

4.6. АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ И АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ: ОБЪЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ И ИНФОРМАЦИОННЫЕ ИСТОЧНИКИ

Суконников В.В., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»

*Петербургский государственный
университет путей сообщения*

В статье рассмотрены последние изменения российского законодательства в области регулирования процесса формирования аудиторского мнения. Новые российские стандарты сопоставляются с ранее действующими правилами и международной практикой аудита. В статье описаны риски, возникающие у внешних пользователей в ходе использования аудиторского заключения как информационного источника, и указаны возможные направления совершенствования нормативной базы для более эффективной защиты интересов пользователей.

ВВЕДЕНИЕ

Общество делегирует аудитору полномочия по проверке финансовой деятельности хозяйствующих субъектов и выражению интересов своих различных представителей: инвесторов, налоговых органов, кредиторов. Аудитор, используя определенные методики, субъективно оценивает значимость тех или иных показателей отчетности для ее пользователей и выражает свое мнение о ее достоверности в форме аудиторского заключения. Аудиторское мнение – это квинтэссенция работы аудитора, не существующая отдельно от документа, в котором находит свое выражение: аудиторского заключения. Под аудиторским заключением понимают 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 [2, п. 11]. Ввиду того, что аудиторское заключение является единственным средством коммуникации между аудитором и обществом, ожидающим отчета о его работе, оно подлежит обязательному регулированию и регламентации содержания со стороны контролирующих органов общества – государства.

Приказом от 20 мая 2010 г. №46н Министерство финансов утвердило три новых федеральных стандарта аудиторской деятельности (далее – ФСАД) для действия на территории Российской Федерации взамен утратившего силу правила (стандарта) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (далее – стандарт №6). Все три стандарта посвящены аудиторскому заключению, определяя требования к формированию и документальному оформлению аудиторского мнения:

- ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» устанавливает требования к порядку формирования модифицированного мнения (это мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения), а также определяет требования к аудиторскому заключению, содержащему модифицированное мнение;
- ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» определяет требования к форме и содержанию информации, которая призвана привлечь внимание пользователей отчетности к обстоятельствам, которые, в частности, могут являться основополагающими

для понимания (способствовать пониманию) отчетности, аудиторского заключения, ответственности аудитора.

Представляется интересным рассмотреть те изменения, которые были внесены в законодательство для сближения российской практики аудита с международными правилами.

1. СРАВНЕНИЕ С РАНЕЕ ДЕЙСТВОВАВШИМ ФЕДЕРАЛЬНЫМ СТАНДАРТОМ (ПРАВИЛОМ) №6

Новые аудиторские стандарты определяют не только порядок формирования аудиторского заключения, но и порядок выражения мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, в то время как ранее действовавший стандарт №6 устанавливал требования к форме и содержанию только аудиторского заключения как конечного продукта процесса аудита [2, п. 1].

Насколько важно разделять аудиторское мнение и аудиторское заключение, если оба этих понятия, по сути, не существуют друг без друга? Аудиторское заключение – это документ, содержащий не только аудиторское мнение, но и ряд другой необходимой информации:

- об аудируемом лице;
- о заказчике и исполнителе аудита;
- об ответственности аудитора и менеджмента;
- об аудиторском задании;
- о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- о проверяемом периоде;
- о законодательных нормах, в соответствии с которыми проводился аудит и др.

В этом смысле аудиторское мнение – лишь ключевая часть заключения. С другой стороны, аудиторское мнение первично по отношению к заключению, так как предопределяет его форму и содержание. Аудиторское заключение в этой связи подлежит регламентации для установления состава его информации, то есть для оптимизации техники представления информации об итогах аудита всем заинтересованным в них пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности для удовлетворения их информационных запросов. Процесс формирования аудиторского мнения должен регулироваться и регламентироваться для обеспечения качества оценки аудитором итогов своей работы и вынесения справедливого суждения о деятельности и финансовом положении аудируемого лица. Ввиду вышесказанного распространение ФСАД на аудиторское мнение представляется весьма логичным.

Среди прочих изменений стоит отметить, что действовавший ранее стандарт №6 предполагал более широкое применение, чем введенные ФСАД, так как большая часть его требований распространялась на аудиторские заключения по бухгалтерской информации, не являвшейся финансовой отчетностью [2, п. 1].

В новых стандартах отсутствуют три важных определения: «аудиторское заключение», «достоверность во всех существенных отношениях» и «объем аудита», которым ранее были посвящены три пункта стандарта №6 [2, п. 2, п. 3, п. 10]. В стандарте №6 подчеркивалась важность достоверности отчетности для управленческих решений пользователей. В частности, необходимость соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, прописанная в утратившем силу стандарте, чтобы облегчить его понимание пользователю, теперь отсутствует в новых ФСАД [2, п. 4]. В

аудиторском стандарте №6 оценка степени достоверности отчетности аудируемых лиц законодательству РФ осуществлялась сугубо с помощью расчета отклонений от установленного аудитором уровня существенности по ключевым показателям отчетности [2, п. 3]. Несмотря на упоминание о необходимости руководствоваться в процессе оценки положениями федерального стандарта №4 «Существенность в аудите», стандарт №6 сводил действия аудитора к количественной оценке, упуская из виду важность качественной оценки достоверности не только отдельных показателей, проверяемых с помощью уровня существенности, но и принципов формирования отчетности в целом. В ФСАД 1/2010 отсутствуют эти положения стандарта №6 как таковые.

Среди отличий ФСАД 1/2010 от стандарта №6 стоит отметить замену термина «разумная уверенность» на термин «достаточная уверенность» и конкретизация того факта, что искажения возможны в результате недобросовестных действий или ошибок. Кроме этой замены, в ФСАД 1/2010 отказались от выражения «безоговорочно положительно аудиторское мнение», теперь применяется дословный перевод МСА 700 для указания вида аудиторского заключения: «модифицированное», «немодифицированное».

Структура аудиторского заключения не претерпела существенных изменений. Стоит отметить, что ФСАД 1/2010 обращает особое внимание на необходимость конкретизации проаудированной информации, чтобы было возможно четко разграничивать ее в составе финансовой информации клиента [3, п. 3], а также конкретизирует некоторые части аудиторского заключения (мнение, объем аудита). Кроме того, в ФСАД 1/2010 появились слова о необходимости обязательного присутствия в тексте аудиторского заключения фразы о том, что бухгалтерская отчетность была проаудирована аудитором [3, п. 3], хотя при этом отсутствуют фразы о том, что аудит проводится на выборочной основе [2, п. 12].

Серьезные изменения касаются ответственности аудируемого лица за ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности, так как теперь новые стандарты требуют раскрытия дополнительной информации:

- конкретных лиц, уполномоченных аудируемым лицом, и ответственных за подготовку и достоверность отчетности;
- описание ответственности указанных лиц как за составление и достоверность финансовой отчетности, так и за действующую систему внутреннего контроля [1, п. 5].

В новом ФСАД 1/2010 п. 8, 10, 11 стандарта №6 были объединены, составляя часть «Ответственность аудитора». В этой части, помимо ответственности аудитора за выражение мнения, теперь присутствуют фразы о базисе для аудиторского мнения (полученные доказательства), а также о том, что федеральные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм [1, п. 6].

Стоит отметить, что перечень нормативных документов, в соответствии с которыми можно проводить аудит по-прежнему остался открытым, однако в новом ФСАД появилось упоминание о возможности проведения аудита в соответствии с международными стандартами и требованиями о соответствующем отражении этой информации в аудиторском заключении [1, п. 7].

Несмотря на то, что в новом ФСАД 1/2010 отсутствует термин «объем аудита», сохранилось требование к его описанию посредством включения положений:

- о сути аудиторских процедур;
- о выборе аудиторских процедур с помощью профессионального суждения;
- о проведенной аудитором оценке применяемых аудируемым лицом учетной политики, оценочных значений, и представления отчетности в целом [1, п. 8].

Ключевой раздел нового ФСАД 1/2010 посвящен процессу формирования аудиторского мнения и основаниям для его выражения (п. 10-13), среди которых:

- наличие надлежащих аудиторских доказательств;
- существенность неисправленных искажений;
- соответствие установленным правилам формирования отчетности с подробным описанием признаков возможной необъективности руководства аудируемого лица;
- наличие ссылок на примененные при составлении отчетности требования правил отчетности или их описание.

Среди установленных факторов, которые оценивает аудитор перед вынесением своего суждения, стоит отметить два пункта [1, п. 12]:

- дает ли бухгалтерская отчетность достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность. Данный фактор представляет собой единственное упоминание о необходимости защиты интересов пользователей отчетности в стандарте ФСАД 1/2010;
- уместна ли используемая в бухгалтерской отчетности терминология, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности. Данный фактор касается принципов составления бухгалтерской отчетности, однако выделен в отдельный пункт, так же как это сделано в МСА 700.

Факторы, которые ранее влияли на изменение формы аудиторского заключения на «модифицированное» в стандарте №6, изменились в стандарте ФСАД 1/2010 и звучат теперь более конкретно [3, п. 17]:

- на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;
- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Каждое из этих условий подробно раскрыто в отдельном стандарте ФСАД 2/2010. Примечательно, что возникновение существенных искажений может быть связанным, согласно указанному стандарту, только со следующими факторами [4, п. 4]:

- с принятой аудируемым лицом учетной политикой;
- с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;
- с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Второе условие представляет собой, по сути, сильно измененный п. 29 стандарта №6, касающийся неопределенности. Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием [4, п. 8]:

- возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;
- обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;
- препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

В стандарт ФСАД 2/2010 введен пункт касательно выбора формы модифицированного заключения в зависимости от конкретных факторов [4, п. 12]:

- наличия существенного искажения или риска существенного искажения отчетности при отсутствии возможности получить аудиторские доказательства;

- суждение аудитора относительно степени распространения возможного влияния искажающих факторов на отчетность.

На последнем моменте имеет смысл остановиться подробнее. Из международных стандартов в ФСАД 2/2010 попало разграничение терминов «всеобъемлющее» и «существенное влияние». Действующие определения форм аудиторского мнения базируются на указанных терминах [4, п. 13, 15, 16]. Очень важным отличием нового стандарта ФСАД 2/2010 от ранее действовавшего стандарта №6 является необходимость для аудитора отразить в заключении количественную оценку влияния существенных искажений на соответствующие показатели отчетности, за исключением случая, когда такая оценка не представляется возможной. Если количественная оценка влияния искажения на соответствующие показатели бухгалтерской отчетности не может быть произведена с достаточной надежностью, то аудитор должен указать это в специальной части заключения [4, п. 28].

Краткое упоминание о дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение, которое присутствовало в п. 27, 30 и 33 стандарта №6, заменено на полноценный аудиторский стандарт – ФСАД 3/2010. В стандарте установлена не только необходимость привлечь внимание пользователей к отраженному в отчетности обстоятельству (привлекающая внимание часть), но и необходимость обратить внимание на не отраженное в отчетности обстоятельство, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения (содержащая прочие факты часть) [5, п. 2].

Характер информации, сообщаемой в содержащей прочие факты части аудиторского заключения, различен [3, п. 13]:

- информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита;
- информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении;
- информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности содержания аудиторского заключения.

Наличие подробного описания информации, включаемой в содержащую прочие факты часть, способствует совершенствованию формы аудиторского заключения для формирования четкого понимания результатов аудита у пользователей отчетности.

В целом, стоит отметить, что новые стандарты избежали недостатков предыдущего стандарта №6, заключавшихся в недостаточной детализации содержания, однако сохранили недостатки стандарта №6, заключавшиеся в чрезмерной регламентации формы аудиторского заключения вплоть до конкретных формулировок. К недостаткам стоит отнести исключение из новых стандартов нескольких важных определений, которые встречались только в старом стандарте №6.

2. СРАВНЕНИЕ С ДЕЙСТВУЮЩИМИ МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Названия новых российских стандартов практически дословно повторяют наименования соответствующих международных стандартов:

- ISA 700 «Forming an opinion and reporting on financial statements» (MCA 700);
- ISA 705 «Modifications to the opinion in the independent auditor's report» (MCA 705);
- ISA 706 «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report» (MCA 706).

Несмотря на соответствие названий, российские стандарты не являются дословным переводом международных, так как имеют существенные отличия от них как по структуре, так и по содержанию.

В MCA 700 сформулированы несколько определений, касающихся отчетности, которые отсутствуют в российских стандартах:

- финансовая отчетность общего назначения (general purpose financial statements) – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с принципами общего назначения [7, п. 7a];
- принципы общего назначения – принципы формирования финансовой отчетности, разработанные для отражения общих нужд широкого круга пользователей в финансовой информации. Принципы формирования финансовой отчетности подразделяются на принципы добросовестного представления и принципы соответствия.

Принципами добросовестного или справедливого представления называют те принципы формирования финансовой отчетности, которые требуют соответствия отчетности определенным требованиям:

- признают явно или косвенно тот факт, что для достоверности финансовой отчетности менеджмент может быть обязан раскрыть дополнительную информацию, помимо той, которую требуют принципы формирования финансовой отчетности;
- признают явно или косвенно тот факт, что для достижения достоверности финансовой отчетности менеджмент может быть обязан отклониться от требований принципов формирования финансовой отчетности.

Принципы соответствия относятся к принципам формирования финансовой отчетности, требующим исполнения определенных требований [7, п. 7b].

Подобное разделение принципов формирования отчетности, широко применяемое в MCA, полностью отсутствует в российских стандартах. К примеру, в ФСАД 1/2010 присутствуют те же факторы, которые аудитору предстоит оценить в MCA 700, чтобы сформировать мнение, за исключением одного: представлены ли в финансовой отчетности, включая пояснительные записки, лежащие в ее основе транзакции и события таким образом, чтобы достичь добросовестного отражения [7, п. 14].

Отмеченное различие в терминах пронизывает весь MCA 700:

- принципы добросовестного представления упоминаются в контексте ответственности менеджмента [7, п. 27] и ответственности аудитора [7, п. 32];
- одно из возможных условий модификации аудиторского мнения звучит в MCA следующим образом: «Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с принципами добросовестного представления, не соответствует добросовестному представлению, аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с менеджментом, и, в зависимости от требований применяемых принципов формирования финансовой отчетности и результата обсуждения, должен определить, необходимо ли модифицировать мнение в отчете согласно положениям MCA 705» [7, п. 18].

Отсутствие подобных терминов в российских стандартах, а главное, отсутствие возможности отклонений от установленных законом принципов формирования отчетности ради нужд пользователя, не предполагает, таким образом, качественной оценки принципов формирования отчетности, а заменяет ее количественной оценкой показателей отчетности.

Сопоставляя текст МСА 700 и ФСАД 1/2010, легко заметить, что раздел «ответственность аудитора» в МСА совершенно не содержит какого-либо упоминания об объеме аудита, при этом п. 31 стандарта МСА 700 практически идентичен п. 8 ФСАД 1/2010. В МСА речь идет об описании самого процесса аудита, а не его объема.

Текст МСА 705 и МСА 706 в целом идентичен тексту стандартов ФСАД 2/2010 и ФСАД 3/2010 соответственно, за исключением моментов, касающихся различия принципов подготовки финансовой отчетности, которые в МСА 705 также разделены на принципы соответствия и принципы добросовестного представления [8, п. 23].

Резюмируя вышесказанное, стоит отметить, что новые российские стандарты в данной редакции впервые наиболее близко отражают основные положения международных стандартов, однако российский вариант стандартов сохранил некоторую оригинальность.

3. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ КАК ИСТОЧНИК ИНФОРМАЦИИ

Независимо от используемых стандартов аудита, для потенциального внешнего пользователя финансовой отчетности аудиторское заключение не информативно, если оно содержит немодифицированное мнение. В любом другом случае аудиторское заключение так или иначе идентифицирует неопределенности или проблемы в деятельности компании, что может быть сигналом для пользователей отчетности. В случае немодифицированного мнения аудиторские заключения целого ряда организаций одной отрасли будут походить друг на друга. Малая информативность аудиторского заключения усугубляется неотъемлемыми ограничениями, присущими аудиторскому мнению: применению профессионального суждения, использованию выборочного метода. Внешний пользователь отчетности сталкивается, по сути, с двумя рисками:

- риск неправильного мнения аудитора ввиду применения неправильных суждений ведет к выбору неправильной формы аудиторского заключения;
- риск того, что его интересы не будут учтены, ведет к отсутствию необходимой информации в аудиторском заключении.

Риск первого рода связан непосредственно с работой аудитора – с процессом формирования аудиторского мнения, риск второго рода – с техникой представления мнения аудитора. Важность минимизации этих рисков обуславливается не только желанием аудитора защищать интересы сторонних пользователей отчетности, но и необходимостью совершенствовать методы своей работы для повышения своей конкурентоспособности. Рассмотрим более подробно ключевые факторы, который обуславливают оба вида риска.

Ошибка в суждении или неправильный вывод по выборке могут привести к возникновению риска первого рода. Профессиональное суждение – применение соответствующих навыков, знаний и опыта в контексте существующих стандартов учета, аудита и этики для принятия информированных решений о необходимых действиях в конкретных условиях аудиторской проверки [6, п. 16].

Проблему профессионального суждения можно рассмотреть на примере расчета материалности. Традиционный способ определения уровня существенности является точечной оценкой вероятной ошибки, то есть оценкой, определяемой одним числом. Нельзя не подходить критически к обоснованию подобного эмпирического расчета, так как аудитор сам устанавливает базовый показатель. Определение материалности в таком случае становится субъективной оценкой. Кроме того, выбор в качестве базового показателя определенной строки отчетности или расчетного

показателя, пусть даже и ключевого, не учитывает влияние вероятных искажений иных статей, которые могут быть существенными для интересов других пользователей. Установив с помощью выбранного показателя жесткий критерий оценки, аудитор в своей практической деятельности вынужден сталкиваться с необходимостью постоянно применять профессиональное суждение.

Поясним на примере. Пусть уровень материалности для классов операций и счетов бухгалтерского учета составляет значение в 100 условных единиц. На основе описанной методики, аудитор должен исследовать все выявленные ошибки и искажений, превышающие уровень в 100 единиц, и не обращать внимания на искажения ниже выбранного критерия. Возникает вопрос, что делать в том случае, когда выявленное искажение составляет 101 или 99 единиц? Основываясь на профессиональном суждении, аудитор в обоих случаях может признать выявленные отклонения несущественными. Профессиональное суждение одного аудитора может противоречить в таком случае профессиональному суждению другого аудитора.

Наглядно применение профессионального суждения представлено на рис. 1.

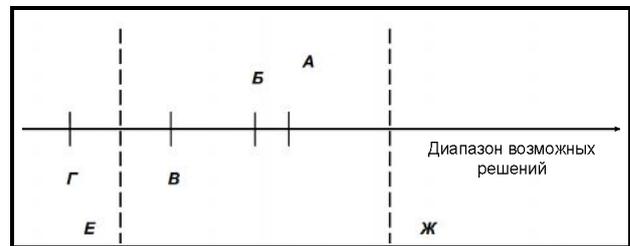


Рис. 1. Область допустимых значений для решения

Пояснения к рис. 1.

- **A** – объективно верное решение, существующее независимо от аудитора и аудируемого лица;
- **B** – решение аудитора, его оценка верного решения;
- **B, Г** – возможные варианты решений клиента;
- **E, Ж** – диапазон применения профессионального суждения аудитора при оценке верного решения.

В случае, если аудитор признает разницу между **B** и **B** несущественной, он может акцептовать решение клиента, если решение клиента находится в диапазоне профессионального суждения аудитора. Если разница между **B** и **B** будет существенной, аудитор при определенных условиях также может акцептовать решение клиента, если оно находится в диапазоне профессионального суждения аудитора. Решение **Г** находится вне диапазона применения профессионального суждения. Решение **Г** будет создавать риск для деловой репутации аудитора, так как влечет за собой риск неправильного суждения. Однако если аудитор пересмотрит подход к аудиту, увеличив существенность или расширив диапазон и включив в него **Г**, то ему придется рассматривать **Г** как возможное решение. По сути, независимость аудитора будет определяться его гибкостью в отношении применения границ профессионального суждения.

Одно из неотъемлемых ограничений аудита – использование выборки в качестве одной из процедур для анализа финансовой отчетности. В связи с этим возникает процедурный риск – риск выборки. Риск выборки – риск того, что аудиторское заключение по итогам выборки может отличаться от выводов, которые были бы сделаны по итогам тестирования всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум возможным ошибочным заключениям:

- в случае тестирования системы контроля привести к выводу, что контроль функционирует лучше, чем это

есть на самом деле, или, в случае проверки по существу, что популяция не содержит ошибок, в то время как она их содержит. Аудитор прежде всего учитывает риск данного типа ошибочного заключения, так как оно затрагивает эффективность аудита и может привести к неправильному аудиторскому мнению;

- в случае тестирования системы контроля можно прийти к выводу, что контроль функционирует хуже, чем это есть на самом деле, а в случае проверки по существу – что популяция содержит ошибки, хотя это не так. Этот тип ошибочного вывода влияет на эффективность аудита и ведет к увеличению объема аудиторской работы по выяснению, был ли сделан правильный вывод, или он является ошибочным.

Для оценки риска выборки имеет смысл применить математический аппарат проверки статистических гипотез.

Риск второго рода непосредственно связан с развитием стандартов аудиторской деятельности. Наличие в МСА, а теперь и ФСАД 3/2010 подробного описания той дополнительной информации, которая может быть включена в аудиторское заключение, позволяет аудитору эффективнее защищать интересы пользователя, способствуя формированию у него понимания сути аудиторской деятельности и итогов проверки.

4. ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СТАНДАРТОВ

Аудитор не может отказаться от выборочного метода в своем исследовании, однако может стараться свести к минимуму влияние профессионального суждения на свои решения. Для этих целей необходимо совершенствовать процедуры определения аудиторского мнения, выделяя объективные требования к аудиторским оценкам. Здесь просматривается аналогия со статистическими оценками.

Одной из центральных задач математической статистики является задача оценки теоретического распределения случайной величины на основе выборочных данных. При этом предполагается, что закон распределения случайной величины известен, но неизвестны его параметры (математическое ожидание, дисперсия). Требуется найти приближенные значения этих параметров, т.е. получить их статистические оценки [5, 468].

Обозначим через Θ^* оценку некоторого теоретического параметра Θ закона распределения случайной величины X . Рассматривая выборочные значения X_1, X_2, \dots, X_n , как реализации случайных величин X_1, X_2, \dots, X_n , получивших конкретные значения в результате опытов, можно представить оценку Θ^* как функцию случайных величин:

$$\theta^* = \varphi(X_1, X_2, \dots, X_n).$$

Это означает, что оценка также является случайной величиной.

Если для оценки некоторого параметра Θ взяты несколько (m) выборок, то в общем случае будет получено столько же разных случайных оценок $\Theta^*_1, \Theta^*_2, \dots, \Theta^*_m$. Математическое ожидание случайной величины Θ^* , имеющей отмеченные реализации, может как совпасть, так и не совпасть с оцениваемым параметром Θ .

Несмещенной оценкой называется статистическая оценка Θ^* , математическое ожидание которой равно оцениваемому параметру $M(\Theta^*) = \Theta$ [5, с. 468].

Смещенной оценкой называется оценка Θ^* , математическое ожидание которой не равно оцениваемому параметру. Так же как и для любой случайной величины, оценка Θ^* может иметь большой или небольшой разброс относительно математического ожидания. Эффективной называется статистическая оценка, которая при одних и тех же объемах выборки имеет наименьшую дисперсию.

В некоторых случаях становится интересным поведение оценки при неограниченном увеличении объема выборки. Состоятельной называется статистическая оценка, которая при увеличении объема выборки стремится по вероятности P к оцениваемому параметру [5, с. 468], т.е.:

$$P(\theta^* = \theta / n \rightarrow \infty) = 1.$$

В частности, если дисперсия оценки при $n \rightarrow \infty$ стремится к нулю, то такая оценка является состоятельной. В теории статистики доказано, что выборочная средняя является несмещенной оценкой, а выборочная дисперсия – смещенной оценкой. Исходя из вышесказанного, можно принять следующие обозначения: объективно верное решение, существующее независимо от аудитора и аудируемого лица – теоретический параметр Θ закона распределения случайной величины X – степени достоверности финансовой отчетности. Выберем в качестве такого параметра среднее значение.

При формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности согласно новым российским стандартам аудитору следует оценить, в частности [1, п. 12]:

- общий порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание k_1 ;
- соответствие отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, существенно влияющим на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности k_2 ;
- обоснованность принятой учетной политики k_3 ;
- обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица k_4 ;
- является ли информация, отраженная в бухгалтерской отчетности, надежной, сопоставимой, понятной и уместной k_5 ;
- дает ли бухгалтерская отчетность, в том числе отраженная в ней информация, достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях, и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность k_6 ;
- уместна ли используемая в бухгалтерской отчетности терминология, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности k_7 .

Таким образом, имеем семь статистических выборок k_1, k_2, \dots, k_7 , состоящих из набора тестов в каждом случае соответствен. Единичным значением для каждой из выборок будет результат конкретного теста, выраженный количественно с помощью разработанной аудитором системы показателей. $\Theta^*_1, \dots, \Theta^*_7$ – статистические оценки теоретического параметра Θ , найденные по выборкам k_1, k_2, \dots, k_7 соответственно, т.е. мнение внешнего аудитора об определенном факторе. Индивидуальная оценка параметра будет в каждом случае осуществляться согласно внутренней системе показателей, применяемых аудитором для каждой выборки. В качестве таких оценок $\Theta^*_1, \dots, \Theta^*_7$ можно рассчитать выборочные средние.

Математические ожидания могут как совпасть, так и не совпасть с оцениваемым параметром. Соответственно, решение аудитора по каждой из выборок может быть смещено относительно истинного мнения или не смещено. В случае выбора в качестве такого параметра оценки Θ^* среднего значения по каждой из выборок k_1, k_2, \dots, k_7 , можно утверждать, что $M(\Theta^*_1), \dots, M(\Theta^*_7)$ будут совпадать с оцениваемым параметром, т.е. будут несмещенными оценками. Имея семь различных оценок, полученных по разным выборкам, аудитору нужно сделать правильный вывод о том, какая из оценок наиболее точно отражает реальное состояние теоретического параметра, т.е. максимально отражать степень достоверности отчетности.

Для того чтобы оценить, какое из мнений является эффективным, необходимо будет сопоставить дисперсии

оцениваемых параметров. Дисперсии выборочных средних будут смещенными оценками. Одна из оценок $\Theta^*_{1,..., \Theta^*_{7}}$ будет считаться эффективной, если обладает наименьшей дисперсией при равных объемах выборок k_1, k_2, \dots, k_7 .

Как правило, выборки k_1, k_2, \dots, k_7 будут отличаться по объему, поэтому оценка эффективности должна быть дополнена оценкой состоятельности: чем больше объем выборки из выборок k_1, k_2, \dots, k_7 , тем больше вероятность, что оценка будет ближе к оцениваемому параметру.

Продолжая аналогию после вышесказанного, применительно не только к выборочным исследованиям, но и в целом к аудиторскому мнению, стоит отметить следующие требования к любой аудиторской оценке в ходе определения достоверности отчетности:

- несмещенность от истинного значения по выбранным параметрам оценки, т.е. совпадение математического ожидания оцениваемого параметра со значением параметра. Для аудитора смысл этого утверждения сводится к необходимости ориентироваться не на отдельные результаты, достигнутые по итогам различных тестов, а на их совокупное влияние на показатели отчетности, выражаемое через средние значения оценочных им показателей по тестам;
- эффективность, т.е. минимальный разброс возможных отклонений от принятого суждения. Для аудитора это означает необходимость минимального разброса значений выбранных показателей оценки по итогам отдельных тестов относительно рассчитанного среднего значения;
- состоятельность, т.е. репрезентативность аудиторской выборки.

Для минимизации риска второго рода необходимо подумать о том, как можно изменить аудиторское заключение в интересах пользователя. Совершенствование информативности аудиторского заключения может идти по двум направлениям: совершенствование техники представления информации для учета интересов всех пользователей и постоянный рост качества своих оценок для формирования объективного аудиторского мнения. Учитывая, что аудитор должен принимать во внимание интересы всех пользователей финансовой отчетности, аудиторские стандарты постоянно совершенствуются в поиске той формы, которая позволит найти компромисс между сообщением внешним пользователям информации, которая им действительно нужна, и сохранением коммерческой тайны клиента. Наличие дополнительной информации в аудиторском заключении, ориентированной на нужды пользователей финансовой отчетности, в этом смысле – большой шаг вперед, так как дает возможность сделать видимой работу аудитора для пользователей финансовой отчетности, превращая аудиторское заключение в ключевой информационный источник для управленческих решений. Для примера снова обратимся к уровню существенности. На сегодняшний день нет требования к раскрытию информации о материальности в аудиторском заключении. Однако присутствие в аудиторском заключении общей материальности могло бы существенно облегчить процедуру финансового анализа для всех пользователей. Пользователь мог бы использовать аудиторскую оценку уровня существенности для расчета стандартной ошибки для всех статей отчетности, что серьезно повлияло бы на управленческие решения.

ВЫВОДЫ

Введение новых стандартов аудиторской деятельности, касающихся аудиторского мнения и аудиторского заключения, стало большим шагом к сближению международной и российской практики аудита. Несмотря на сохранившиеся различия между ними, совершенствование методики представления аудиторского мнения позволит российским аудиторам более объективно учитывать интересы всех пользователей финансовой отчетности. Неотъемлемые ограничения аудита несколько снижают ценность аудиторского заключения как информацион-

ного источника, порождая риски для пользователей. Однако процесс совершенствования методов аудита для минимизации риска ошибочного мнения бесконечен, и внедрение новых стандартов в практику позволяет с оптимизмом оценивать перспективы повышения качества работы аудиторов.

Литература

1. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности [Электронный ресурс] : федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №1/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/.
2. 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/standards/standards_audit/.
3. Дополнительная информация в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федеральный стандарт аудиторской деятельности №3/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/.
4. Модифицированное мнение в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федеральный стандарт аудиторской деятельности №2/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit/.
5. Ермаков В.И. Общий курс высшей математики для экономистов [Текст] : учеб. / Б.М. Рудык, В.И. Ермаков, Р.К. Гринцевичюс, Г.И. Бобрик, В.И. Матвеев, И.М. Гладких, Р.В. Сагитов, В.Г. Шершнев ; под ред. В.И. Ермакова. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 656 с.
6. ISA 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing». URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
7. ISA 700 «Forming an opinion and reporting on financial statements». URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
8. ISA 705 «Modifications to the opinion in the independent auditor's report». URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.
9. ISA 706 «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report». URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.

Ключевые слова

Аудиторское заключение; уровень существенности; профессиональное суждение; риск, финансовая отчетность; аудиторское мнение; аудиторские стандарты; эффективность; несмещенность; состоятельность.

Суконников Виктор Валерьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Автором статьи «Аудиторское мнение и аудиторское заключение: объекты регулирования и информационные источники» успешно сделан обзор последних изменений в российских аудиторских стандартах, касающихся процесса формирования аудиторского мнения. Автор определил ключевые критерии, отличающие новые стандарты от действующих международных правил аудита. В статье отражены проблемы недостаточной информативности аудиторского заключения в ряде случаев и возможные риски, которые при этом возникают для внешних пользователей.

Научная новизна статьи проявляется в описании возможных направлений совершенствования аудиторских стандартов для максимальной защиты интересов пользователей отчетности. Статья будет полезна для практикующих аудиторов, так как содержит развернутый комментарий к утвержденным стандартам аудита, и может быть рекомендована для публикации.

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

4.6. AUDIT OPINION AND AUDIT REPORT: OBJECTS OF REGULATION AND INFORMATION SOURCES

V.V. Sukonnikov, Post-graduate of
«Accounting and Audit» Cathedra

Saint-Petersburg Railway University

In the article «Audit opinion and audit report: objects of regulation and information sources» were described the last changes in Russian legislation, concerning process of audit opinion's forming. New Russian audit standards were compared with the old rules and international practice of auditing. In the article were given examples of external user's risk, arising by usage of audit report as an information source, and were stated possible directions of legislation's improvement in order to protect users' interests.

Literature

1. V.I. Ermakov. General course of high mathematics for economists [Text]: textbook. / B.M. Rudyk, V.I. Ermakov, R.K. Grincevichus, G.I. Bobrik, V.I. Matveev, I.M. Gladkih, R.V. Sagitov, V.G. Shershnev; under edition of V.I. Ermakov. – M.: Infra-M, 2003. – 656 p.
2. 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/
3. Federal standard of the auditing [Electronic source]: Federal standard №1/2010 «Forming an opinion and reporting on financial statements», affirmed by Ministry of Finance's Resolution at 20.05.2010 №46n // Web-site of the Ministry of Finance. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/
4. Federal standard of the auditing [Electronic source]: Federal standard №2/2010 «Modifications to the opinion in the independent auditor's report», affirmed by Ministry of Finance's Resolution at 20.05.2010 №46n // Web-site of the Ministry of Finance. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/
5. Federal standard of the auditing [Electronic source]: Federal standard №3/2010 «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report», affirmed by Ministry of Finance's Resolution at 20.05.2010 №46n // 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 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>.
8. 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>.
9. ISA 706 [Electronic source] «Emphasis of matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report» // Web-site of IFAC. URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board>.

Keywords

Auditor's report; materiality level; risk; professional judgment; financial statement; audit opinion; standards of auditing; effectiveness; consistency of estimate; unbiased estimate.