

Библиографический список

1. Большой бухгалтерский баланс / под ред. А.И. Азрилиан. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 570 с. <http://vocabulary.ru/dictionary/98>
2. Ковалев, В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. – М.: Проспект: КНОРУС, 2010. – 768 с.
3. Молчанов Н.Н. Информационный детерминизм в экономике // Вестник СПбГУ. Сер 5. – 2004. – № 4. – С. 39.
4. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / пер. с франц. / под ред. Я.В. Соколова. – М: Финансы и статистика, 2000. – С. 59.
5. Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10. – С. 49–52.

References

1. Large balance sheet. Edited by AI Azriliyan. – M.: Institute of New Economy, 1999. – 570 p. <http://vocabulary.ru/dictionary/98>.
2. Kovalev, VV Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, performance / V.V. Kovalev, Vit.V. Kovalev. – M.: Prospect: KNORUS, 2010. – 768 p.
3. Molchanov N.N. Information determinism in the economy // Bulletin of St. Petersburg State University, Ser 5. – 2004. – № 4. – P. 39.
4. Richard J. Accounting: Theory and Practice / Lane. with France. edYa. V. Sokolova. – M: Finance and Statistics, 2000. – P. 59.
5. Sokolov Y.V. Skepticism in accounting // Accounting. – 2006. – № 10. – S. 49–52.

РАЗДЕЛ II

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

УДК 657.6

Овчаренко О.В.

МЕТОДИКА ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА С РУКОВОДСТВОМ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И ЭКСПЕРТОМ

Аннотация

В статье представлены методы сбора доказательств при взаимодействии аудитора с руководством аудируемого лица и экспертом. Сгруппированы цели получения заявлений и разъяснений руководства экономического субъекта в разрезе стадий аудиторской проверки. Определены варианты аудиторских процедур при использовании заявлений руководства аудируемого лица в качестве

аудиторских доказательств. Выделены этапы работы аудитора с экспертом. Сформированы способы оценки аудитором результатов работы эксперта при формировании аудиторского заключения.

Ключевые слова

Аудиторские доказательства, аудиторские процедуры, заявления руководства проверяемого экономического субъекта, работа эксперта, аудиторское заключение.

Ovcharenko O.V.

STRATEGIES OF AUDITOR, AUDITEE'S MANAGEMENT AND EXPERT INTERACTION

Abstract

The article presents the methods of collecting evidences within auditor, auditee management and expert interaction. It classifies the purposes of obtaining statements and clarifications provided by business unit management in the context of financial audit stages. It also identifies options for audit procedures using the management statements as audit evidence. The article defines stages of the auditor's work with an expert and states the auditor's criteria of expert work evaluation.

Key words

Audit evidence, audit procedures, statements of the audited entity, expert work, auditor's report.

В структуре аудиторских доказательств, получаемых аудитором для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, заметную роль играют заявления и разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта, а также заключения эксперта в какой-либо сфере деятельности. Вопросы взаимодействия аудитора с руководством проверяемого лица и экспертом регламентируются стандартами аудита. Вместе с тем отдельные аспекты такого взаимодействия тре-

буют уточнения методов сбора доказательств.

Требования в отношении применения разъяснений руководства проверяемого лица в качестве доказательств при аудите определяются российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» [7] и Международным стандартом аудита 580 «Письменные представления» [3].

Руководство проверяемого экономического субъекта предоставляет

разъяснения по вопросам построения и функционирования контрольных элементов в связи с тем, что в законодательстве России продекларирована ответственность руководства хозяйствующего субъекта за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление отчетности.

Так, в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [6] указано, что ведение бухгалтерского учета организуется руководителем хозяйствующего субъекта. Согласно положениям данного нормативного акта, хозяй-

ствующий субъект, чья отчетность подлежит обязательному аудиту, должен организовать и осуществлять контроль операций в отношении ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель – это лицо, являющееся исполнительным органом экономического субъекта. Руководство экономического субъекта может делать заявления и представлять разъяснения в устной и письменной формах. Формы представления заявлений руководства проверяемого лица проиллюстрированы на рис. 1.

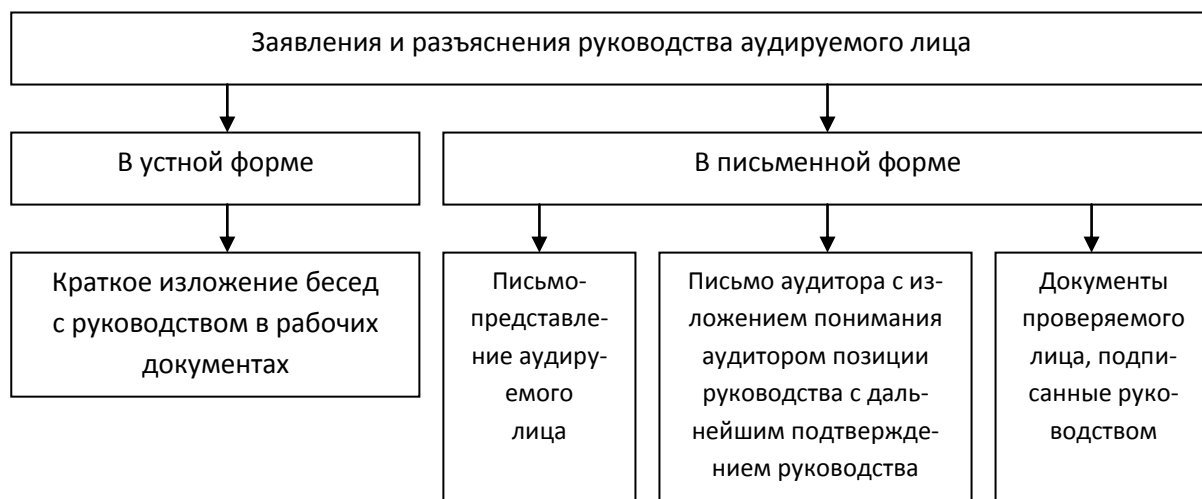


Рисунок 1 – Формы представления разъяснений руководства проверяемого лица

Заявления экономического субъекта в устной форме отражаются в рабочих документах аудитора в виде краткого изложения проведенных бесед. Документы руководства проверяемого лица в письменной форме представляют собой более надежные доказательства, чем заяв-

ления разъяснения в устной форме. Они оформляются в виде:

- письма-представления;
- письма аудитора, в котором представляется понимание аудитором позиции руководства по исследуемому кругу вопросов;
- документов, утверждающих итоги деятельности проверяемого лица,

его бухгалтерской отчетности, подписанной руководством.

Р. Додж утверждал, что письмо руководства проверяемого лица, будучи источником аудиторской информации, «служит в то же время напоминанием администрации о ее ответственности относительно состояния финансовой отчетности и непосредственной обязанности полностью раскрывать перед аудитором необходимые данные» [2, 145].

Документы руководства проверяемого экономического субъекта аудитор получает на всех стадиях проверки, начиная от знакомства с деятельностью предполагаемого клиента и заканчивая составлением и представлением аудиторского заключения. Стадии аудиторской проверки и цели получения разъяснений от руководства проверяемого лица представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Цели получения разъяснений руководства экономического субъекта на различных стадиях аудиторской проверки

Стадии аудиторской проверки	Цели получения заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица
1. Знакомство с деятельностью потенциального клиента и согласование условий проведения аудита	Определение возможности проведения аудита исходя из сферы деятельности потенциального клиента, масштаба деятельности, наличия специалистов в аудиторской организации и возможности привлечения экспертов для решения специальных задач.
2. Предварительное планирование аудита	Формирование состава аудиторской группы и определение сроков проведения проверки.
3. Подготовка общего плана и программы аудита	Определение уровня существенности, оценка аудиторских рисков, определение аудиторских процедур.
4. Выполнение аудиторских процедур и сбор доказательств	Подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности по предпосылкам составления бухгалтерской отчетности.
5. Формирование отчета аудитора по результатам проверки и составление аудиторского заключения	Формирование мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности.

На стадии знакомства с деятельностью потенциального клиента аудитор определяет возможность проведения проверки исходя из сферы и объема деятельности, наличия специалистов в аудиторской организации и возможности привлечения

экспертов. На данной стадии проводится согласование условий проведения аудита и руководство экономического субъекта подтверждает свою ответственность за подготовку отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации.

Эти действия включают рассмотрение вопросов ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательных актов России, оптимальной работы средств внутреннего контроля, выбора и применения учетной политики, а также мер по сохранению активов организации. На данной стадии проверки в письме о проведении аудита руководство экономического субъекта информируется о необходимости предоставления по запросу аудиторской организации официальных письменных подтверждений.

По итогам изучения деятельности на стадии предварительного планирования аудита формируется состав аудиторской группы, определяются сроки проведения проверки. На данной стадии аудита разъяснения руководства экономического субъекта поступают, в основном, в устной форме. Данные разъяснения касаются особенностей деятельности проверяемого лица: основные виды деятельности; количество сотрудников; внешние и внутренние факторы, влияющие на деятельность организации; организационная структура экономического субъекта.

При подготовке общего плана и программы проверки аудиторы определяют существенность, оценивают аудиторские риски, планируют

процедуры аудита. Эта стадия аудита характеризуется использованием разъяснений руководства проверяемого лица, как в устной, так и письменной формах. Например, для расчета уровня существенности и распределения его по статьям проверяемой отчетности аудитор запрашивает формы отчетности, которые заверены подписью руководителя хозяйствующего субъекта (одна из форм заявлений руководства в письменной форме). При определении процедур аудитор основывается как на письменных, так и на устных заявлениях руководства проверяемого лица. В частности, согласование сроков проведения аудиторских процедур может происходить в устной беседе с руководителем хозяйствующего субъекта.

На стадии выполнения процедур и сбора доказательств аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности по предпосылкам ее составления. Варианты действий аудитора при использовании документов руководства проверяемого лица в качестве доказательств представлены на рис. 2.



Рисунок 2 – Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств

При получении разъяснений руководства проверяемого лица по существенным для бухгалтерской отчетности вопросам аудитор должен:

- получить из внутренних или внешних источников информации доказательства, подтверждающие разъяснения руководства проверяемого лица;
- оценить разумность разъяснений руководства и их соответ-

ствие полученным ранее доказательствам;

- определить степень информированности и компетентность лиц, предоставивших информацию по конкретным вопросам.

Если разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта противоречат другим доказательствам, то аудитор должен иссле-

довать причины расхождений и критически оценить надежность заявлений руководства по другим вопросам.

В том случае, если по существенным для отчетности вопросам аудитор не может получить доказательства, то необходимо действовать следующим образом. Составляется письменная форма разъяснений руководства проверяемого лица (письмо-представление), которое должно быть адресовано аудитору, а также подписано и датировано. Руководство проверяемого экономического субъекта может включить в письмо-представление следующие заявления:

- о недопущении существенных нарушений процедур внутреннего контроля со стороны руководства;
- о полном представлении данных бухгалтерского учета и протоколов собраний и заседаний;
- о полноте информации со связанными сторонами;
- об отсутствии существенных искажений в проверяемой отчетности;

- об отсутствии существенных нарушений в выполнении договорных обязательств и требований контролирующих органов;
- об отсутствии событий, произошедших после отчетной даты, не раскрытых в примечаниях к проверяемой отчетности;
- об отсутствии претензий, связанных с судебными разбирательствами, не отраженных в проверяемой отчетности и т.д.

Письмо-представление, как правило, датируется руководством проверяемого лица той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с разъяснениями руководства проверяемого лица относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения.

Действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица представить разъяснения представлены на рис. 3.

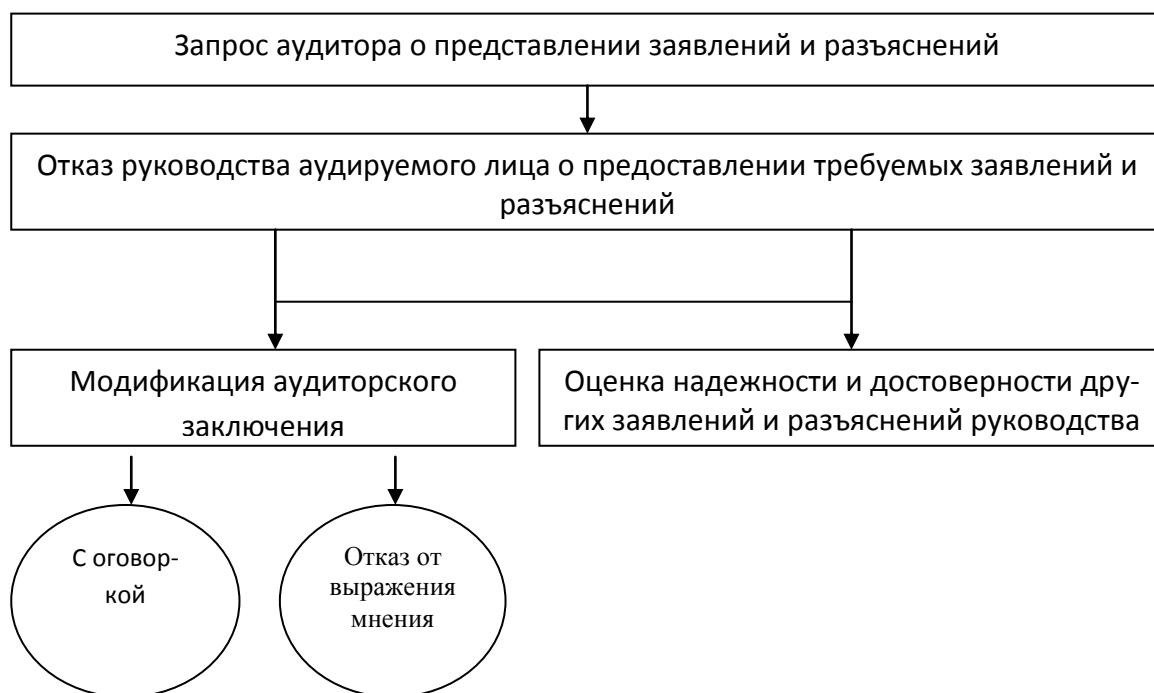


Рисунок 3 – Действия аудитора при отказе руководства экономического субъекта представить разъяснения

Если руководство проверяемого экономического субъекта отказывается представить необходимые документы, то аудитор оценивает это обстоятельство как ограничение объема аудита. В связи с этим аудитор в соответствии с требованиями Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [9], должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор обязан также оценить: во-первых, надежность и, во-вторых, достоверность иных заявлений руководства проверяемого лица, а также проанализировать, может ли отказ в их представлении оказать какое-либо до-

полнительное влияние на мнение в аудиторском заключении.

При проведении аудита может возникнуть необходимость в привлечении специалиста (эксперта), который обладает знаниями в определенной области. Требования к использованию результатов работы эксперта в качестве доказательств определяются российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» [8] и Международным стандартом аудита 620 «Использование аудитором работы привлеченного эксперта» [4]. В стандартах аудиторской деятельности экспертом считается физическое лицо, обладающее определенными

знаниями и опытом в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

В качестве эксперта может выступать лицо, которое:

- 1) привлечено представителем проверяемого лица или аудитором по договору оказания услуг;
- 2) является сотрудником проверяемого лица или аудитора.

Результаты работы эксперта могут быть представлены в форме отчетов, мнений, оценок и заявлений.

В процессе работы аудитора с экспертом можно выделить несколько этапов (рис. 4):

- 1) определение потребности использования работы эксперта;
- 2) оценка компетентности и объективности эксперта;

- 3) определение объема работы эксперта;
- 4) оценка результатов работы эксперта;
- 5) отражение результатов работы эксперта в аудиторском заключении.

С.Н. Спесивцева [5, 44] рекомендует при отражении результатов работы с экспертом применять следующие документы аудитора: документ, подтверждающий необходимость привлечения эксперта; анкета оценки объективности и компетентности эксперта; техническое задание для эксперта; лист оценки работы эксперта, письмо эксперту о включении ссылки в аудиторское заключение.

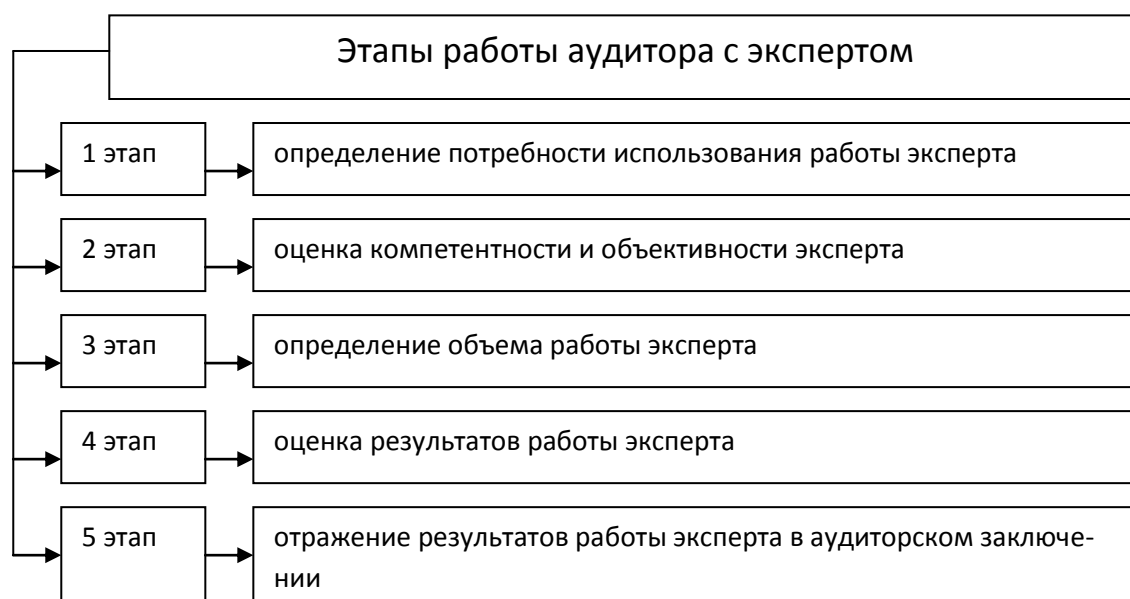


Рисунок 4 – Этапы работы аудитора с экспертом

Необходимость привлечения эксперта возникает в следующих ситуациях:

- при оценке объектов основных средств и других активов;
- при определении содержания полезных компонентов в минеральном сырье или срока эксплуатации объектов основных средств;
- при определении финансовых показателей с помощью приемов и методов актуарной оценки;
- при определении степени завершенности производства готовой продукции, работ, услуг с длительным производственным циклом;
- при интерпретации условий договоров, нормативных актов.

Стандарты аудита требуют обязательной оценки аудитором профессиональной компетентности и объективности эксперта. Компетентность эксперта подтверждают аттестат, членство в профессиональной организации, опыт и репутация эксперта.

Аудитор также должен оценить объективность эксперта для того, чтобы исключить ситуации, в которых конфликт интересов либо другие лица могли бы повлиять на суждения эксперта. Принцип объективности также можно охарактеризовать составом документов, достаточным для получения достоверного

ответа на вопрос, поставленный перед экспертом. Риск того, что эксперт не сможет сохранить объективность, увеличивается, если он является сотрудником проверяемого лица либо финансово связан с ним.

Вопросы, поставленные аудитором перед экспертом, как правило, должны излагаться в техническом задании в письменной форме. Техническое задание может касаться следующих вопросов:

- обозначение цели и объема работы эксперта;
- перечень задач, результаты решения которых должны быть отражены в отчете эксперта;
- степень доступа эксперта к информации и документам;
- порядок взаимоотношений проверяемого лица и эксперта;
- соблюдение конфиденциальности информации о проверяемом лице;
- допущения и методы, которые могут использоваться экспертом.

Аудитор оценивает результаты работы эксперта с точки зрения получения доказательств в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности. В российском стандарте «Использование аудитором результатов работы эксперта» необходимость сбора доказательств по утверждениям руководства аудируемого лица позиционируется четыре раза [1, 35]. Оценка результатов работы эксперта осуществляется путем определения:

1) достоверности и актуальности использованного экспертом источника информации;

2) уместности и разумности допущений и методов эксперта;

3) соответствия выводов эксперта результатам проведенных аудитором процедур (рис. 5).

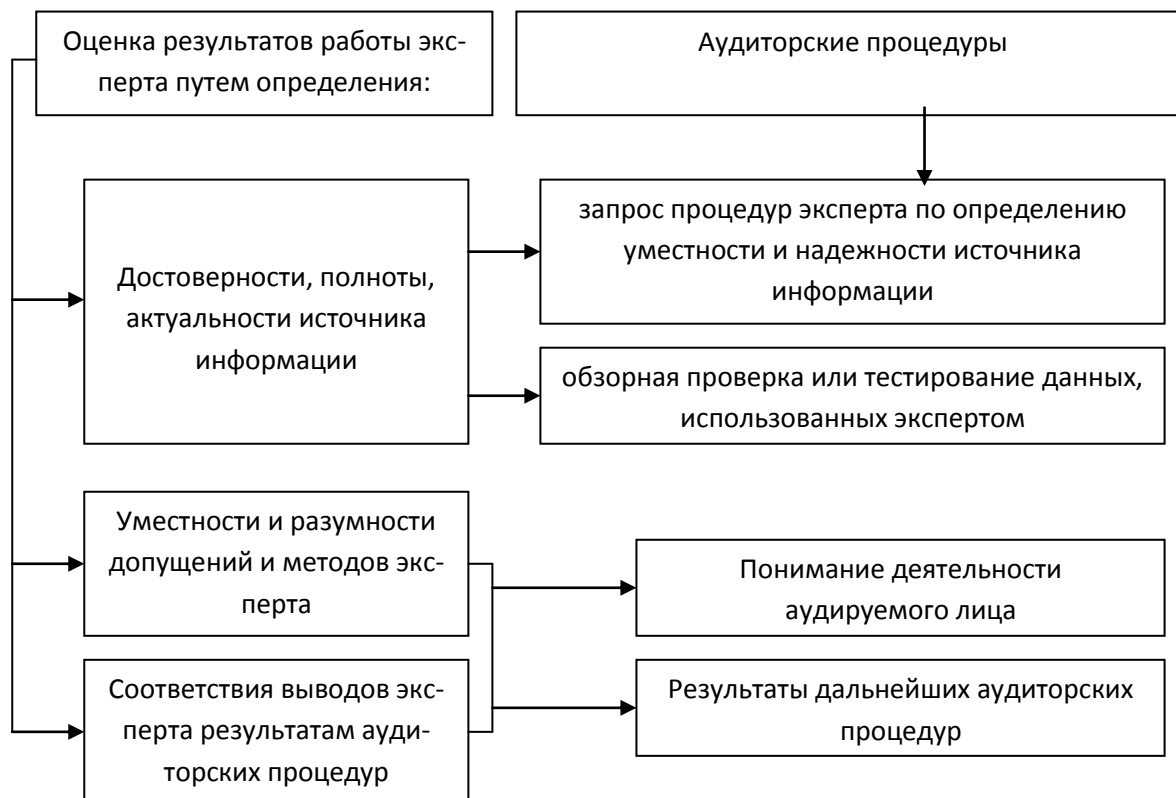


Рисунок 5 – Направления и процедуры оценки аудитором результатов работы эксперта

Для оценки результатов работы эксперта аудитор применяет определенные процедуры. Например, для того, чтобы убедиться в том, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор применяет следующие действия:

- запрос процедур, которые были выполнены экспертом;
- тестирование или обзорная проверка данных, использованных экспертом.

Результаты работы эксперта могут: во-первых, не предоставить достаточных и надлежащих доказательств в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности; во-вторых, противоречить другим доказательствам. В этом случае аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- обсудить ситуацию с руководством проверяемого экономического субъекта;
- обсудить соответствующие вопросы с экспертом;

- выполнить дополнительные процедуры;
- привлечь другого эксперта;
- модифицировать аудиторское заключение.

Аудитор отражает результаты работы эксперта только в модифицированном аудиторском заключении. В немодифицированном заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается при использовании работы эксперта.

Таким образом, при сборе аудиторских доказательств необходимо исследовать разъяснения руководства аудируемого лица. Анализ и оценка заявлений руководства экономического субъекта являются одним из оснований для выражения мнения в аудиторском заключении. Использование результатов работы эксперта позволит аудитору получить доказательства в отношении аспектов деятельности проверяемого экономического субъекта, которые отличны от бухгалтерского учета и аудита, но оказывают влияние на подготовку и составление бухгалтерской отчетности. Представленная методика, включающая этапы и процедуры взаимодействия аудитора с руководством проверяемого лица и экспертом, может применяться при формировании внутренних стандар-

тов и методик аудиторской деятельности.

Библиографический список

1. Василенко, А.А. Аудиторские доказательства и предпосылки составления бухгалтерской отчетности в контексте стандартов аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10 (304). – С. 28–37.
2. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж / пер. с англ.; предис. А. Стукова. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
3. Международные стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1 [сборник]: в 3 т. / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). – Киров: ООО «Кировская областная типография», 2012. – Т. 2. – 644 с.
4. Международные стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1 [сборник]: в 3 т. / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). – Киров: ООО «Кировская областная типография», 2012. – Т. 3. – 444 с.
5. Спесивцева, С.Н. Использование результатов работы эксперта при аудите // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 7. – С. 41 – 44.
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // Российская газета. – 09.12.2011. – № 278. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=5959E1E8AEB37227578EF64A8C1CC62A;rnd=0.9443816654384136> (дата обращения 14.03.2015).
7. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», введенное По-

становлением Правительства РФ от 16.04.2005 г. – № 228 // URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.016875301720574498> (дата обращения 22.03.2015).

8. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта», введенное Постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 г. № 557 // URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.016875301720574498> (дата обращения 26.03.2015).
9. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2010 г. № 46н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102446;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.9606855635065585> (дата обращения: 28.03.2015).
4. International Standards on Auditing and Quality Control. Part 1 [collection]: 3 m. V. 3 / International Federation of Accountants (IFAC). – Kirov: OOO "Kirov Regional Printing House", 2012. – 444 p.
5. Spesivtseva S.N. Appliance of expert work results in audit // Audit statements. – 2010. – № 7. – S. 41–44.
6. Federal Law "On Accounting" 06.12.2011. – № 402 // the Russian newspaper. – 09.12.2011. – № 278. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=5959E1E8AEB37227578EF64A8C1CC62A;rnd=0.9443816654384136> (accessed date 03.14.2015).
7. Federal rule (standard) of auditor activity № 23 "Statements and clarification of auditee's management" introduced by RF Government Resolution of 16.04.2005 № 228 // URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.016875301720574498> (accessed date 03.22.2015).
8. Federal rule (standard) of auditor activity № 32 "Using the results of expert work", introduced by RF Government Decree 22.07.2008 № 557 // URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.016875301720574498> (accessed date 03.26.2015).
9. Federal auditing standards (FSAD 2/2010) "Modified opinion in the auditor's report", approved by the Ministry of Finance of the Russian Federation 20.05.2010, № 46н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102446;div=LAW;mb=LAW;opt=1;ts=8FCC0CC4C94F34B7D57EE676FD1DE025;rnd=0.9606855635065585> (accessed date 03.28.2015).

References

1. Vasilenko A.A. Audit evidence and background of the financial statements in the context of auditing standards // International accounting. – 2014. – № 10 (304). – P. 28–37.
2. Dodge R. Quick Guide to audit standards / R. Dodge: Translated from English; Preface S.A. Stukova. – M.: Finance and Statistics; UNITY, 1992. – 240 p.
3. International Standards on Auditing and Quality Control. Part 1 [collection]: 3 m. V.2. / International Federation of Accountants (IFAC). – Kirov: OOO "Kirov Regional Printing House", 2012. – 644 p.