, принцип профессионального скептицизма обязывает аудитора поверять полученную в ходе аудита информацию на предмет ее непротиворечивости, надежности.

Объем аудита – аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить для достижения цели аудита при конкретных обстоятельствах. Процедуры должны определяться с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и, если необходимо, с учетом условий аудиторского задания и требований по подготовке аудиторского отчета (заключения).

Аудитор проводит аудит финансовой отчетности с разумной уверенностью. Разумная уверенность относится ко всему процессу аудита, так как имеются ограничения, присущие аудиту. Объективные причины: в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование; любая система внутреннего контроля является несовершенной;

большая часть аудиторских доказательств представляет убедительный, но не исчерпывающий характер. Субъективные причины – аудитор основывается на своем профессиональном суждении в отношении сбора аудиторских доказательств (определения их характера, временных рамок, объема), формирования выводов на основе аудиторских доказательств. Возможны другие ограничения (соблюдение непрерывности деятельности, зависимые стороны и т. д.) влияющие на надежность аудиторских доказательств.

Для получения разумной уверенности аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие приемлемо низкий уровень риска суще-

ственного искажения финансовой отчетности, являющиеся основой формирования профессионального мнения в аудиторском заключении.

Основные принципы аудита остаются неизменными независимо от того, где проводится аудит – в частном или в государственном секторе, однако аудит в государственном секторе может отличаться по целям, объему.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

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

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