

Принципы и методы аудита как элементы теории аудита

Principles and Methods of Auditing As Elements of Audit Theory

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-12-10-14

К.К. Арабян, д-р экон. наук, профессор кафедры государственного управления и публичной политики РАНХиГС, аудитор

e-mail: akn@bk.ru

K.K. Arabyan, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of Public Administration and Public Policy, The Presidential Academy (RANEPA), Auditor

e-mail: akn@bk.ru

Аннотация. В статье рассматривается необходимость развития теории аудита в условиях кризиса аудиторской деятельности. Проводится систематизация принципов аудита и методов проведения аудиторской проверки.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, принципы аудита, методы аудита.

Abstract. The article discusses the need to develop audit theory in the context of a crisis in auditing activities. The principles of auditing and methods of conducting audits are being systematized.

Keywords: audit, audit activity, audit principles, audit methods.

Теория аудита в условиях кризиса аудиторской деятельности позволяет систематизировать накопленный практический опыт, определить вектор дальнейшего развития и роль аудита в системе экономических отношений. Методология аудита, выстроенная на теории, позволит минимизировать терминологическое разнообразие толкований в отношении целей, задач аудита, повысить качество оказываемых услуг, определить ценность аудита для пользователей и преодолеть кризис в аудиторской деятельности. Рассмотрим более подробно принципы аудита и методы проведения аудиторской проверки.

Согласно толковому словарю русского языка, принцип — это исходное базовое положение теории, учения, мировоззрения, теоретической программы. Все принципы аудита можно разделить на несколько групп (см. рис. на с. 11).

Остановимся более подробно на первых трех группах, которые представляются нам наиболее важными в рамках настоящего исследования.

I. К общим принципам аудита можно отнести:

- принцип ответственности;
- принцип разумной уверенности;
- принцип конфиденциальности;

- принцип достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- принцип общественной значимости результатов аудита.

Принцип ответственности заключается в том, что в стандартах аудита четко определены границы ответственности аудитора и аудируемого лица. Так, аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в то время как ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. При этом аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Принцип разумной уверенности — представляет собой общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Принцип конфиденциальности (сохранности аудиторской тайны) заключается в том,



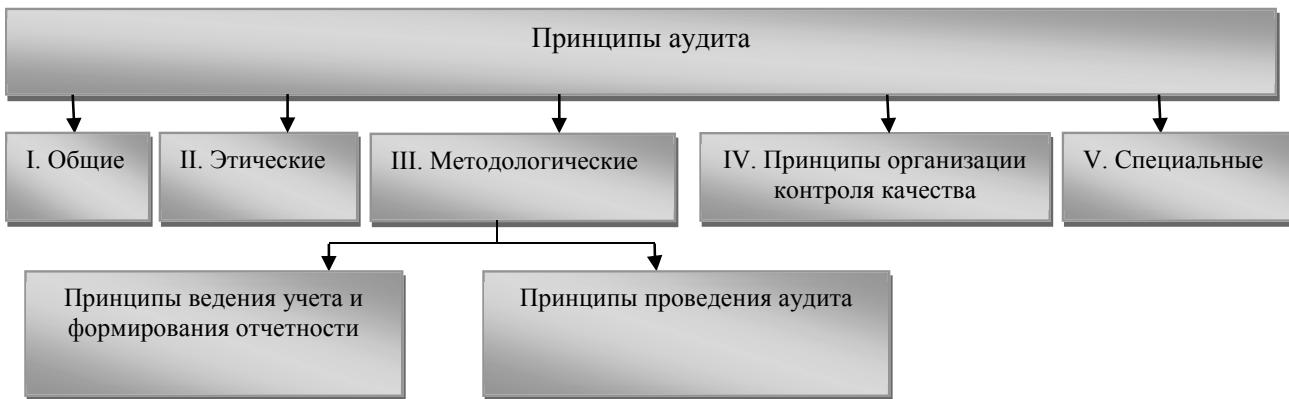


Рис. Основополагающие принципы аудита

что аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных законодательством.

Принцип достоверности — степень точности данных, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, на основании которых любой пользователь этой отчетности может принимать правильные решения.

Принцип общественной значимости заключается в принятии на себя обязанности действовать в общественных интересах. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности принимают различные экономические решения по результатам анализа данных финансовой отчетности интересующей компании. Очевидно, что качество принятых решений зависит от надежности и достоверности данных, содержащихся в финансовой отчетности. Являясь публичным документом, аудиторское заключение содержит мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированное на удовлетворение информационных потребностей широкого круга пользователей.

II. К этическим принципам аудита относятся: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональный скептицизм.

Принцип независимости заключается в том, что аудиторы должны организовать и про-

вести аудиторскую проверку, выстроить взаимоотношения с аудируемым лицом таким образом, чтобы избежать конфликта интересов, который может негативно повлиять на результаты аудиторской проверки и, следовательно, на интересы различных групп пользователей. Соблюдение принципа независимости предполагает отсутствие любой зависимости между аудируемым лицом и аудитором в частности:

- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором родственных отношений;
- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором финансовых взаимоотношений (за исключением оплаты за аудиторские и сопутствующие аудиту услуги);
- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором экономических взаимоотношений;
- периодическую ротацию состава аудиторской группы;
- отсутствие ситуаций, приводящих к конфликту интересов.

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Случай возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются Кодексом профессиональной этики аудиторов. Нарушение принципа независимости не позволяет

полагаться на результаты аудиторской проверки.

Принципы независимости при принятии на обслуживание нового клиента включают в себя:

- 1) оценку угрозы независимости;
- 2) экспертизу рисков, способных привести к конфликту интересов;
- 3) прозрачность определения вознаграждения аудитора;

Принципы независимости при оказании аудиторских услуг включают в себя:

- 1) оценку угрозы «привычности»;
- 2) ротацию состава аудиторской группы.

К принципам независимости при организации контроля качества относятся:

- 1) угроза объективности;
- 2) обеспечение независимости контролера качества.

Принцип честности предполагает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

Принцип объективности заключается в том, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности заключается в том, что аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

Принцип конфиденциальности заключается в том, что аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет на это законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию.

Принцип профессионального поведения заключается в том, что аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные

акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию.

Принцип профессионального скептицизма означает, что аудитор в ходе планирования и проведения аудита всегда должен учитывать, что в силу объективных и субъективных причин получаемые им аудиторские доказательства могут быть неверными, содержать ошибки, влекущие существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности.

III. К методологическим принципам аудита относятся:

- принцип соблюдения стандартов;
- принцип существенности;
- принципы планирования;
- принципы сбора аудиторских доказательств;
- принципы документирования;
- принципы формирования аудиторского заключения;
- принципы формирования системы внутреннего контроля качества.

Принцип соблюдения стандартов заключается в том, что процесс аудиторской проверки является строго регламентированным в соответствии с положениями стандартов и иных локально-нормативных актов.

Принцип существенности заключается в том, что аудитор выражает мнение о том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных ошибок и искажений, влияющих на интересы пользователей.

Принципы планирования заключаются в том, что все стадии этапа планирования, а также формирование общего плана и программы аудита по соответствующим разделам проверки должны быть подготовлены с учетом соблюдения следующих требований:

- рациональность;
- оптимальность;
- непрерывность;
- комплексность;
- аддитивность.

Принципы сбора аудиторских доказательств заключаются в следующем:

- собранные доказательства должны быть достаточными и надлежащего характера;
- аудиторские доказательства должны быть собраны в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;



- аудиторские доказательства должны быть получены от аудируемого лица и третьих лиц;
- присутствие аудитора при проведении инвентаризации, если доля товарно-материальных ценностей является существенной, или при проведении необходимых альтернативных процедур, позволяющих выразить разумную уверенность в отношении подтверждения количества и качества товарно-материальных ценностей.

Принципы документирования заключаются в следующем:

- сбор подтверждающих документов в отношении всех выводов, сформированных в письменной информации;
- аудитор самостоятельно определяет объем документации по проверке с учетом специфики и характера деятельности аудируемого лица;
- соблюдение требований стандартов к порядку формирования файла рабочих документов.

Принципы формирования аудиторского заключения исходят из того, что аудиторское заключение формируется по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности с соблюдением требований нормативно-правовых актов и положений стандартов. Аудиторское заключение является публичным документом, направленным на удовлетворение интересов и потребностей разных групп заинтересованных пользователей.

Принципы формирования системы внутреннего контроля качества заключаются в формировании и обеспечении комплексной и непрерывной оценки качества работы аудиторской группы на всех этапах организации и проведения аудита.

Методы аудита

Мы считаем необходимым выделить методы аудита как неотъемлемый элемент теории аудита. Методы представляют собой совокупность специальных приемов, способов и процедур научного познания действительности. К методам организации и проведения аудиторской проверки относятся:

- I. Планирование.
- II. Документирование.
- III. Подготовка аудиторского заключения.
- IV. Сбор аудиторских доказательств.

I. Планирование — это метод, который способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы и работа выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами аудиторской группы, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

II. Документирование — это метод формирования и сбора рабочих документов, подготовленных аудитором и для аудитора либо полученных от третьих лиц в рамках проведения аудита.

III. Подготовка аудиторского заключения — это метод итогового обобщения результатов аудиторской проверки посредством выражения мнения о достоверности аудируемой отчетности.

IV. Сбор аудиторских доказательств — это метод получения информации, который подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе выражения мнения о достоверности аудируемой отчетности. Для получения аудиторских доказательств проводятся следующие аудиторские процедуры:

- тестовые процедуры;
- процедуры документального контроля;
- процедуры фактического контроля;
- аналитические процедуры;
- процедуры контроля качества.

1. Тестовые процедуры. Получение аудиторских доказательств посредством тестирования является одной из ключевых процедур в рамках аудиторской проверки. Тесты применяются как на этапе планирования, так и при проведении процедур по существу.

2. Процедуры документального контроля. К процедурам документального контроля мы относим следующее: инспектирование, прослеживание, формальная проверка, сверка данных, нормативно-правовая диагностика.

Инспектирование — представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника.

Прослеживание — это метод, при котором конкретная хозяйственная операция анализируется от первичного документа до отражения в сводных регистрах и отчетности.

Формальная проверка — это внешняя проверка оформления документации при проведении проверки на предмет соответствия требованиям законодательства, в том числе наличие всех обязательных реквизитов и других требований.

Сверка данных — это проверка соответствия данных об объекте учета, отдельных фактов хозяйственной жизни между контр-агентами, уточнение, проверка и сопоставление данных, содержащихся в разных документах, регистрах учета.

Нормативно-правовая диагностика — это метод, при котором проверяется соответствие совершенных хозяйственных операций требованиям действующего законодательства.

3. Процедуры фактического контроля. *Наблюдение* — это процедура прослеживания процесса проведения инвентаризации в ходе аудиторской проверки.

Арифметическая проверка расчетов (пересчет) — совокупность приемов по количественному пересчету отраженных фактов хозяйственной жизни в учете и в отчетности, по оценке стоимости активов и обязательств, по расчету налоговой базы и т.д.

Альтернативные процедуры — это процедуры, которые аудитор должен провести в тех случаях, когда наблюдать за процессом инвентаризации не представляется возможным.

Запрос — это требование официального разъяснения по вопросам аудиторской про-

верки или требование предоставления документации и прочей информации как от сотрудников аудируемого лица, так и от третьих лиц.

Подтверждение — это процедура получения официального ответа на запрос, составленный аудитором в рамках аудиторской проверки.

4. Аналитические процедуры. В процессе проверки следует осуществлять контроль не только за достоверностью, законностью, но и за целесообразностью и эффективностью отраженных фактов хозяйственной жизни аудируемого лица. Достичь этих задач можно посредством расширения спектра аналитических процедур, которые позволяют дать оценку рациональности использования ресурсов организации, в частности проводить проверку сохранности материальных, финансовых и интеллектуальных ресурсов, оценивать эффективность их использования, проводить мониторинг ценовой политики в отношении закупаемых материалов, сырья, анализировать надежность платежной и финансовой дисциплины и т.д.

5. Процедуры контроля качества — это проверка соответствия оказанных аудиторских услуг требованиям нормативно-правовых актов, международным и внутренним стандартам, условиям договоров и стандартам качества.

Заключение

Развитие теоретических и методологических аспектов аудита является залогом формирования новой парадигмы аудита в условиях кризиса аудиторской деятельности.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральный Закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2023 № 166н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н».
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н».
5. Арабян К.К. Концептуальные основы развития российского аудита в системе финансового контроля = Conceptual foundations of the development of the Russian audit in the financial control system: монография. — М.: Первое экономическое издательство, 2023. — 157 с.

