

Тема 1. Сущность и содержание международных стандартов аудита, их значение в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь

1. Международные стандарты аудита, их назначение и значение в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь
2. Основные международные аудиторские стандарты

1. Международные стандарты аудита, их назначение

Международные стандарты аудита — это базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе профессиональной аудиторской деятельности. Они устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Различают четыре группы стандартов:

- международные аудиторские стандарты, разработанные Международным комитетом по аудиторской практике. Они фиксируют требования к проведению аудита в разных странах. Их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний;

- национальные стандарты имеют развитые страны. В Республике Беларусь действуют 38 правил аудиторской деятельности. Они являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов.

- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Одна из функций профессиональных объединений аудиторов состоит в организации аудита на основе единых принципов и подходов. С этой целью профессиональные аудиторские объединения могут устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Аудиторские организации, добровольно вступившие в объединение, обязаны соблюдать требования данных

- внутрифирменные стандарты. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, основываясь на национальных стандартах, разрабатывают свой фирменный подход к выполнению различных действий аудитора, закрепляемых в собственных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются. Если аудиторское заключение дается по международным стандартам, то внутрифирменные стандарты не должны противоречить международным стандартам.

Цель МСА – обеспечить на международном уровне унификацию аудиторской деятельности и повысить доверие к результатам аудита, т.е. обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методологии аудита. Т.е. стандарты формулируют единые базовые требования к качеству и надежности аудита и обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудита при их соблюдении.

Разработкой, внедрением и продвижением МСА занимается Международная

федерация бухгалтеров (**МФБ**, IFAC – International Federation of Accountants) – международное объединение бухгалтерской профессии, объединяющее национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой в промышленности и торговле, общественном секторе, образовании.

МФБ была основана в 1977 году с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, ФО и аудита.

Представительство МФБ размещено в Нью-Йорке.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- ✓ обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- ✓ содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- ✓ помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- ✓ создают общественный имидж профессии;
- ✓ устраняют контроль со стороны государства;
- ✓ помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- ✓ обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

2. Основные международные аудиторские стандарты

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В рамках Международного комитета по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере

возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

В Австралии, Бразилии, Индии и Голландии и других странах международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных стандартов, а в странах, в которых решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка и др.), международные стандарты могут полностью использоваться в качестве национальных.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Международный комитет по аудиторской практике от имени Совета Международной федерации бухгалтеров издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Аудиторские стандарты формулируют единые международные основополагающие предписания, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие определенные гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Международные стандарты аудита (МСА) представляют интерес для российских бухгалтеров в силу нескольких обстоятельств. Во-первых, немало отечественных предприятий, ориентированных на зарубежных инвесторов, уже сейчас испытывают потребность в проведении аудита в соответствии с МСА. Бухгалтерам таких организаций необходимо иметь представление об обязанностях сторон и наиболее существенных особенностях международных технологий аудита. Во-вторых, следует подчеркнуть, что именно международные регламентирующие документы положены в основу разработки отечественных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, в чем убеждают уже имеющиеся российские стандарты, которые практически воспроизводят положения нескольких МСА.

Ознакомление с полным сводом международных стандартов аудита (в формате краткого аналитического обзора) позволит отечественным бухгалтерам получить целостную картину того, какие нормы станут определять их взаимоотношения с аудиторами по мере дальнейшего продвижения российской реформы бухгалтерского учета и аудита и предстоящего ввода в действие новых международно-ориентированных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Международные стандарты аудита охватывают широкий круг вопросов, регламентирующих аудиторские процедуры и взаимоотношения аудиторов с руководством и бухгалтерами компаний- клиентов. Они состоят из разделов:

1. Вводные аспекты

История возникновения и порядок разработки международных стандартов аудита и сопутствующих услуг. Статус Международных стандартов аудита (МСА) и Положений о международной аудиторской практике (ПМАП). МСА 100 "Предисловие к Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг".

Принципы построения и содержание перечня терминов и определений МСА. МСА 110 "Глоссарий".

Требования, предъявляемые к подготовке финансовой отчетности с точки зрения ее аудита. Определение аудита и сопутствующих услуг. Уровни уверенности аудитора для различных видов аудиторских услуг. Причастность аудитора к финансовой информации. МСА 120 "Концептуальная основа Международных стандартов аудита".

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Основные понятия и фундаментальные принципы Кодекса этики. Структура Кодекса этики и его применение на практике.

2. Обязанности (стандарты, регламентирующие ответственность аудиторов):

Цель, объем и общие принципы аудита. Концепция достаточной (разумной) уверенности аудитора. Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности. МСА 200 "Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности".

Письма - обязательства о проведении аудита, обязательная информация, которая должна содержаться в них. Необходимость пересмотра писем - обязательств в случае повторных аудиторских проверок. Порядок принятия изменений в договоренности об аудиторском задании. МСА 210 "Условия договоренностей об аудите".

Форма и содержание рабочих документов. Конфиденциальность, обеспечение сохранности, хранение рабочих документов и право собственности на них. МСА 230 "Документация".

Ответственность руководства экономического субъекта и аудитора в связи с вероятностью появления фактов мошенничества и ошибок. Ограничения, присущие аудиту, и связанный с этим риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены. Процедуры, проводимые при наличии признаков мошенничества или ошибки. Сообщение о факте мошенничества или ошибки (руководству экономического субъекта, пользователям аудиторского заключения ПО ФАКСУой отчетности, органам регулирования и правоохранительным органам). Случаи, когда аудитор вправе отказаться от проведения аудита. МСА 240 "Мошенничество и ошибки".

Ответственность руководства за соблюдение законов и нормативных актов. Проверка аудитором соблюдения законов и нормативных актов и процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения. Сообщение о несоблюдении (руководству экономического субъекта, пользователям аудиторского заключения по финансовой отчетности, органам регулирования и правоохранительным органам). Случаи, когда аудитор вправе отказаться от проведения аудита. МСА 250 "Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности".

3. Планирование (аудита):

Необходимость планирования работы. Общий план аудита (знание бизнеса клиента, понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риск и существенность, характер, сроки и объем процедур, координация, направление работы, надзор за ней и ее анализ, прочие аспекты). Программа аудита, определяющая характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления плана аудита. Порядок внесения изменений в общий план и программу аудита. МСА 300 "Планирование".

Получение и применение знаний о деятельности клиента. Факторы, подлежащие изучению: общие экономические условия, отраслевые условия, влияющие на бизнес клиента, информация об экономическом субъекте как таковом (характеристики управления и собственности, финансовое положение и доходность, условия подготовки финансовой отчетности, отраслевое законодательство, особенности деятельности - продукция, рынки, поставщики, расходы, технология производства). МСА 310 "Знание бизнеса".

Понятие существенности. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском. Применение понятия существенности для оценки последствий искажений финансовой отчетности. МСА 320 "Существенность в аудите".

4. Внутренний контроль (система внутреннего контроля):

Неотъемлемый риск, факторы риска на уровне финансовой отчетности и на уровне сальдо счета и класса операций. Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (необходимость понимания этих систем для целей аудита, ограничения, присущие

средствам внутреннего контроля). Риск системы контроля (предварительная оценка риска системы контроля, документация, отражающая понимание и оценку риска системы контроля, тесты контроля, качество и своевременность аудиторского доказательства, окончательная оценка риска системы контроля). Риск необнаружения. Аудиторский риск в малых предприятиях. Информирование руководства о недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. МСА 400 "Оценка рисков и система внутреннего контроля".

Квалификация и компетентность аудитора в области компьютерных информационных систем (КИС). Планирование аудита в среде КИС. Оценка риска и особенности проведения аудиторских процедур в условиях КИС. МСА 401 "Аудит в условиях компьютерных информационных систем".

Оценка влияния обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента. Вопросы, рассматриваемые аудитором клиента. Отчет аудитора обслуживающей организации. МСА 402 "Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций".

5. Аудиторские доказательства

Достаточные и уместные аудиторские доказательства. Утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность: существование, права и обязательства, возникновение, полнота, стоимостная оценка, измерение, представление и раскрытие. Процедуры получения аудиторских доказательств: инспектирование, наблюдение, запрос и подтверждение, подсчет, аналитические процедуры. МСА 500 "Аудиторские доказательства".

Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов. Подтверждение дебиторской задолженности. Запрос о судебных делах и претензиях. Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях. Информация по сегментам. МСА 501 "Аудиторские доказательства - дополнительное рассмотрение особых статей".

Аудиторские процедуры, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо. Аудиторские выводы и заключения, связанные с проверкой начальных сальдо. МСА 510 "Первая аудиторская проверка - начальные сальдо".

Характер и цели аналитических процедур. Аналитические процедуры при планировании аудита. Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу. Аналитические процедуры при проведении общего обзора на завершающей стадии аудита. Степень надежности аналитических процедур. Использование аналитических процедур для исследования необычных статей. МСА 520 "Аналитические процедуры".

Понятия аудиторской выборки, элемента выборки, генеральной совокупности, риска, связанного и не связанного с использованием выборочного метода. Риски, связанные с получением аудиторских доказательств (тестов контроля и процедур проверки по существу). Отбор элементов для тестирования в целях получения аудиторских доказательств (отбор всех элементов, отбор специфических статей, аудиторская выборка). Статистический и нестатистический подходы к выборкам. Разработка выборки. Объем выборки. Формирование выборки. Проведение аудиторской процедуры. Анализ характера и причин ошибок. Прогнозирование ошибок. Оценка результатов выборки. МСА 530 "Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки".

Характер оценочных значений. Аудиторские процедуры в отношении проверки оценочных значений. Анализ и тестирование процедур, используемых руководством клиента (оценка данных и анализ допущений, проверка вычислений, сравнение предыдущих оценок с фактическими результатами). Использование независимой оценки. Обзор последующих событий. Оценка результатов аудиторских процедур. МСА 540 "Аудит оценочных значений".

События, происходящие до даты подписания аудиторского заключения. Факты, обнаруженные после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности. Факты, обнаруженные после опубликования финансовой отчетности.

Особенности аудиторских процедур в случае открытого размещения клиентом ценных бумаг. МСА 560 "Последующие события".

Уместность допущения о непрерывности деятельности предприятия и признаки риска невыполнения такого допущения (финансовые, производственные и прочие). Аудиторские доказательства, касающиеся того, сможет ли предприятие продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Аудиторские выводы и заключение. МСА 570 "Допущение о непрерывности деятельности предприятия".

Признание руководством ответственности за финансовую отчетность. Использование заявления руководства в качестве аудиторского доказательства. Документальное оформление заявлений, сделанных руководством. Действия аудитора в случае отказа руководства предоставлять заявления. МСА 580 "Заявления руководства".

6. Использование результатов работы третьих лиц

Понятия главного аудитора, другого аудитора, аудируемого компонента. Принятие назначения в качестве главного аудитора. Процедуры, выполняемые главным аудитором. Сотрудничество между аудиторами. Вопросы, требующие рассмотрения при составлении заключения. Разделение ответственности между аудиторами. МСА 600 "Использование результатов работы другого аудитора".

Объем и цели внутреннего аудита. Взаимосвязь между внутренним аудитом и внешним аудитором. Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита. Сроки взаимодействия и координации. Оценка и проверка работы внутреннего аудита. МСА 610 "Рассмотрение работы внутреннего аудита".

Понятие "эксперта" для целей аудита. Определение необходимости использовать работу эксперта. Компетентность и объективность эксперта. Объем работы эксперта и ее оценка. Ссылка на эксперта в аудиторском заключении. МСА 620 "Использование работы эксперта".

7. Аудиторские выводы и заключения

Основные элементы аудиторского заключения (название, адресат, вводный параграф или введение, параграф, описывающий объем, выражение мнения, дата аудиторского заключения, адрес и подпись аудитора). Типовое аудиторское заключение. Модифицированные заключения (факторы, не влияющие на мнение аудитора, факторы, влияющие на мнение аудитора). Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловноположительного (ограничение объема, несогласие с руководством). МСА 700 "Аудиторское заключение по финансовой отчетности".

Понятие соответствующих показателей и сопоставимой финансовой отчетности. Соответствующие показатели (обязанности аудитора, составление заключения, дополнительные требования, возникающие при назначении нового аудитора). Сопоставимая финансовая отчетность (обязанности аудитора, составление заключения, дополнительные требования, возникающие при назначении нового аудитора). МСА 710 "Сопоставления".

Понятие "прочей информации". Доступ к прочей информации и необходимость ее рассмотрения. Существенные несоответствия и существенное искажение фактов. Доступность прочей информации после даты составления аудиторского заключения. МСА 720 "Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность".

8. Специализированные области аудита

Определение и общие требования, предъявляемые к специальным аудиторским заданиям. Отчеты о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов. Отчеты по компонентам финансовой отчетности. Отчеты о соответствии условиям договора. Отчеты об обобщенной финансовой отчетности. МСА 800 "Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию".

Понятие прогнозной финансовой информации, ее назначение. Понятия прогноза и

перспективной оценки. Уверенность аудитора в отношении прогнозной финансовой информации. Принятие задания. Знание бизнеса. Охватываемый период. Процедуры проверки. Представление и раскрытие информации. Отчет о проверке прогнозной финансовой информации. МСА 810 "Проверка прогнозной финансовой информации".

9. Сопутствующие услуги

Цель обзора финансовой отчетности. Общие принципы обзора, объем обзора. Средняя степень уверенности. Условия задания. Планирование. Работа, выполненная другими лицами. Документация. Процедуры и доказательства. Выводы и заключение. МСА 910 "Задания по обзору финансовой отчетности".

Цель задания по выполнению согласованных процедур. Общие принципы работы по выполнению согласованных процедур. Определение условий задания. Планирование. Документация. Процедуры и доказательства. Отчет. МСА 920 "Задания по выполнению согласованных процедур".

Цель задания по подготовке (компиляции) финансовой информации. Общие принципы задания по подготовке финансовой информации. Определение условий задания. Планирование. Документация. Процедуры. Отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации. МСА 930 "Задания по подготовке финансовой информации".

10. Применение международных аудиторских стандартов для аудита малых предприятий (МСА 1005)

Комментарии по применению МСА при аудите малых предприятий.

11. Аудит международных коммерческих банков (МСА 1000, 1006)

Применение МСА для аудита международных коммерческих банков. Цели аудита и особо важные вопросы, возникающие по различным статьям финансовой отчетности банка.

Оценка систем внутреннего контроля.

Процедуры межбанковского подтверждения.

12. Сходства и различия российских правил (стандартов) аудиторской деятельности и МСА

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, находящиеся в близком согласии с МСА. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, имеющие существенные отличия от МСА; анализ причин таких различий.