

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. ОЦЕНКА ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Суконников В.В., аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», консультант-аудитор отдела «Промышленные и торговые компании»

Петербургский государственный университет путей сообщения

В статье «Оценка достоверности финансовой отчетности» рассмотрен процесс формирования мнения аудитора о финансовой отчетности и сформулирован основной критерий оценки влияния возможных ошибок и искажений на управленческие решения пользователей финансовой отчетности. В статье даны примеры конкретных процедур и проблем, с которыми сталкивается аудитор в ходе проверки, а также затронуты вопросы оценки ошибок и искажений.

ВВЕДЕНИЕ

Принятие в Российской Федерации Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ [11] не решило вопрос, сможет ли саморегулирование аудиторских организаций побороть недобросовестную конкуренцию и повысить качество оказываемых аудиторских услуг. Финансовый кризис наглядно показал, что аудиторское заключение не всегда объективно отражает слабые стороны деятельности компаний для внешних пользователей. Искажения, которые могут присутствовать в финансовой отчетности, влекут за собой серьезные последствия для управленческих решений пользователей финансовой отчетности. В условиях, когда падает востребованность некоторых видов аудита, аудиторским компаниям стоит более критически подходить к планированию и проведению своих процедур. Необходимо без потери качества получить достаточные количество и надежность доказательств для вынесения мнения о достоверности финансовой отчетности, минимизировав при этом свои затраты. Ключевым фактором становится необходимость четкого понимания интересов пользователей финансовой отчетности для того, чтобы адекватно оценить уровень влияния предполагаемых и обнаруженных ошибок на принимаемые ими решения. В данной статье сделана попытка проанализировать процесс формирования мнения о финансовой отчетности, даны примеры конкретных процедур и проблем, с которыми сталкивается аудитор в ходе проверки, а также затронуты вопросы оценки ошибок и искажений.

1. УСЛОВИЯ ДЛЯ ВЫРАЖЕНИЯ МНЕНИЯ О ДОСТОВЕРНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно Международному стандарту аудита (далее – МСА) №700 «Формирование аудиторского мнения по финансовой отчетности» [9, п. 6, п. 11], а также Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудиторское заключение – официальный документ, подтверждающий, что аудиторская проверка была спланирована и проведена таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в отсутствии существенных искажений и достоверности финансовой отчетности во всех материальных аспектах [1, п. 11].

Исходя из вышесказанного, мнение аудитора о достоверности отчетности определяется двумя условиями:

- наличием разумной уверенности;
- установленным уровнем существенности.

Говорить о разумной уверенности можно только в том случае, если аудитор в ходе своей работы собрал достаточные и надежные доказательства, чтобы уменьшить аудиторский риск до приемлемого уровня. Разумная уверенность не является абсолютной, так как аудиту присущи неотъемлемые ограничения, которые влияют на полученные доказательства, на основе которых аудитор формирует свое мнение [6, п. 5].

Уровень существенности (материальности) применяется аудитором как при планировании, так и при проведении аудита и выражается в оценке влияния выявленных ошибок и искажений на аудит и, в случае наличия неисправленных искажений финансовой отчетности, на управленческие решения пользователей. В количественном измерении уровень существенности – максимально допустимая величина, при которой искажения или ошибки по отдельности или в сумме не могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной отчетности [6, п. 5].

Между уровнем существенности и аудиторским риском, величина которого определяет степень уверенности, существует обратная зависимость, в соответствии с положениями ФПСАД №4:

- чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск;
- чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск [3, с. 122], тем больше аудиторских процедур и проверок по существу необходимо выполнить. Рассмотрим формулу аудиторского риска [3, с. 125]:

$$AP = HP * PCK * PH,$$

где

AP – аудиторский риск;

HP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PH – риск необнаружения.

Первые два члена математической модели являются статическими, так как не зависят от аудитора, а определяются характеристиками аудируемого предприятия. На величину третьего члена аудитор может оказать влияние: снизив риск необнаружения, можно уменьшить и аудиторский риск [1, с. 129]. Уменьшение риска необнаружения достигается привлечением к непосредственной проверке более квалифицированных и опытных аудиторов, расширением круга процедур, проводимых ими, и снижением уровня материальности. В то же время данные о неотъемлемом риске и риске средств контроля на этапе планирования служат для определения материальности. Таким образом, определяемые независимо друг от друга, уровень материальности и аудиторский риск тесно связаны.

2. КРИТЕРИЙ ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ ИСКАЖЕНИЙ НА МНЕНИЕ АУДИТОРА

Мнение аудитора касается достоверности отчетности в целом, поэтому он не обязан в ходе своей работы обнаружить все искажения и ошибки, которые нематериальны для финансовой отчетности в целом, и дать заключение о достоверности финансовой отчетности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена.

В табл. 1 приведены виды аудиторского заключения [3, с. 217] о достоверности информации отчетности, применяемой в аудиторской практике.

Пример заключения с оговоркой: присутствия при инвентаризации товарно-материальных ценностей (ТМЦ) на конец отчетного периода, аудитор выявил серьезные нарушения правил ее проведения, ставящие под сомнение сумму, указанную в балансе. Выявленный факт является существенным для пользователей финансовой отчетности. В то же время аудитор может установить, что другие статьи баланса и вся внешняя отчетность в целом является достоверной и объективной. В таком случае аудитор в своем заключении подтверждает в целом достоверность отчетных данных, но делает оговорку о несоответствии суммы конечного баланса запасов ТМЦ фактическим результатам их пересчета.

Пример отрицательного заключения: отсутствие в учете записей о реализации продукции на существенную сумму повлияет на такие статьи отчетности, как доход от продаж за период, дебиторская задолженность, прибыль от основной деятельности, расчеты с бюджетом по налогу с прибыли, а также оказывает воздействие на стоимость активов и пассивов компании.

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКИ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Характеристики	Виды аудиторских заключений			
	Вид	Модифицированное аудиторское заключение [10, п. 6-10]		
Суть заключения	Безоговорочно положительное	Финансовая отчетность не свободна от ошибок и искажений или нет возможности собрать доказательства обратного [10, п. 4]		
Подвиды	-	Заключение с оговоркой	Отрицательное заключение	Отказ от выражения мнения
Базис для мнения	Собранные доказательства	Собранные доказательства или отсутствие доказательств достоверности отчетности	Собранные доказательства	Нет возможности получить доказательства или присутствуют множественные неопределенности
Наличие ошибок и искажений в отчетности	Возможны	Вероятны	Присутствуют	Присутствуют с высокой долей вероятности или нет возможности оценить их
Влияние предполагаемых ошибок на финансовую отчетность	Нематериальны и не ведут к ошибочным решениям пользователей	Влияют на несущественную часть финансовой отчетности	Существенно влияют на всю финансовую отчетность	Нет возможности оценить или несмотря на наличие достаточных доказательств относительно каждой неопределенности, их совокупный эффект может привести к существенному искажению отчетности

На основе рассмотренных видов аудиторских заключений можно сделать вывод, что рассчитанная аудитором существенность является единственным критерием для оценки влияния обнаруженных искажений на экономические решения пользователей финансовой отчетности, так как во многом предопределяет характер аудиторского заключения.

3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Аудитор применяет профессиональное суждение для определения того, что является существенным [2, п. 4], исходя из окружающих обстоятельств и следующих факторов.

- Представления аудитора о потребностях пользователя в данных финансовой отчетности. Аудитор должен исходить из того, что пользователи отчетности:
 - обладают достаточным знаниями об экономической деятельности и бухгалтерском учете и желанием внимательно изучить финансовую отчетность;
 - осознают, что аудит финансовой отчетности осуществляется исходя из уровней материальности;
 - понимают вариантность показателей, базирующихся на использовании оценочных значений, профессионального суждения и условных фактов хозяйственной деятельности;
 - принимают адекватные экономические решения на основе финансовой отчетности [8, п. 4]. Поэтому даже небольшая сумма ошибки может признаваться аудитором существенной ввиду значимости показателя отчетности вне зависимости от иных обстоятельств.
- Размер или природа искажений. При оценке существенности необходимо учитывать не только количественные, но и качественные стороны информации о клиенте, такие как:
 - вид деятельности;
 - стабильность его положения на рынке;
 - финансовое состояние;
 - качество менеджмента;
 - опыт и квалификация персонала бухгалтерии;
 - наличие сложных и нестандартных операций в учете;
 - организация системы внутреннего контроля.

Уровень существенности зависит от многих факторов, в том числе и субъективных: аудитор определяет важность показателей отчетности для пользователя вместо самого пользователя.

Международный стандарт аудита №320 «Существенность при планировании и осуществлении аудита» устанавливает несколько уровней материальности:

- на уровне финансовой отчетности в целом. Данный уровень существенности отражает ожидаемый аудитором эффект всех неисправленных искажений и ошибок на финансовую отчетность в целом;
- на уровне отдельных классов операций, счетов бухгалтерского учета и раскрываемых сведений [8, п. 10]. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к классам операций, сальдо по счетам и раскрываемым сведениям, помогает аудитору решить вопросы о том, какие статьи исследовать, а также использовать ли выборку и аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу [4, с. 170].

Помимо установленных уровней материальности, аудиторская команда должна рассчитать значение величины, ниже которой искажения и ошибки финансовой отчетности по отдельности или в сумме не повлияют на управленческие решения пользователей и, соответственно, не подлежат включению в список обнаруженных отклонений, который составляется по итогам аудита. Данная величина рассчитывается как оп-

ределенный процент от общей материалности и составляет обычно от 5% до 10%.

Для определения ошибок материалности аудитор использует один из двух подходов [5, с. 82]:

- индуктивный – определение материалности отдельных статей отчетности, а затем и общей материалности в целом;
- дедуктивный – определение общей величины допустимой ошибки и последующее распределение ее между статьями отчетности.

Дедуктивный метод кажется предпочтительнее, чем индуктивный, так как последний ведет к чрезмерной дисперсии значений материалности отдельных статей.

При расчете уровня существенности аудитор на этапе планирования проверки следует выбрать базовые показатели и установить уровень существенности для каждого из них. Выбор базового показателя определяется спецификой деятельности компании. Возможны следующие приемы выбора базовых показателей:

- выбор показателей с наибольшей суммой (например, выбор статей с наибольшим удельным весом в валюте баланса – основные средства, ТМЦ);
- выбор показателей по счетам (или статьям), риск ошибок по которым является значительным (определяется на основе опыта аудитора);
- выбор показателей, важных с точки зрения оценки возможных последствий (валютные операции, расчеты с бюджетом по налогам и сборам).

Помимо указанных базовых показателей могут использоваться и иные, определяемые внутрифирменными аудиторскими стандартами:

- внеоборотные активы, запасы;
- дебиторская или кредиторская задолженность.

Примерная система показателей и установленные для них уровни существенности приведены в табл. 2.

Таблица 2

СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ И РЕКОМЕНДУЕМЫЕ ДЛЯ НИХ УРОВНИ СУЩЕСТВЕННОСТИ [3, с. 119]

Наименование показателя	Уровень существенности, доля от показателя, %
Прибыль организации до налогообложения	5
Валовой объем реализации без налога на добавленную стоимость	0,5-2
Валюта баланса	2
Собственный капитал	10
Общие затраты предприятия	2

На базе стоимостного значения уровней существенности, определенных для каждого из показателей, рассчитывается среднее значение, которое и составит единый показатель уровня существенности, используемый в работе.

Аудитор в ходе проверки может выяснить обстоятельства, которые вынудят его пересмотреть уровень существенности, что должно найти свое отражение в рабочей документации, и, как правило, требует пересмотра аудиторских процедур.

4. ВИДЫ ВОЗМОЖНЫХ ОШИБОК, АНАЛИЗ ИХ ВЛИЯНИЯ НА УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ

Ошибки, выявленные аудитором, можно классифицировать следующим образом:

1. Фактические ошибки – это ошибки, в отношении которых у аудитора нет сомнений.

2. Ошибки, зависящие от профессионального суждения аудитора – аудитор может посчитать суждения менеджмента в части принципа расчета оценочных значений и применения тех или иных методов учетной политики не соответствующими установленным требованиям законодательства. В данном случае ошибкой будет считаться отклонение анализируемого показателя, сальдо счета или суммы транзакции, проведенных в учете от оценки, которую рассчитывает аудитор на основании своего профессионального суждения.

Приведем несколько примеров из проверки секции ТМЦ. Если ТМЦ при инвентаризации определяются расчетным путем (подсчет длины рулона ткани) или с привлечением экспертов (например, подсчет количества угля в насыпи), аудитор должен убедиться в надежности используемых процедур и профессиональной квалификации эксперта. Аудитор должен оценить точность такого метода, что особенно важно, если подсчет ведется с измерением веса предмета. При взвешивании тех или иных позиций необходимо учитывать погрешность измерительной техники, взятую из данных технического паспорта, и убедиться, что клиент также ее учитывает.

На практике аудитору приходится сталкиваться зачастую со средними значениями, используемыми клиентом для определения количества ТМЦ. Например, при проведении инвентаризации объема бумаги, находящейся на складе в виде рулонов, клиент использует следующую процедуру:

- пересчитывает количество всех рулонов одной марки на складе;
- из этого количества записывает вес более чем 50% рулонов;
- рассчитывает на основе записанного веса средний вес;
- умножает расчетный средний вес рулонов на их количество;
- сверяет данные с учетом, принимая во внимание, что отклонения в весе, не превышающее 5% от учетного, считается нормальным.

В данном случае аудитору очень трудно проводить независимую выборочную проверку, так как средний вес, который он рассчитывает самостоятельно, может существенно отличаться от данных клиента. Необходимо присутствовать при записи и расчете клиентом среднего веса каждой позиции, которая попала в выборку, а не только при подсчете количества рулонов, чтобы получить сопоставимые с клиентским подсчетом данные.

3. Экстраполированные ошибки – это значение ошибки популяции, которое рассчитывает аудитор, распространяя на генеральную совокупность ошибку выборки. В ходе данной процедуры возникает ряд проблем:

- использование статистических методов при формировании выборки не дает гарантии, что ошибки, обнаруженные в выборке, присущи всей популяции;
- популяция может содержать ошибки, которые не попадут в выборку для проверки по существу;
- проверка по существу или детальное тестирование, которое проводится на основе выбранных из популяции значений, является по своей сути проверкой формы, а не экономического содержания, так как подтверждает только возможность сопоставить каждой хозяйственной операции первичный документ. Данный тест должен быть дополнен процедурами проверки экономического смысла хозяйственных операций и анализом контрагентов, с которыми осуществляются данные операции;
- в случае, когда суммарная величина оцененной ошибки в популяции является материальной, аудитор должен кардинально пересматривать свои процедуры. Международные стандарты не устанавливают четкого алгоритма действий аудитора в таком случае. Действительно, клиент может со-

гласиться исправить все те ошибки, которые обнаружил аудитор в выборке, но трудно представить, чтобы клиент стал корректировать, к примеру, величину выручки на сумму оцененной ошибки популяции, так как аудитор не может конкретно назвать операции, которые содержат ошибки.

4. Ошибки предыдущих периодов, выявленные в текущем периоде и подлежащие исправлению. Стоит учитывать, что нематериальные ошибки предыдущих периодов могут стать существенными в последующем. В таком случае аудитор должен оценить необходимость пересмотра финансовой отчетности за предыдущий период.

По характеру возникновения ошибки могут быть:

- преднамеренными (искажения) – являются результатом действия или бездействия работников бухгалтерии, имеющего определенную цель;
- непреднамеренными – вследствие недостаточной квалификации работников бухгалтерии.

Классический пример преднамеренной ошибки – включение программистами в платежный реестр по зарплате несуществующих сотрудников последними в списке (под именем ZYX, например), и разработка программы для начисления последнему сотруднику зарплаты. Как следствие, компания не только завышала свои расходы, но и теряла деньги, а также переплачивала налог на доходы своих сотрудников. Данная ошибка носила систематический характер. Как систематические, так и случайные ошибки могут быть обнаружены с помощью проверки любого реестра транзакций на наличие необычных операций.

Однако признаки таких ошибок не всегда свидетельствуют об их наличии. К примеру, анализируя деятельность центрального аппарата компании, выяснилось, что общий список операций по реализации продукции по всем филиалам содержит странные наименования контрагентов: некоторые наименования повторяются, но уже в конце списка, так как дополнительно к их названию прибавлены буквы «яя» или «юю». Данный факт был характерен только для одного филиала аудируемой компании. Сумма потенциальной ошибки казалась нематериальной для всей отчетности, однако с точки зрения последствий ее наличия она была существенной, так как ставилось под сомнение определение выручки компании и величины дебиторской задолженности. Как выяснилось, на данный филиал приходилось наибольшее количество операций по реализации продукции частным лицам. Большое количество контрагентов привело к тому, что в филиале разработали несколько странную аналитику для их учета, прибавляя последние буквы алфавита к наименованиям контрагентов в ряде случаев:

- когда контрагент с таким именем уже существовал;
- когда при заключении договора у контрагента отсутствовали какие-либо документы, и компания ожидала их получить;
- когда договор с контрагентом истек, но в дальнейшем может быть возобновлен.

Филиал и центральный аппарат использовали разные системы учета: филиал заносил в свою систему названия контрагентов и мог их менять по своему усмотрению, создавая новую аналитику, а в центральном аппарате названия контрагентов собирались в общий реестр и не могли изменяться. Аудиторы выборочно протестировали договоры и первичные документы по контрагентам, чьи названия отличаются на эти буквы, сопоставив их с документами контрагентов без этих букв, чтобы убедиться, что это разные юридические лица. В результате искажений обнаружено

не было, но предприятию были даны рекомендации по изменению аналитики.

Рассмотрим несколько примеров вероятных ошибок, которые могут быть выявлены простыми аудиторскими процедурами во время инвентаризации материально-производственных запасов (МПЗ) или как результат контрольных процедур аудитора, и которые по-разному влияют на финансовую отчетность.

1. Проблемы хранения и организации МПЗ:
 - могут привести к искажению реальной стоимости ТМЦ (из-за их порчи), необходимости создать или переоценить резерв под обесценение стоимости МПЗ (ввиду утраты ими первоначальной стоимости как результата хранения), необходимости провести в учете операции по отражению соответствующих расходов;
 - неправильная классификация МПЗ (объекты, числящиеся как материалы, фактически переведены в незавершенное производство) ведет к необходимости реклассифицировать эти объекты и учитывать их в другой строке отчетности;
 - ошибки аналитики – в ходе инвентаризации может быть выявлено, что целые партии МПЗ фактически находятся в другом месте хранения и контроль за их наличием и состоянием невозможен (нахождение склада в труднодоступном регионе или в пути) или право собственности на них является спорным, что может быть не отражено в учете.
2. Учет МПЗ в несоответствующих периодах – в результате искажается картина доходов и расходов компании (отчет о прибылях и убытках) и статьи баланса, относящиеся к МПЗ.
3. Отсутствие счетных листов или иных форм контроля подсчета – в таком случае под сомнение ставится проведение самой инвентаризации, так как аудитор не может полагаться на клиентские процедуры и подтвердить сумму строки в балансе.
4. Ошибки и пропуски в подсчете – влекут к возникновению существенных разниц с данными учета и, как следствие, искажению расходов и доходов компании.

5. ОЦЕНКА ОШИБОК И ИСКАЖЕНИЙ

Оценка искажений включает в себя следующие мероприятия [3, с. 121]:

- проверка того, что неисправленные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая меньше уровня существенности;
- проверка того, что качественные расхождения отмеченных отклонений от принципов и порядка ведения учета в соответствии с требованиями законодательства по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

Примером качественных искажений является недостаточное или несоответствующее описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение оценочными значениями, рассчитываемыми согласно методам, выбранным в учетной политике. Еще один пример качественного искажения – в отчетности не раскрыт факт нарушения предприятием условий кредитования, которое может повлечь за собой расторжение договора и возврат средств кредитору, что может существенно ухудшить финансовое положение организации.

Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, то необходимо определить, существует ли вероятность того, что не обнаруженные искажения, рассматриваемые в совокупности с неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности.

Для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур или

требование от руководства о внесении поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Несогласие руководства аудируемого предприятия внести исправительные проводки по устранению искажений, выявленных по итогам аудита, могут служить основанием для вынесения модифицированного заключения.

Руководство компании-клиента, согласно МСА №315, несет ответственность за объективное и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с установленными принципами ее подготовки, подтверждая в явной или неявной форме аудитору, что финансовая отчетность обладает рядом характеристик. Для оценки риска существенных искажений, а также разработки и выполнения аудиторских процедур, аудитор рассматривает различные типы искажений в отношении классов операций, сальдо по счетам, представления и раскрытия информации, относительно заявленных характеристик финансовой отчетности. Данные девяти характеристик подразделяются на три категории, как представлено в табл. 3.

Таблица 3

ХАРАКТЕРИСТИКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ОТНОСИМЫЕ К РАЗНЫМ ЭЛЕМЕНТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Характеристики	Элементы финансовой отчетности		
	Класс событий	Сальдо по счетам	Представление и раскрытие отчетности
Возникновение	X	-	X
Точность	X	-	X
Полнота	X	X	X
Соответствие периодам	X	-	-
Классификация	X	-	X
Существование	-	X	-
Права и обязательства	-	X	X
Оценка	-	X	X
Понятность	-	-	X

Поясним данные характеристики [7, п. А 111].

- Возникновение – транзакции и события, отраженные в финансовой отчетности, имели место быть.
- Точность – утверждение о том, что все транзакции были отражены в точной, правильной сумме.
- Полнота – утверждение о том, что все транзакции и остатки по счетам, которые должны быть отражены, были отражены.
- Соответствие периодам – транзакции были отражены в правильном периоде.
- Классификация – правильное отнесение транзакций к нужным счетам и правильным строчкам отчетности.
- Существование – утверждение о том, что активы, пассивы и уставный капитал компании действительно существуют.
- Права и обязательства – компания имеет права собственности на учтенные в балансе активы, в пассиве отражена задолженность компании.
- Оценка – правильная оценка активов, пассивов компании.
- Понятность – четкое и ясное представление финансовой отчетности, ее понятность пользователю.

Для каждого счета, класса операций и раскрываемых событий аудитор разрабатывает процедуры, которые покрывают риск того, что заявленные менеджментом утверждения о характеристиках финансовой отчетности, не соответствуют действительности. Проиллюстрируем это примером процедур из аудита секции МПЗ.

1. Возникновение – проводится выборочная проверка первичных документов за отчетный период для подтверждения гипотезы о соответствии каждой операции первичного документа.
2. Точность – выборочная проверка правильности занесения сумм из первичных документов в систему бухгалтерского учета.
3. Полнота – общая сумма реестра операций (закупки, выбытие ТМЦ) за период сверяется с данными финансовой отчетности и оборотно-сальдовой ведомости; сумма операций по счетам из данных реестра сверяется с их оборотами.
4. Соответствие периодам – выбирается дата окончания периода, относительно которой может существовать риск отражения операций не в том периоде. Относительно этой даты определяются равные интервалы во времени (например, две недели до даты и две недели после нее), в зависимости от оцененного уровня риска. Из системы бухгалтерского учета выгружается список хозяйственных операций за этот период по закупкам ТМЦ (операции по дебету счета 10 в корреспонденции со счетом 60), сверяется с данными по счетам. Из данного реестра формируется выборка операций, по которым необходимо проверить первичные документы об оплате и посмотреть договоры, чтобы определить установленную в них дату перехода права собственности и сопоставить ее с датой в учете.
5. Классификация. Расположение мест хранения ТМЦ может быть таким, что затрудняет своевременное отражение данных в системе учета. Например, ТМЦ, которые хранятся на месторождении нефти, учитываются своевременно, но документы об их движении и использовании в производстве поступают в бухгалтерию, находящуюся за несколько сотен километров, с опозданием в несколько недель. В таком случае аудитору необходимо присутствовать при инвентаризации, проверить документы и убедиться, что на дату составления отчетности ТМЦ не должны подлежать новой классификации – как незавершенное производство, а также убедиться в том, что движение ТМЦ будет отражено в соответствующем периоде.
6. Существование – для товарно-материальных ценностей существование проверяется присутствием аудитора при инвентаризации и выполнении ряда контрольных процедур по пересчету позиций, опросу персонала и т.д.
7. Права и обязательства – приобретение ТМЦ должно быть оформлено соответствующими документами, для проверки аудитор производит тестирование операций по закупкам.
8. Оценка – аудитор проверяет правильность расчета себестоимости ТМЦ, необходимость создания резерва под обесценение МПЗ.
9. Понятность – в данном случае аудитор проверяет, что все статьи отчетности, включающие в себя информацию о ТМЦ, полно и достоверно отражают для пользователя факт наличия МПЗ у предприятия.

Аудитор должен убедиться, что отдельные искажения, выявленные в ходе проверки, их общая совокупность и предполагаемые ошибки, размер которых оценен путем экстраполяции ошибок выборок на всю совокупность данных, не окажут существенного влияния на финансовую отчетность.

Выводы

В данной статье был рассмотрен процесс формирования мнения о достоверности финансовой отчетности на примере конкретных аудиторских процедур. Основным критерием для оценки влияния искажений бухгалтерской отчетности на управленческие решения пользователей финансовой отчетности является уровень существенности, который устанавливает аудитор исходя из своего профессионального суждения. В данной работе были рассмотрены основные факторы, влияющие на определение существенности, и методы ее расчета. Выяснилось, что субъективизм оценки аудитора может повлечь серьезные последствия для пользователя финансовой отчетности, поэтому аудиторские процедуры долж-

ны разрабатываться таким образом, чтобы подтвердить или опровергнуть характеристики финансовой отчетности, априори утверждаемые менеджментом клиента, используя различные методы оценки. На практических примерах была дана попытка осветить все то многообразие ошибок и искажений, с которым сталкивается аудитор в ходе своей деятельности, и классифицировать их с точки зрения оценки влияния на финансовую отчетность и мнение о ее достоверности.

Литература

1. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федеральное правило (стандарт) №6 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (с изм. на 19 нояб. 2008 г.). URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/.
2. Существенность в аудите [Электронный ресурс] : федеральное правило (стандарт) №4 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (с изм. на 19 нояб. 2008 г.). URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/.
3. Богатая И.Н. Аудит [Текст] : учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 506 с.
4. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова ; под ред. С.М. Бычковой. – М. : Велби, Проспект, 2007. – 432 с.
5. Кочинев Ю.Ю. Аудит [Текст] / Ю.Ю. Кочинев. – 3-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 484 с.
6. ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing». // Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
7. ISA 315 «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment». // Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
8. ISA 320 «Materiality in Planning and Performing an Audit». // Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
9. ISA 700 «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements». // Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
10. ISA 705 «Modifications to the opinion in the independent auditor's report». // Интернет-сайт Международной федерации бухгалтеров. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
11. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон Рос. Федерации от 30.12.2008 № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Аудиторское заключение; разумная уверенность; уровень существенности; материальность; аудиторский риск; аудиторские доказательства; профессиональное суждение; экстраполированные ошибки, преднамеренные искажения; характеристики финансовой отчетности.

Суконников Виктор Валерьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Автором статьи «Оценка достоверности финансовой отчетности» успешно проанализирован процесс формирования аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности. Автор определил ключевые критерии для оценки значимости экономической информации, классифицировал основные виды возможных ошибок. В статье отражены проблемы оценки искажений и ошибок отчетности, возникающих из-за субъективизма аудиторского мнения и использования методов теории вероятностей. Научная новизна статьи проявляется в описании возможного влияния выявленных ошибок и искажений на

финансовую отчетность на примере аудита секции «Материально-производственные запасы». Статья будет полезна для практикующих аудиторов, так как содержит практические рекомендации, и может быть рекомендована для публикации.

Федоров Е.А., зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Петербургского государственного университета путей сообщения

4.1. ASSESSMENT OF THE FINANCIAL STATEMENT'S VERACITY

V.V. Sukonnikov, Post-graduate of «Accounting and Audit» Cathedra, Audit Consultant of Department Consumer and Industrial Products

Saint-Petersburg Railway University

In article «Assessment of the financial statement's veracity» was described the full process of the auditor's opinion forming and was stated the main criteria for the estimation of the influence of expectable misstatements in financial statement on the economical decisions, taken by users on the basis of this financial statement. In article were given examples of concrete procedures and problems, which are usually met by auditor during the audit, and were disclosed questions of mistakes and misstatements estimation.

Literature

1. I.N. Bogataya. Audit [Text]: study guide / I.N. Bogataya, N.T. Labincev, N.N. Hahonova. – 4th edition, revised and add. – Rostov N/D: Fenix, 2007. – 506 p.
2. S.M. Bychkova, E.J. Itygiлова. International audit standards [Text]: study guide / S.M. Bychkova, E.J. Itygiлова; under edition of S.M. Bychova. – M.: TK Velbi, edition Prospekt, 2007. – 432 p.
3. J.J. Kochinev. Audit [Text] / J.J. Kochinev. – 3rd edition. – StP.: Piter, 2007. – 484 p.
4. Federal rules (standards) of the auditing [Electronic source]: Federal rule (standard) №4 «Materiality in audit», affirmed by Russian Federal Government's Resolution at 23.09.2002 №696 (with changes at 19.11.2008) // Web-site of the Ministry of Finance. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/
5. Federal rules (standards) of the auditing [Electronic source]: Federal rule (standard) №6 «Auditor's report on the financial statements», affirmed by Russian Federal Government's Resolution at 23.09.2002 №696 (with changes at 19.11.2008) // Web-site of the Ministry of Finance. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/
6. ISA 200 [Electronic source] «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing». // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
7. ISA 315 [Electronic source] «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment». // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
8. ISA 320 [Electronic source] «Materiality in Planning and Performing an Audit». // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
9. ISA 700 [Electronic source] «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements». // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
10. ISA 705 [Electronic source] «Modifications to the opinion in the independent auditor's report». // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
11. Concerning Auditing Activities [Electronic source]: fed. law of Russia as at 30.12.2008. Access from the legal advisory system «Consultant Plus».

Keywords

Auditor's report; reasonable assurance; materiality level; materiality; audit risk; audit evidence; professional judgment; extrapolated misstatements; qualitative misstatements; intentional misstatements; financial statement's assertions.