

Задачи аудита отчетности и пути его развития в России

Будунова Наталья Ивановна,

д.э.н., профессор, Руководитель Учебно-методического центра
«Бухгалтерский учет и аудит» НИУ ВШЭ

Этапы развития экономики от небольших хозяйств до крупных и часто международных производственных предприятий привели к необходимости создания специального контроля на государственном уровне в силу разнообразия видов деятельности и особенностей учета. Именно тогда появился сначала механизм ревизии, а затем полноценный аудит.

Основная цель аудита — это выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых объектов и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Стандартное определение бухгалтерской отчетности соответствует трактовке международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских положений по бухгалтерскому учету. Например, в МСФО отмечается, что «финансовая отчетность должна давать объективное представление руководству по методам, позволяющим выполнять требование о достоверном представлении информации и дополнительные указания для определения исключительно редких обстоятельств, в которых необходимо отступление от указанных в стандартах».

Аналогичное определение содержится и в российском ПБУ 4/99, где подчеркивается, что «достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету».

В федеральном законе № 307-ФЗ от 30.12.2008 года в редакции от 31.12.2017 года «Об аудиторской деятельности» отмечено, что аудит не подменяет государственный контроль за достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности, т.е. других форм финансового контроля, существующих в РФ на законных основаниях.

Аудит может быть разделен на два класса — это внешний и внутренний.

Приведенная классификация позволяет рассмотреть цели и задачи аудиторской деятельности. Наиболее важен в этом отношении именно внешний аудит, цель и основные задачи которого приведены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и федеральных и российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Главная цель внешнего аудита — дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

Для этого необходимо предусмотреть выполнение следующих задач:

- 1) составление плана и программы проведения аудита;
- 2) определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств;
- 3) проведение аудиторской проверки экономического субъекта;
- 4) выражение мнения по результатам проведенного аудита о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Соответственно выполняемые аудиторами сопутствующие услуги (консультационные и корректирующие) имеют свои цели и задачи.

Достижению главной цели способствуют особенности (требования) ведения аудиторской деятельности:

- независимость и объективность при проведении проверок;
- конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора;
- использование методов статистики и экономического анализа;
- применение новых информационных технологий;
- умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки;
- доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам;
- ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок;
- содействие росту авторитета аудиторской профессии.

Независимость аудитора обусловлена тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно-ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации), не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов.

Объективность обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, большим практическим опытом, знанием новейшей методической литературы.

Конфиденциальность — важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять какому-либо

органу любых сведений о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение секретов своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную, и если предусмотрено договором, то и материальную ответственность.

Аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. При этом он не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых не имеет достаточных профессиональных знаний.

В настоящее время применение методов статистики и экономического анализа позволяет организовать оценку проведенных проверок на высоком научном уровне, получить более объективные и достоверные данные для принятия решений.

Применение новых информационных технологий заключается преимущественно в использовании вычислительной техники для организации аудиторской деятельности. Это касается всех видов деятельности аудитора — проведения проверки, анализа отчетности, ведения и восстановления учета.

По результатам проверки аудитор может сделать необходимые рациональные выводы, которые помогут клиенту в организации работы и ведении бухгалтерского учета.

Ответственность аудитора проявляется в том, что он отвечает за содержание своего заключения о финансовых отчетах проверяемого предприятия. Ответственность за содержание отчетов несет руководство проверяемого предприятия.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

При этом внешний аудит в Российской Федерации с точки зрения направлений аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на общий аудит, страховой аудит, аудит банков, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей.

Цель внутреннего аудита — помощь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной фирме.

В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом

случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Аудит бывает инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлении Правительства РФ.

Основная цель инициативного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Инициативный аудит проводится обычно по решению руководства экономического субъекта. Цели инициативного аудита могут быть самыми различными:

- контроль и анализ состояния бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов;
- выявление состояния финансовой отчетности;
- организация делопроизводства по бухгалтерскому учету;
- оценка применяемых средств и методов автоматизации учета;
- оценка состояния расчетов по налогообложению и др.

Проведение инициативного аудита может быть обусловлено несколькими причинами.

Во-первых, многие предприятия, особенно экс-государственные, ранее подвергавшиеся тщательному внутриведомственному контролю, прошедшие в последние годы процедуру приватизации и акционирования и превратившиеся в акционерные общества, лишились контроля со стороны специальных органов.

Во-вторых, имеется текучесть бухгалтерских кадров, которая, в свою очередь, вызывается различными обстоятельствами — недостаточно высокой оплатой, нежеланием руководства новых экономических структур относиться к главному бухгалтеру как к одному из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и др.

В-третьих, это низкая квалификация бухгалтерских кадров на некоторых предприятиях, особенно на вновь образованных.

Руководители предприятий и организаций, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские фирмы с просьбами о помощи.

Инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим.

При тематическом аудите контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Различной может быть и глубина проверки: полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных

документов, проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Если инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели.

Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита.

Обязательный аудит в нашей стране проводится в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Аудит по специальным аудиторским заданиям проводится по проверке:

- отдельных статей бухгалтерской отчетности,
- качественного состояния имущества,
- юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения,
- эффективности использования капитала,
- по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Порядок проведения аудита по специальным аудиторским заданиям и его виды определены в российском правиле (стандарте) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

К таким видам услуг можно отнести аудит по проверке отдельных статей отчетности, например состояния дебиторской и кредиторской задолженности, наличия и состояния материально-производственных запасов, основных средств. Сюда относятся и такие услуги, как:

- заключение (по специальному аудиторскому заданию) по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения;
- заключение по специальному аудиторскому заданию о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета;
- заключение по специальному аудиторскому заданию об отчете, подготовленном за ряд смежных лет;
- заключение по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов.

В последовательном развитии аудита в настоящее время можно выделить три специфические стадии: подтверждающую, системно-ориентированную и стадию аудита, базирующуюся на риске.

На подтверждающей стадии аудита при проведении проверки аудитор-

бухгалтер проверял и подтверждал практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создавал собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу назвали бы восстановлением или ведением учета.

Поскольку аудит — деятельность предпринимательская, направленная на извлечение прибыли, аудиторы должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества.

Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Развитие аудита на данной стадии привело к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля значительно облегчается проведение внешнего аудита.

Аудит, базирующийся на риске, — это вид аудита, при котором проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суждение аудиторов, считают, что это может обеспечить более экономную в отношении затрат проверку.

По объекту изучения в международной практике принято выделять три вида аудита: финансовый, на соответствие и операционный.

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение о состоянии и достоверности финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок к обычному российскому аудиту.

Аудит на соответствие предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе такой проверки устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производится начисление и уплата налогов и др. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов

функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Его можно оперативно использовать для контроля за выполнением бизнес-планов, смет, различных целевых программ, за работой персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится:

- на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровне;
- внешними или внутренними аудиторами;
- в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают первоначальный и периодический аудит.

Первоначальный аудит — аудит, который впервые проводится на данном предприятии (организации).

Периодический (повторяющийся) аудит проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку экономического субъекта и его деятельности и выявить изменения или нарушения в учете.

Приведенная классификация не является исчерпывающей. Расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Особенную ценность в настоящее время приобретает качественный аудит в связи с широкими международными экономическими связями и применением в России международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в которых очень подробно освещаются требования к достоверности и объективности сведений о финансовом положении российских компаний. Эти требования развивают и уточняют особенности проверки отчетности в процессе ее аудирования, что увеличивает ценность и надежность такой отчетности.

Если компания в силу своего вида деятельности при ведении учета должна применять международные стандарты — при плотном взаимодействии с зарубежными контрагентами, то и аудирование должно вестись по требованиям МСА (Международных Стандартов Аудита) с учетом всех требований и замечаний к ним.

Применение требований МСА значительно развивает методики современного аудирования и таким образом постепенно совершенствует и российский аудит.