

## 4.2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Чая В.Т., доктор экономических наук, профессор  
Московского государственного университета  
им. М.В.Ломоносова;

Гогия К.А., кандидат экономических наук, доцент  
Абхазского государственного университета

В данной статье даны определения содержания контроля, видов контроля, форм контроля, технологии контроля и требований контроля. Основные постулаты и принципы определения аудита, на основании которых формируется система стандартов аудита. Также изложено содержание процесса аудита и принципы его функционирования. Приведен сравнительный анализ теоретических положений аудита, сформулированных в постулатах. Изложены используемые специфические методы аудита.

Термин «концептуальные основы» определяется как базис, лежащий в основе формирования идей.

Под концепцией (от латинского *conceptio* – понимание, система) в современной экономической литературе понимается определенный способ трактовки каких-либо явлений, или основная точка зрения, или руководящая идея для их освещения; ведущий замысел, конструктивный принцип различных видов деятельности и т.д.

Контроль (от французского *controle* – проверка, английского *control*) – составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями.

Контроль предназначен для осуществления наблюдения в соответствии с задачами, правами и обязанностями субъекта управления.

Выделяют следующие виды контроля:

- государственный, статусом которого могут обладать контрольные органы, функционирующие в непосредственном подчинении законодательной власти;
- вневедомственный, проводимый органами распорядительной и исполнительной власти;
- ведомственный, включая внутрихозяйственный, проводимый ведомственными органами, обладающими контрольными полномочиями;
- аудиторский, независимый государственный, обязательный, инициативный, платный, осуществляемый на основании договоров с объектом контроля (клиентом) о проведении финансовых проверок;
- общественный контроль со стороны обществ, организаций, профсоюзов и т.п.

Общественный контроль – это проверка, наблюдение за исполнением законов, постановлений, управленческих решений и др. Он охватывает сбор данных и передачу информации в компетентные органы о результатах контрольных мероприятий, которые нацелены на выявление причин обнаруженных отклонений и определить пути их устранения для эффективного функционирования государственных органов власти.

Реализуя контрольную функцию, субъект управления создает необходимые предпосылки для нормального функционирования хозяйствующего субъекта и достижения намеченных целей как в стратегической перспективе, так и при решении вопросов оперативного характера.

- Содержание контроля раскрывают такие процедуры, как:
- сбор, обработка и анализ информации о фактическом положении дел в структурных подразделениях;
  - сравнение полученных данных с запланированными показателями;
  - выявление отклонений и анализ их причин;
  - разработка системы мероприятий для достижения намеченных целей.

В современной практике управления используются различные виды контроля.

По контролируемому объектам различают:

- контроль хода производственных процессов;
- технологический контроль;
- финансовый контроль,
- контроль трудовой дисциплины и т.д.

По периодичности контроль может быть систематическим, периодическим и разовым.

По широте охвата различают контроль общий и выборочный.

Выделяют три аспекта управленческого контроля.

- Установление стандартов – ясное и четкое формулирование целей, которые должны быть достигнуты в намеченный период времени. Стандарты базируются на планах, разрабатываемых организациями.
- Одновременно формируется система показателей результативности деятельности управляемого объекта и его структурных элементов, позволяющая точно определить, что должно быть получено для достижения намеченных целей (объем, продажа, прибыль, стоимость сырья и материалов и т.д.);
  - измерение фактически достигнутых результатов за определенный период и их сравнение с ожидаемыми. В ходе сравнения оценивается, насколько допустимы или относительно безопасны обнаруженные отклонения от стандартов;
  - подготовка необходимых корректирующих действий, способствующих приведению фактического положения дел к запланированным результатам. На этом этапе могут пересматриваться и сами стандарты.
- Принята своего рода технология контроля. Она проводится по определенной принципиальной схеме:
  - выбор концепции контроля (система, процесс или частные проверки, предмет и цель контроля, контролирующий орган);
  - определение цели контроля (целесообразность, регулярность и эффективность);
  - нормы контроля (этические, правовые, производств, и т.п.);
  - методы контроля (предварительный (диагностический, терапевтический), текущий и заключительный);
  - объем и область контроля (полный, сплошной, эпизодический, финансовый, качество продукции, производительность труда, экология и т.п.).

Действенность и эффективность контроля обеспечиваются при соблюдении следующих требований:

- использование заранее принятых стандартов;
- соответствие функции, подлежащей измерению;
- доступность для своевременного понимания (позволяющая немедленно определить отклонение от норм и стандартов);
- результативность, способность продуцировать четкие корректирующие меры;
- последовательный характер контрольных процедур;
- базирование на реальных целях и задачах, ориентированных на объективные факты.

Главное предназначение концептуальных основ «аудита» состоит в определении исходных положений – постулатов и принципов, на основании которых формируются система стандартов аудита, содержание процесса аудита и принципы его функционирования.

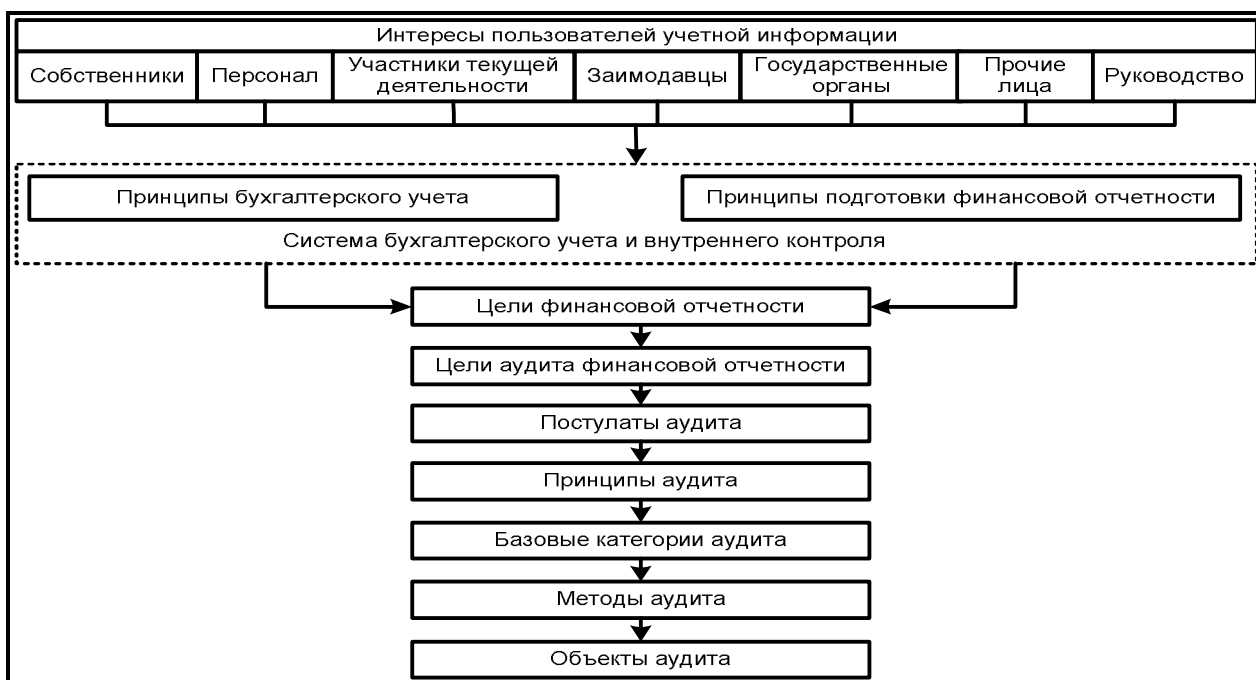


Рис. 1. Концепция аудита

В теории аудита до настоящего времени нет единства мнений и подходов. Можно отметить некоторую общность взглядов российских ученых, основанную на признании в теории постулатов, принципов и категорий, составляющих концептуальные основы аудита. В трудах российских ученых С.М. Бычковой, О.В. Голосова, М.В. Мельник, В.И. Подольского, В.В. Скобары, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, А.А. Терехова, А.Д. Шеремета и др. рассматриваются многочисленные подходы к методологии и методике, а также положения теории аудита.

Структурные элементы предлагаемой концепции аудита представлены в их логической последовательности и взаимосвязи на рис. 1.

Рассмотрим содержательную сторону элементов концепции.

Исходным элементом концепции являются интересы пользователей учетной информации. Известно, что интересы различных групп пользователей существенно отличаются. Суждения о том, соблюдаются ли их интересы, могут быть сделаны на основе данных, предоставляемых им в виде основного продукта системы учета – бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим бухгалтерская (финансовая) отчетность должна отвечать определенным требованиям, а информация раскрываться таким образом, чтобы удовлетворять интересы пользователей. Выполнить подобные требования можно только в том случае, если бухгалтерский учет ведется, а финансовая отчетность формируется в соответствии с принципами, правилами и нормами, принятыми международными и отечественными стандартами.

В принципах российского учета выделены четыре базовых допущения и шесть требований:

- имущественной обособленности;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- полноты;

- своевременности;
- осмотрительности;
- приоритета содержанию перед формой;
- непротиворечивости;
- рациональности.

Однако современный подход к аудиту предполагает изучение не только бухгалтерских операций и методов учета, лежащих в основе финансовой отчетности, но и стратегии, а также процессов деятельности организаций. Для пользователей финансовой отчетности вопросы повышения эффективности функционирования организации более значимы, чем традиционное мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности.

При подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности следует исходить из ее цели, сформулированной в международных и отечественных стандартах учета и отчетности.

Цель финансовой (бухгалтерской) отчетности заключается в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности компании и денежных потоках, необходимой пользователям для принятия экономических решений и позволяющей предвидеть движение денежных средств (в частности, сроки и вероятность поступления денежных средств). Кроме того, следует помнить, что финансовая отчетность предназначена для оценки деятельности руководства (менеджмента, администрации) организации по управлению ее ресурсами. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. В составе финансовой отчетности (в обязательном или инициативном порядке) представляется аудиторское заключение о степени ее достоверности.

В аудиторском заключении формулируется мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. Хочу отметить, что суждение (мнение) аудитора о дос-

товерности отчетности субъективно, хотя и основано на его профессиональных знаниях.

Мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности формируется в соответствии с правилами, установленными стандартами аудита в отношении:

- критериев достоверности;
- используемых оценок и применяемых методов.

Критерии достоверности определяются путем задания допустимых погрешностей – уровня существенности и степени точности отчетных данных. Профессиональное суждение аудитора основано на анализе принципов оценок отдельных активов и обязательств, использованных в учете аудируемого лица. Он вправе согласиться или не согласиться с принятыми оценками. Аудитор использует выборочные методы проверки. При этом он должен обеспечить высокую уверенность и обоснованность мнения о достоверности финансовой отчетности.

Развитие экономических связей, возрастающая сложность отношений в сфере экономики требуют от аудитора анализа стратегии деятельности организации и оценку эффективности менеджмента в сфере управления рисками. Такой подход позволяет достичь всестороннего понимания бизнеса аудируемой организации и выработать суждение относительно правильности учета операций представления и раскрытия фактов хозяйственной жизни. Оценка окружающей среды, в которой функционирует организация эффективности выбранной стратегии, ставит перед аудитором новые задачи: ему необходимо изучить бизнес-процессы и оценить деловые риски. Профессиональное суждение аудитора должно включать мнение относительно того, насколько устойчиво положение организации во внешней среде и как изменилось это положение в течение отчетного периода, за который проводилась проверка.

Изменения во внешней среде могут оказать значительное влияние на стоимость компании в целом, стоимость отдельных активов и иные показатели финансовых отчетов, в которых заинтересованы пользователи. В связи с этим изучение предпосылок подготовки финансовых отчетов, сделанных руководством аудируемого лица, должно базироваться на системности. Системный подход предполагает, что характер, время и масштаб проверки позволяют оценить риск того, что заявления верны или, наоборот, существенно искажают действительное положение дел. В этом случае принципиально меняется методика аудита в отношении оценки рисков, системы внутреннего контроля в целом и ее отдельных элементов.

Международные стандарты аудита (далее – МСА) построены системно и в них выделены важнейшие факторы оценки качества работы аудитора, к которым относятся:

- стратегический подход к анализу деятельности организации;
- анализ деловых рисков с позиции их влияния на аудиторский риск;
- концентрация внимания на процессах деятельности организации;
- анализ перспектив деятельности с использованием финансовых и нефинансовых показателей функционирования организации;
- сообщение руководству организации информации, представляющей для него интерес.

Одним из важнейших элементов концепции являются постулаты аудита. Постулаты – это утверждения, или главенствующие принципы, принимаемые в рам-

ках какой-либо научной теории за истинное, хотя и не доказуемое ее средствами и поэтому играющее в ней роль аксиомы. В зарубежной экономической литературе изложен не один вариант постулатов, основанных на теоретических разработках Р. Маутца (Robert Mautz) и Х. Шарафа (Hussein Sharaf) [1].

Профессором Я.В. Соколовым отмечено, что нельзя механически переносить в практику российского аудита постулаты, не отвечающие современным требованиям. По его мнению, необходима более реалистичная система постулатов, учитывающая психологию человека и необходимость контроля его действий. В связи с этим при построении собственной системы постулатов аудитор должен считать, что проверяемый им отчет составлен неправильно и содержит вольные и невольные ошибки. Аудитор должен исходить из системы постулатов, отвечающей этой концепции [2].

Сравнительный анализ постулатов приведен в табл. 1. Общими для рассматриваемых постулатов являются аспекты, в отношении которых они сформулированы. Основное отличие состоит в том, что классические постулаты Маутца и Шарафа содержат позитивное утверждение («финансовая отчетность не содержит искажений»), а Я.В. Соколов исходит из позитивных и негативных утверждений («отчет составлен неверно»; «непроверенная отчетность не заслуживает доверия»).

Второе отличие в значительной степени связано с позицией Я.В. Соколова на природу, виды бухгалтерских ошибок, искажений бухгалтерской отчетности [2]. В связи с этим можно признать, что формулировка постулатов аудита Я.В. Соколовым отражает как развитие теоретических основ экономической науки, так и изменения в рыночных отношениях, в психологии и поведении человека.

Таким образом, сформулированные постулаты преследуют две цели:

- объяснить, почему необходим аудит;
- доказать, что при определенных условиях возможно получить объективное представление о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Значение постулатов для развития концепции аудита велико, поскольку свое логическое продолжение постулаты находят в принципах аудита, заложенных в качестве основы системы стандартов.

Содержание основных принципов аудита раскрыто в документах Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и Комитета по международной аудиторской практике (КМАП), а также в национальных правилах (стандартах) и Кодексе этики аудиторов. России.

Специалисты в области теории и практики аудита, характеризуя принципы аудита, как правило, выделяют только одну группу – этические принципы. В то же время понятие «принципы аудита» используется ими не только в контексте этики аудиторов. Все это подтверждает наш вывод о том, что в экономической литературе, включая стандарты аудита, единства в терминологии нет. В одних работах отождествляются понятия «концепции» и «принципы», в других – «постулаты» и «принципы».

В отличие от постулатов, которые можно трактовать как базовые предпосылки или допущения относительно экономической среды, в которой функционирует предприятие, принципы непосредственно связаны с методикой и процессом аудита. С помощью постулатов определяются границы (рамки) развития аудита, в то время как в принципах конкретизируются и развиваются его важнейшие характеристики.

Таблица 1

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ АУДИТА, СФОРМУЛИРОВАННЫХ В ПОСТУЛАТАХ**

Аспект, в связи с которым сформулирован постулат	Точка зрения Р. Маутца и Х. Шарафа	Точка зрения Я.В. Соколова
Верифицируемость данных бухгалтерского учета и отчетности	Финансовая отчетность и финансовые данные могут быть проверены	Отчетность должна быть проверена
Конфликт интересов	Конфликт интересов аудиторов и администрации не является неизбежным	Интересы администрации, ее собственников и кредиторов не должны совпадать. Чем больше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем менее надежна ее отчетность
Подверженность отчетности искажениям	Финансовая отчетность и другая информация, подлежащая проверке, не содержат искажений, обусловленных тайным сговором или другими необычайными обстоятельствами. Удовлетворительная система внутреннего контроля уменьшает возможность несоответствий (нарушений правил работы). Постоянное следование общепринятым принципам учета позволяет иметь объективное представление о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности	Отчетность составлена неверно. Никто не свободен от ошибочных выводов
Принцип непрерывности деятельности	То, что справедливо для фирмы в прошлом, будет справедливо и в будущем, если нет доказательств обратного	Не рассматривается, так как признается принципом бухгалтерского учета
Независимость аудитора	Когда проверка финансовой информации выполняется с целью выражения независимого мнения, то деятельность аудитора регламентируется исключительно его полномочиями. Профессиональный статус независимого аудитора адекватен его профессиональным обязательствам	Мнение аудитора зависит от его интересов
Степень доверия отчетности и аудиторскому заключению	Информация, подвергшаяся аудиторской проверке, более полезна, чем не подвергшаяся ей	Непроверенная отчетность не заслуживает доверия. Каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна. Каждое утверждение аудитора должно иметь определенную степень убедительности

Принцип (от латинского *principium* – начало, основа) представляет собой исходное положение какой-либо теории, учения, науки. В аудите с помощью системы принципов устанавливаются базовые понятия, правила, определяется логика аудиторских процедур. Принципы аудита – это общепринятые соглашения относительно правил поведения аудиторов, цели и характера выполняемых ими аудиторских процедур и подготовки заключения (отчетов) по результатам проведения.

Многие российские специалисты и ученые высказывают свою точку зрения на классификацию двух видов принципов аудита: принципы аудита, которые отличают аудит от сопутствующих аудиту услуг, и этические принципы.

Такая позиция в теории аудита понятна, но требования развития философии и логики науки аудита, под влиянием которых меняются традиционные подходы, позволяют дополнить критерии классификации принципов аудита третьей составляющей. Принципы аудита, по моему мнению, можно сгруппировать следующим образом:

- принципы, разграничивающие собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги (сформулированы в МСА 120 «Основные принципы международных стандартов аудита»);
- этические принципы (определены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров МФБ; МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»; в Кодексе этики бухгалтеров России и РП (С) А №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»);
- профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности (сформулированы в МСА и РП (С) А).

В каждую классификационную группу включен определенный перечень принципов.

Особого отношения требует, конечно, третья группа принципов. Но сначала остановимся на общей характеристике первых двух.

В первой группе можно выделить три принципа, характеризующих отличие аудита от сопутствующих услуг, которые раскрыты в МСА:

- характер услуги;
- уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором;
- вид предоставляемого отчета.

К сопутствующим услугам при этом отнесены:

- обзорные проверки;
- согласованные процедуры;
- составление отчетности.

В международных и российских стандартах признаются общие этические принципы, составляющие вторую группу принципов:

- независимость;
- порядочность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- следование техническим стандартам.

Следует отметить, что по своему составу и содержанию этические принципы однозначно трактуются в международных и российских стандартах и достаточно подробно освещены в экономической литературе. В отличие от МСА в российских правилах (стандартах) не выделен принцип следования техническим стандартам, и в то же время в Кодексе этики в качестве

принципа определено требование следования профессиональным стандартам. Данные отличия не являются существенными, так как оба требования сформулированы в отдельных стандартах аудита.

Выделенная третья группа базовых профессиональных принципов связана с содержанием и методологией проведения аудита. В нее входят следующие принципы:

- существенности;
- разумной уверенности;
- разграничения ответственности;
- документирования;
- доказательности;
- выборочной проверки;
- понимания деятельности аудируемого лица;
- профессионального скептицизма;
- унифицированности.

Принцип существенности является концептуальным и применяется для характеристики информации:

- представленной в финансовой отчетности (состав, степень точности и раскрытие показателей в отчетности);
- полученной в ходе аудита (допустимая ошибка, фактическая ошибка, влияние выявленных искажений на достоверность показателей отчетности);
- в формулировке мнения аудитора о достоверности отчетности. Значимость этого принципа определяется тем, что он декларирован в предисловии к МСА как определяющий принцип для положений каждого стандарта.

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

Принцип разграничения ответственности декларируется в аудиторском заключении и предполагает, что аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Принцип документирования необходим в аудите для документального оформления всех сведений, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии со стандартами аудита.

Принцип доказательности используется в ходе аудита, когда необходимо получить надлежащие, уместные и достаточные доказательства с целью формулирования обоснованных выводов для выражения мнения аудитора. Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству.

Принцип выборочной проверки декларируется в аудиторском заключении, относится к процессу аудита и включает изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого

лица; оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Принцип понимания деятельности используется, для того чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Принцип профессионального скептицизма применим в ходе планирования и проведения аудита, когда необходимо проявлять профессиональный скептицизм при обстоятельствах, влекущих существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Профессиональный скептицизм проявляется в критической оценке весомости полученных аудиторских доказательств, чтобы не допустить неоправданных обобщений при подготовке выводов и не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Принцип унифицированности имеет широкую трактовку. В первую очередь он относится к унификации (установлению единых требований) форм и содержания аудиторского заключения, которое составляется по итогам аудита. Унификация формы аудиторского заключения выражена в его сути как официального документа, предназначенного для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Аудиторское заключение составляется в соответствии со стандартом и содержит выраженное в определенной трактовке мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Сами стандарты аудита тоже можно признать унификацией аудита.

Все перечисленные принципы аудита важны с точки зрения объяснения их сущности в теории аудита, а их использование, несомненно, имеет практическую направленность.

Следующими важными элементами концепции аудита являются базовые категории, с помощью которых раскрываются существенные свойства, связи отношения и явления, свойственные этой области знаний. Категории (от греческого «высказывание», «признак») – наиболее общие и фундаментальные понятия, отражающие существенные, всеобщие свойства и отношения явлений действительности и познания. Если с помощью понятий формируется теория аудита и методика (процедуры) его проведения, то категории нужны для обозначения существенных связей, явлений, свойств исследуемого объекта. Некоторые из них используются в смежных областях знаний, например в бухгалтерском учете (документация, ошибка), другие являются узко специальными, например объем аудита, аудиторские процедуры, аудиторский риск и др.

К наиболее значимым и специфическим категориям аудита относятся:

- существенность;
- аудиторский риск;
- аудиторские доказательства;
- аудиторская выборка;
- аналитические процедуры, мнение аудиторов.

Основные категории аудита взаимосвязаны. Между существованием и аудиторским риском связь обратная, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск. Однако предварительный уровень существенности, установленный аудитором на этапе планирования, уточняется при изучении и оценке системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Если в результате тестирования аудитор получит достаточные доказательства надежности и эффективности этих систем, принятые значения уровня существенности, а также неотъемлемого риска и контрольного риска, установленные на этапе планирования, могут быть использованы в ходе проведения аудита. В противном случае аудитору необходимо уточнить принятые значения уровня существенности и составляющих аудиторского риска.

В зависимости от уровня существенности, аудиторского риска и результатов тестирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля определяется объем аудита: трудоемкость, состав и характер аудиторских процедур, которые выполняются с целью получения аудиторских доказательств. На их основании аудитор формирует мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. В зависимости от выводов аудитора может быть подготовлено безоговорочное или модифицированное аудиторское заключение.

Аудит использует систему методов и приемов, которые характеризуют методику аудита. Его методы относятся к сбору и накоплению аудиторских доказательств и анализу информации, полученной в ходе аудита. Разнообразие применяемых методов определяет различные подходы к их классификации. По моему мнению, можно выделить два метода – общенаучный и конкретно-научный.

К первой группе относятся обобщение и абстрагирование, анализ и синтез, индукция и дедукция.

Ко второй – методические приемы документального и фактического контроля; одновременный подход к аудиту дополнил эти методы стратегическим анализом, который позволяет дать более глубокое понимание бизнеса и оценку рисков бизнес-процессов.

Стратегический анализ должен быть положен в основу профессионального суждения аудитора, представленного в финансовых отчетах.

Методы аудита можно также разделить на группы в зависимости от их использования при проверке:

- методы формирования доказательной базы;
- методы проведения аналитических расчетов;
- методы, используемые при оказании сопутствующих услуг.

Основу первой группы составляют способы оценки риска и проведения выборочных обследований; тестирования. Эти способы заимствованы из статистики, хорошо изучены и описаны. Однако практическое применение этих приемов в аудите должно опираться на основополагающие принципы аудита. Во вторую группу входят методы факторного анализа, финансовых вычислений, прогнозирования и др. К третьей группе относятся специальные методы, дифференцируемые в зависимости от вида сопутствующих услуг. Методы аудита применяются к объектам аудита.

Объектом аудита могут выступать любые элементы системы, характеризующей финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица. Например, объектами аудита могут быть системы управления, бухгалтер-

ского учета, внутреннего контроля и их структурные элементы. В процессе тестирования этих систем аудитор оценивает их надежность, эффективность и вероятность появления ошибок.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность также является объектом аудита. Оценка достоверности бухгалтерской отчетности опирается на изучение системы показателей отчетности, которые в свою очередь требуют оценки данных счетов бухгалтерского учета и т.д. Каждый из названных элементов системы бухгалтерского учета может быть структурирован, и все элементы являются объектами аудита. Выделить и классифицировать объекты аудита в этих системах можно по разным признакам.

В основе функционирования любого хозяйствующего субъекта лежат факты хозяйственной жизни, оказывающие влияние на его активы, обязательства, источники. В системе бухгалтерского учета даются количественная оценка, регистрация и отражение в учетных регистрах и отчетности этих фактов. Аудитор для получения объективной оценки отчетных данных должен следовать стандартам аудита, которые задают достаточно жесткую последовательность действий при проверке. В то же время для формирования мнения о достоверности отчетных данных можно использовать и другие подходы.

## Литература

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
2. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

## Ключевые слова

Концепция, контроль, аудит, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, анализ, теоретические положения, методы и приемы, внутренний контроль, хозяйствующий субъект, международные и российские стандарты.

*Чая Владимир Тигранович*

*Гогия Кама Алексеевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье приведен подробный обзор основных концепций контроля и аудита, которые сыграли важную роль в становлении и развитии данного течения в экономике.

Важной особенностью работы является подробное описание структур концепций, что способствует оценить действенность и эффективность контроля, которые обеспечиваются при соблюдении требований, представленных автором.

Кроме того, авторы выделили цели финансовой (бухгалтерской) отчетности, что позволило ей плавно перейти к рассмотрению вопросов контроля и аудита, целью которых является определение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. То есть можно и отметить тот факт, что работа написана логично и позволяет легко перейти от одного вопроса к другому.

Необходимо выделить то, что автор работы рассмотрел основную систему методов и приемов аудита, которые характеризуют его методику. Что позволяет провести параллель и связь контроля со статистикой, ведь именно эта наука позволяет нам количественно найти необходимые данные, нужные для достижения основной цели деятельности аудиторов.

Завершающая часть работы посвящена объекту аудита, что, конечно же, говорит о том, что все вышперечисленное непосредственно зависит от того, что выступает объектом контроля.

Статья соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати.

*Суиц В.П., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова по научной работе*

## 4.2. CONCEPTUAL BASES OF ORGANIZATION OF THE CONTROL AND AUDIT

V.T. Chaya, Doctor of the Economic, Professor of the Lomonosov Moscow State University;

K.A. Gogiya, Candidate of the Economic Sciences, Assistant Professor of the Abkhazian State University

In this article are given the determinations of the control contents, the types of control, the control forms, the technologies and requirements of the control. There are presented the main postulates and principles of the auditing determination, on the basis of which is formed the system of the auditing standards. Also the contents of the auditing process and principles of it's operation are set forth in this very article. The comparative analysis of theoretical positions of the auditing postulates is given in this work. The most usable specific methods of auditing are also stated.

### Literature

1. J.V. Sokolov. The bases of the accounting theory. – M: The Finance and statistics, 2000. – 496 p.
2. R. Adams. The principles of audit. Translation from English / Edited by prof. Sokolov J.V. – M: Audit, Unity, 1995. – 398 p.

### Keywords

Concept, control, audit, accounting, financial statement, analysis, theoretical positions, methods and receptions, internal control, managing subject, the international and the Russian standards.