

# **АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСА**

**Г. И. Пашигорева, доктор экономических наук, профессор.**

**Санкт-Петербургский университет ГПС МЧС России.**

**Н. И. Гуденко, кандидат экономических наук. Санкт-Петербургский  
государственный университет сервиса и экономики**

Рассмотрена аудиторская деятельность с позиции проекта нового Федерального закона

«Об аудиторской деятельности» и проектов федеральных правил (стандартов) шестой очереди. Предложен алгоритм сбора аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в рамках современных требований норм и законов, отражены особенности аудирования консолидированной финансовой отчетности.

*Ключевые слова:* аудиторская деятельность, аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудиторские доказательства, финансовая отчетность, хозяйственные операции

## **AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE ECONOMICAL SUBJECT IN THE CRISIS CONDITIONS**

G. I. Pashigoreva. Saint-Petersburg university of State fire service of EMERCOM of Russia.

N. I. Gudenko. Saint-Petersburg state university of service and economy

Auditor activity from a position of the project of the new Federal law is considered? About auditor activity? And projects of Federal rules (standards) of the sixth turn. The algorithm of gathering of auditor proofs is offered at carrying out of audit of the financial (accounting) reporting within the limits of modern requirements of norms and laws, features of audition of the consolidated financial reporting are reflected.

*Key words:* auditor activity, audit of the financial (accounting) reporting, auditor proofs, the financial reporting, economic operations

Одной из основных целей финансовой (бухгалтерской) отчетности является обеспечение необходимой информацией различных ее пользователей, достоверность которой должна быть подтверждена аудиторской практикой. Аудит – это многогранный и сложный процесс, требующий правильной и рациональной его организации.

В настоящее время аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности трактуется как независимая проверка экономического субъекта с целью выражения мнения о ее достоверности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству.

Реформирование аудиторской деятельности связано с принятием нового федерального закона об аудиторской деятельности и новых федеральных правил (стандартов), что определяет современный подход к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта. Прежде всего это относится к понятию «аудит», который должен рассматриваться с позиции бизнеса организации и его результатов, достоверность которых аудитор должен подтвердить. Следовательно, аудит это более широкое понятие, чем подтверждение показателей отчетности.

По нашему мнению, это процесс, в котором происходит накопление информации, относящейся к соответствующей бизнес-системе, и оценка компетентным лицом степени ее соответствия общепринятым критериям для выражения мнения в своем заключение о ее полноте и достоверности.

Для достижения основной цели аудита – формирования объективного мнения о

достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности – аудитор должен обеспечить получение достаточного количества необходимых аудиторских доказательств.

Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации в 2006 г. были одобрены проекты стандартов шестой очереди ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» и ПСАД № 37 «Задания по обзорной проверке финансовой информации».

Цель ПСАД № 37 состоит в том, чтобы аудиторская компания получила понимание деятельности аудируемого экономического субъекта, включая его организационную структуру, систему бухгалтерского учета, активы, пассивы, обязательства, доходы и расходы, характер осуществляемых хозяйственных операций.

Выполняемые при этом процедуры должны сориентировать аудитора о возможности возникновения рисков при несоответствии применения принципов и методов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Подготовленная таким образом информация будет влиять на перечень аудиторских доказательств.

В требованиях ПСАД № 5 уточнены объем и качество необходимых аудиторских доказательств и аудиторские процедуры для их получения. При этом эти доказательства должны включать информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях и быть обоснованными, достаточными и надежными, то есть отвечать качественным критериям. Объем предполагаемых аудиторских доказательств зависит от риска искажения информации и отдельных подцелей аудита. При анализе достаточности важным является проявление профессионального скептицизма и профессионального суждения при оценке количества и качества аудиторских доказательств.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемым субъектом аудитор рассматривает с позиции оценки рисков и различных видов потенциальных искажений для разработки уместных аудиторских процедур.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» для проведения аудита должны приниматься при условии охвата всех аспектов, а именно:

- возникновение – отраженные в учете хозяйственные операции и события фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;
- полнота – все хозяйственные операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены;
- точность – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям и событиям, были отражены надлежащим образом;
- отнесение к соответствующему периоду – хозяйственные операции и события были отражены в соответствующем учетном периоде;
- классификация – хозяйственные операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- существование – отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;
- права и обязательства – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;
- оценка и распределение – активы, обязательства и капитал включены в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно [1].

В отношении представления и раскрытия информации:

- возникновение, права и обязательства – отраженные в отчетности события, хозяйственные операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

- полнота – все события и факты, которые должны были быть включены в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, были в нее включены;
- классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней факты и события отражены в понятной форме;
- точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах [1].

В подтверждение выполнения организацией всех условий подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен разработать алгоритм своих действий по следующим направлениям:

- выявить финансово-хозяйственные операции и события, имевшие место на протяжении отчетного периода, и их сгруппировать по содержанию;
- определить круг счетов бухгалтерского учета, на которых отражены операции и события и сальдо этих счетов в финансовой (бухгалтерской) отчетности на конец отчетного периода;
- изучить объем и содержание информации, представляемой к раскрытию.

В целях выполнения намеченных действий целесообразно дезагрегировать информацию финансовой (бухгалтерской) отчетности таким образом, чтобы аудиторские доказательства логично и полно отражали все процедуры аудита. Систематизация информации по этапам дезагрегирования позволит определить риск ее искажения и уточнить объем необходимых аудиторских процедур.

Последовательность дезагрегации показателей аудируемой отчетности представляется следующим образом:

- во-первых, изучение процедур подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в обратном порядке;
- во-вторых, выделение из отчетности важных сегментов и формулирование подцелей аудита в рамках каждого сегмента;
- в-третьих, последовательное подразделение сегментов на статьи и группировка их по экономическим признакам;
- в-четвертых, статьи распределяются по счетам бухгалтерского учета, повлиявших на формирование значений соответствующих статей;
- в-пятых, производится группировка счетов по хозяйственным операциям, совершение которых послужило основанием для записи на счетах.

В общем виде этапы дезагрегирования с точки зрения достижений подцелей аудита можно представить следующим образом (табл. 1).

Подразделение финансовой (бухгалтерской) отчетности на элементы способствует распределению конкретных задач между членами аудиторской группы при организации процесса аудита.

На базе обобщения результатов тестирования сальдо и оборотов соответствующих счетов бухгалтерского учета и хозяйственных операций определяется соответствие каждой статьи установленным критериям. Основным тестируемым элементом является хозяйственная операция. Такая последовательность достижения цели аудита – основа организации процесса аудиторской проверки.

Состав и содержание финансовой (бухгалтерской) отчетности подчинены задаче комплексного удовлетворения информационных потребностей ее пользователей, и каждый элемент отчетности выполняет функции предоставления информации в определенном разрезе. Поэтому при формировании мнения о достоверности отчетности важно не только получить представление о правильности составления ее форм, но и насколько содержание каждого элемента представленной организацией отчетности соответствует установленной информационной задаче (табл. 2).

Таблица 1. **Этапы дезагрегирования**

Бухгалтерская отчетность	<i>Исходный этап</i> Отчетность должна соответствовать критериям полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности. Получить достаточные доказательства соответствия установленным критериям невозможно
Статьи бухгалтерской отчетности	<i>Первый этап</i> Определяется степень важности различных критериев для статей бухгалтерской отчетности. С условной степенью уверенности можно установить соответствие критерию существования отдельных статей отчетности. Получить достаточные доказательства для остальных критериев невозможно в связи с агрегированностью и разнородностью статей отчетности
Счета бухгалтерского учета	<i>Второй этап</i> Возможность получения с различной степенью уверенности доказательств для подтверждения ограниченного количества критериев путем подтверждения сальдо по счетам. Невозможно получить доказательства, базирующиеся на тестировании оборотов по счетам
Хозяйственные операции	<i>Третий этап</i> Получение с достаточной степенью уверенности доказательств по всем установленным критериям

Все части финансовой (бухгалтерской) отчетности – это единое целое, достоверность которых в соответствии с отчетными документами должна быть подтверждена во взаимосвязи и непротиворечивости всех показателей, содержащихся в формах финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Стремительно развивающаяся рыночная экономика способствовала образованию холдингов, корпораций и различных промышленных групп, где собственником таких компаний необходимо иметь достоверную информацию о принадлежащем им бизнесе, результаты которого формируются в консолидированной финансовой отчетности. При этом надо помнить, что такие компании составляют финансовую отчетность по международным стандартам. Специфика бизнеса организационной и внутренней структуры аудируемой организации влияет на выбор основных направлений планирования аудита. Аудит консолидированной отчетности будет сориентирован на выбор экономических субъектов, наиболее значимых для аудируемой компании, разработку методик получения аудиторских доказательств, оценку их достаточности для обоснования выводов при принятии решений относительно формы аудиторского заключения.

Таблица 2. **Информационные задачи для элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Элементы финансовой (бухгалтерской) отчетности	Информационная задача
Бухгалтерский баланс	Достоверное отражение имущественного и финансового положения организации на отчетную дату
Отчет о прибыли и убытках	Характеристика финансовых результатов деятельности организации за отчетный и предшествующий период
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибыли и убытках	Дополнительная информация, не раскрытая в бухгалтерском балансе и отчете о прибыли и убытках, но необходимая пользователям для реальной оценки имущественного и финансового положения организации
Аудиторское заключение	Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации

Количество аудиторских доказательств устанавливается согласно предпосылкам подготовки финансовой отчетности. Принципы подготовки составления финансовой отчетности по российским стандартам не противоречат международным и включают те же элементы, а именно: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, отражающие реальные хозяйственные процессы. Группировка их соответствующим образом позволит правильно выполнить деагрегацию отчетности, определить основные направления планируемой проверки и перечень аудиторских процедур, необходимое количество доказательств по каждому проверяемому факту хозяйственной деятельности. Особое значение здесь придается оценке существенности информации и аудиторского риска. В целом система аудита в рамках международной практики, по мнению Е.В. Галкиной, должна быть сориентирована на анализ внешних факторов – сделок аудируемой организации со своими контрагентами. Большое значение придается рискам, возникающим как в аудиторской, так и в аудируемой организации. В связи с этим в аудите появляется новая ориентация на «концепцию управления рисками предприятия, которая приобретает все более объемные аспекты».

### **Литература**

1. Грищенко А. В. Проекты федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности шестой очереди // Финансовый учет и аудит. – 2008. – № 1–3. – С. 32.
2. Галкина Е. В. Анализ аудиторских доказательств по предпосылкам подготовки финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 11. – С. 19.
3. Жарылгасова Б. Т., Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита. – М., 2008.
4. Скородумов В. И. Аудит и сопутствующие услуги организации // Финансовый учет и аудит. – 2008. – № 1–3. – С. 44.