

ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

УДК 657.6

ЭТАПЫ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Беленов Олег Николаевич,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой маркетинга Воронежского государственного университета;
belenov@vsu.ru

В статье приводятся результаты анализа требований российских национальных стандартов аудиторской деятельности применительно к следующим основным этапам риск-ориентированного аудита: оценка рисков, ответная реакция на риски, подготовка заключений и иных отчетных документов.

Ключевые слова: аудит, риск-ориентированный подход к аудиту, этапы аудита, оценка рисков, ответная реакция на риски, аудиторское заключение, договор оказания аудиторских услуг.

В последние годы мировое признание получил риск-ориентированный подход к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности: он закреплен в международных стандартах аудиторской деятельности, разрабатываемых Международной федерацией бухгалтеров. Российские национальные стандарты аудиторской деятельности, создаваемые на основе международных аудиторских стандартов, также должны предписывать аудиторам применение этого подхода.

Риск-ориентированный аудит предполагает, что основные усилия аудиторы прилагают в областях, связанных с наибольшими рисками существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется величинами:

- неотъемлемого риска, связанного с подверженностью отчетности существенным искажениям при допущении, что отсутствуют соответствующие средства внутреннего контроля;

- риска средств контроля – вероятности того, что существующие средства внутреннего контроля не позволяют своевременно предотвращать, обнаруживать и исправлять существенные искажения. Даже если контрольные процедуры, относящиеся к бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются эффективными, всегда остается определенный риск, обусловленный несовершенством функционирования системы внутреннего

контроля.

Международная федерация бухгалтеров представляет процесс риск-ориентированного аудита состоящим из трех основных этапов [7]:

- оценки рисков;
- ответной реакции на риски;
- подготовки заключений и иных отчетных документов.

Рассмотрим, какие требования российских национальных аудиторских стандартов должны соблюдаться отечественными аудиторами, применяющими концепцию риск-ориентированного аудита, на каждом из этих этапов.

Реализация этапа «Оценка рисков» начинается с выполнения процедур предаuditного обследования, проводимых для оценки возможности принятия на обслуживание нового клиента (продолжения сотрудничества с существующим клиентом) и выполнения по его поручению конкретного аудиторского задания.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», утвержденному постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» [2], в аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, обеспечивающие разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом будет осуществляться только в отношении заданий:

- в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о противоположном;
- которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;
- при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна получить информацию, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. В случае если аудиторской организацией были обнаружены какие-то проблемы, но, тем не менее, аудиторская организация приняла решение принять на обслуживание нового клиента или продолжить сотрудничество с уже существующим клиентом, способ разрешения проблем должен быть документально оформлен.

При оценке честности руководства потенциального клиента аудиторская организация должна учитывать:

- личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, аффилированных лиц, представителей собственника;
- характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;
- информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- насколько неадекватно низким стремится клиент установить размер денежного вознаграждения аудиторской организации за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг;
- проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;
- признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;
- причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

Информацию о честности руководства потенциального клиента аудиторская организация может получать, например, из следующих источников:

- общение с аудиторской организацией, оказывающей услуги потенциальному клиенту в текущем периоде или в предшествующие периоды, обсуждение с другими третьими сторонами;
- запросы в адрес таких третьих сторон, как банки, организации, оказывающие клиенту юридические услуги, другие представители финансовых и деловых кругов;
- иные открытые источники информации.

При оценке возможностей, профессиональной компетентности, временных рамок и ресурсов аудиторской организации для решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна проанализировать конкретные требования к заданию, руководителю аудита или иного задания и специалистам всех уровней. В частности, аудиторская организация анализирует:

- знания работников в конкретной отрасли или области;
- опыт применения требований нормативных правовых актов Российской Федерации или возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний;
- наличие достаточного для выполнения задания количества работников, владеющих необходимыми знаниями и обладающих соответствующей

профессиональной компетентностью;

- возможность привлечения сторонних экспертов в случае необходимости;
- наличие в составе работников лиц, отвечающих критериям и требованиям, предъявляемым к лицам, способным выполнять обзорные проверки качества выполнения задания, если это применимо;
- способность аудиторской организации выполнить задание в установленные сроки.

Аудиторская организация также должна оценить, может ли принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом вызвать фактический или воспринимаемый конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов аудиторская организация должна оценить целесообразность принятия задания.

Решение о продолжении сотрудничества с клиентом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для возможного продолжения сотрудничества. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в отрасли, знания и опыт работы в которой у аудиторской организации отсутствуют.

Если аудиторская организация получает информацию, которая привела бы к отказу от выполнения задания, если бы она стала известна раньше, то принципы и процедуры, связанные с продолжением выполнения задания и сотрудничества с клиентом, должны предусматривать оценку:

- профессиональной и юридической ответственности, применимой к данным обстоятельствам, включая возможное требование к аудиторской организации сообщить соответствующую информацию лицу (лицам), которое ее назначило;
- возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом.

Принципы и процедуры, регулирующие порядок отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом, предусматривают следующее:

- обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента мер, которые аудиторская организация может предпринять в сложившихся обстоятельствах;
- обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества, а также причин отказа, если аудиторская организация считает отказ целесообразным;
- рассмотрение вопроса о наличии требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности или иных нормативных правовых

актов Российской Федерации в отношении исключения или предоставления возможности аудиторской организации отказаться от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества с сообщением причин отказа соответствующим регулирующим органам;

- документальное оформление значимых вопросов, их обсуждения, сделанных выводов с их аргументацией.

По мере принятия положительного решения в отношении принятия нового аудиторского задания к исполнению в договоре оказания аудиторских услуг закрепляются существенные условия проведения аудита и начинается планирование аудиторской проверки, а именно разработка первоначального варианта общего плана аудита.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденному постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В договоре оказания аудиторских услуг могут также быть указаны:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направ-

лении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг или приложениях к нему могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;

- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями (направлять ли отдельное письмо о проведении аудита), влияют следующие факторы:

- порядок назначения аудитора дочерних организаций;

- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;

- требования законодательства Российской Федерации;

- объем работы, выполненной другими аудиторами;

- доля собственности головной организации;

- степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», планирование аудиторской проверки предполагает подготовку общего плана и программы аудита. Общий план определяет объем и порядок проведения аудита, его итоговый вариант может быть утвержден только после проведения процедур оценки рисков. Процедуры оценки рисков проводятся для формирования у аудитора разумного представления о деятельности клиента и среды, в которой она ведется, необходимого для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности

в целом и отдельных предпосылок ее подготовки.

Как указано в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденном постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора о рисках существенного искажения отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких, как:

- установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;
- рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выявление областей, требующих особого внимания аудитора;
- определение ожидаемых хозяйственных показателей аудируемого лица;
- планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур;
- оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, заключается в понимании следующих проблем:

- отраслевые, правовые и другие внешние факторы;
- характер деятельности аудируемого лица;
- цели и стратегические планы аудируемого лица
- основные показатели деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;
- система внутреннего контроля.

Аудитор должен выполнять следующие процедуры оценки рисков:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в отчетности. Для этой цели аудитор:

- выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета и случаями раскрытия информации в

финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок;
- рассматривает, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению отчетности.

При оценке рисков аудитор должен установить, какие из выявленных рисков требуют специального аудиторского рассмотрения (такие риски определяются как «значимые риски»).

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

1) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства;

2) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

3) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;
- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

5) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку

выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
- привлечение экспертов;
- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

б) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

По окончании выполнения процедур оценки рисков и формирования предварительного общего плана аудита реализуется следующий этап: ответная реакция на риски. Он предполагает разработку и выполнение программы аудита, устанавливающей характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур, являющихся ответной реакцией на выявленные и оцененные аудитором существенных искажений.

Согласно Федеральному стандарту аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011), утвержденному приказом Минфина России от 16 августа 2011 г. № 99н [3], дальнейшие аудиторские процедуры состоят из:

- тестов средств контроля, выполняемых в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора;
- процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Как указано в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и

время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Проведение этих процедур позволяет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать выводы, на которых будет базироваться аудиторское мнение.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

На этапе «Подготовка заключений (отчетов)» аудитор оценивает полученные аудиторские доказательства. При этом могут быть выявлены новые факторы риска или обстоятельства, свидетельствующие о необходимости переоценки ранее идентифицированных рисков. Тогда нужно определить, требуется ли уточнить содержание общего плана и программы аудита, пересмотреть уровень (уровни) существенности, провести дополнительные процедуры оценки рисков и дальнейшие аудиторские процедуры. Когда аудитор приходит к выводу, что все необходимые аудиторские процедуры выполнены, у него появляется основание для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. После проведения в установленном порядке мероприятий внутреннего контроля качества составляются письменная информация (конфиденциальный отчет) руководству аудируемого лица, аудиторское заключение и другие отчетные документы, предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторское заключение составляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», Федеральных стандартов аудиторской деятельности ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении», утвержденных приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н [4]. Особенности аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по специальным правилам, и отдельной части бухгалтерской (финансовой) отчетности установлены Федеральными стандартами

аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности», утвержденными приказом Минфина России от 16 августа 2011 г. № 99н.

Аудиторское заключение должно содержать:

- а) наименование "Аудиторское заключение";
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- г) сведения об аудиторской организации: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;
- д) заявление о том, что отчетность была проаудирована, состав отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, при этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например, в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет представлена проаудированная бухгалтерская отчетность;
- е) распределение ответственности в отношении указанной отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);
- з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность отчетности;
- и) подпись аудитора;
- к) дату аудиторского заключения.

Описание распределения ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором, а также объема аудита приводится в частях аудиторского заключения, озаглавленных "Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность" и "Ответственность аудитора".

Аудиторское заключение должно включать часть, озаглавленную "Мнение", в которой приводится мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Аудитор должен выразить модифицированное мнение, если:

а) установлено, что отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения; если такие искажения оказывают всеобъемлющее влияние на отчетность, выражается отрицательное мнение, если влияние нельзя признать всеобъемлющим – мнение с оговоркой;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения; при всеобъемлющем влиянии таких обстоятельств на отчетность аудитор в аудиторском заключении отказывается от выражения мнения, иначе – выражает мнение с оговоркой.

Когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения. Такая часть размещается перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется "Основание для выражения мнения с оговоркой", "Основание для выражения отрицательного мнения", "Основание для отказа от выражения мнения".

В зависимости от формы модифицированного мнения часть аудиторского заключения, содержащая мнение аудитора, именуется "Мнение с оговоркой", "Отрицательное мнение", "Отказ от выражения мнения".

В случае, когда нормативными правовыми актами РФ на аудитора возлагается обязанность по выполнению в ходе аудиторского задания дополнительной по отношению к предусмотренной федеральными стандартами аудиторской деятельности работы, и составлению отчета о результатах этой дополнительной работы, аудитор сообщает в аудиторском заключении о результатах такой дополнительной работы в отдельном разделе, озаглавленном, например, "Заключение в соответствии с требованиями [наименование, дата, номер нормативного правового акта]".

Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел с описанием результатов дополнительной работы, выполненной аудитором в ходе аудиторского задания, то части, начиная с заявления о том, что отчетность была проаудирована и заканчивая мнением (или разделами «Важные обстоятельства», «Прочие сведения»), должны быть включены в раздел "Заключение о бухгалтерской отчетности". Раздел "Заключение в соответствии с требованиями [наименование, дата, номер нормативного правового

акта]" должен следовать за разделом "Заключение о бухгалтерской отчетности".

Аудиторская организация может включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей отчетности к:

а) отраженному в отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания отчетности ее пользователями;

б) не отраженному в отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

Часть, привлекающая внимание к обстоятельству, отраженному в отчетности, должна:

а) быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора;

б) иметь наименование "Важные обстоятельства";

в) содержать ссылку на отраженное в отчетности обстоятельство;

г) содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Часть, привлекающая внимание к обстоятельству, не отраженному в отчетности, должна иметь заголовок "Прочие сведения". Расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемой в ней информации.

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде. К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается отчетность, в отношении которой выражается мнение. Аудиторское заключение и отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью.

Аудитор должен выполнить все необходимые аудиторские процедуры,

чтобы выяснить, имели ли место до подписания аудиторского заключения события, которые оказывают существенное влияние на отчетность аудируемого лица. Если аудитору становится известно о событиях, он должен выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в отчетности. Обязанности аудита в данных обстоятельствах регламентированы Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

В бухгалтерском учете событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. В аудите термин "события после отчетной даты" используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной отчетности.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по ранее подготовленной отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно

предоставлять отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам.

Если впоследствии отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Если после предоставления пользователям отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское мнение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица пересматривает отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной отчетности и аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Необходимость в пересмотре отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Список источников

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности : постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.

3. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности

(ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. N 90н : приказ Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н (вместе с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства», Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 8/2011) «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 9/2011) «Особенности аудита отдельной части отчетности»).

4. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности : приказ Минфина РФ от 20 мая 2010 г. № 46н (вместе с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», «Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении»).

5. 2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. – Part I. – URL: <http://web.ifac.org/publications>.

6. 2010 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. – Part II. – URL: <http://web.ifac.org/publications>.

7. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Mediumsized Entities. Implementation Guide. December 2007. Small and Medium Practices Committee, International Federation of Accountants (IFAC). – URL: <http://web.ifac.org/publications>.

STAGES OF RISK-ORIENTED AUDIT CHECK

Belenov Oleg Nikolayevich,

Dr. Sc. of Economy, Chief of the Chair of Marketing of Voronezh State University; belenov@vsu.ru

Results of the analysis of requirements of the Russian national auditing standards applicable to the following basic respect to the stages of risk-oriented audit are presented in the article: risk assessment, the response to the risks, prepare opinions and other reports.

Keywords: audit, risk-based approach to audit, audit steps, risk assessment and response to risk, the auditor's report, the contract audit services.