**Содержание**

Введение

1. Внедрение стандартов аудита в России

2. Содержание МСА №240

3. Сравнительный анализ содержания МСА №240 и ПСАД №13

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Российская экономика нуждается в западных инвестициях в некоторые отрасли, для получения которых необходимо убедить инвесторов в целесообразности вложений средств, предварительно предоставив им информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Объективным документом, отражающим положение организации и результаты ее хозяйственной деятельности, служит бухгалтерская отчетность. Сторонние инвесторы заинтересованы в том, чтобы она была достоверной. Поэтому отчетность должна быть составлена по понятным для западных инвесторов правилам, а ее достоверность должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита с использованием тех же процедур, что и на Западе. Российские инвесторы также заинтересованы в достоверности отчетности отечественных организаций и в добросовестном ее аудите. Все это делает очевидной необходимость единых подходов к аудиту в России и за рубежом. Однако у данной точки зрения есть противники, считающие, что специфика России и нынешний уровень ее экономического развития делают нецелесообразным или невозможным применение в нашей стране МСА или местных стандартов, основанных на МСА. Сторонники такой позиции ссылаются на то, что большинство клиентов гораздо сильнее заинтересованы в проверках и оптимизации налогообложения, чем в абстрактном «подтверждении достоверности». К сожалению, в России пока мало квалифицированных инвесторов, действительно анализирующих баланс и данные о прибыли, чтобы принять решение об инвестировании.

Ключевой проблемой при внедрении МСА является контроль выполнения их аудиторскими организациями. На сегодняшний день квалификация работников государственных контрольно-ревизионных органов не всегда позволяет им разбираться в тонкостях методики аудита. Не в состоянии государство и ассигновать достаточные средства на рост штата государственных проверяющих. У некоторых аудиторов возникают опасения, что конфиденциальная информация, полученная проверяющими в процессе работы, может быть использована во вред клиентам аудиторов. В отличие от государственных органов общественные организации аудиторов могли бы наладить систему взаимопроверок качества аудита и соблюдения стандартов среди своих членов. Решился бы и вопрос финансирования таких проверок, например, за счет членских взносов участников объединений. Квалифицированные специалисты, разбирающиеся в методике и стандартах аудита, в сезон пониженной нагрузки аудиторов могли бы по согласованному графику проверять друг друга. Однако возникают опасения, что такие проверки будут недостаточно строгими. В настоящее время в России существует большое количество профессиональных объединений, конкурирующих между собой за приток новых членов и поступление от них членских взносов и объективно не заинтересованных в том, чтобы отпугивать специалистов и аудиторские организации строгими требованиями. Кроме того, некоторые аудиторы опасаются, что пришедшие к ним с проверкой коллеги из другой аудиторской организации могут переманивать клиентов, заимствовать методические секреты и «ноу-хау».

При сложившихся обстоятельствах представляется целесообразным разумное сочетание государственных и общественных методов контроля. Следовало бы передать контроль качества аудита некоторым наиболее авторитетным общественным объединениям и наделить высший государственный орган регулирования аудиторской деятельности полномочиями отбирать право на контроль качества аудита у тех, кто скомпрометировали себя потворством своим членам и, напротив, пролонгировать такое право для организаций, делом доказавших свою взыскательность и нетерпимость к нарушителям стандартов. Что касается лицензированных аудиторов и аудиторских организаций, не вошедших в объединения, наделенные правом проверки, то их могли бы напрямую контролировать государственные органы, но с привлечением к работе специальных квалифицированных комиссий.

**1. Внедрение стандартов аудита в России**

Проблема внедрения МСА в отечественную практику, заключается в том, что российские аудиторы плохо представляют себе, что понимается под международными стандартами аудита, далеко не все из них хорошо знакомы даже с национальными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ПСАД). На основе действующих в настоящее время МСА разработан ряд отечественных аналогов. В целом стандарты можно объединить в группы:

1) международные стандарты аудита, близкие к российским;

2) международные стандарты аудита, отличающиеся от российских аналогов;

3) документы МСА, не имеющие аналогов среди российских стандартов;

4) российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе МСА.

Международными стандартами аудита, близкими к российским, являются: МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» (ПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»), МСА 210 «Условия аудиторских заданий» (ПСАД №12 «Согласование условий проведения аудита»), МСА 220 «Контроль качества работы в аудите» (ПСАД №7 «Внутренний контроль качества аудита»), МСА 230 «Документирование» (ПСАД №2 «Документирование аудита»), МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» (ПСАД №14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»), МСА 300 «Планирование» (ПСАД №3 «Планирование аудита»), МСА 310 «Знание бизнеса» (ПСАД №15 «Понимание деятельности аудируемого лица»), МСА 320 «Существенность в аудите» (ПСАД №4 «Существенность в аудите»), МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» (ПСАД №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»), МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем» (ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»), МСА 510 «Первичные задания – начальные сальдо», МСА 710 «Сопоставимые значения» (ПСАД «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»), МСА 520 «Аналитические процедуры» (ПСАД «Аналитические процедуры»), МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» (ПСАД №16 «Аудиторская выборка»), МСА 540 «Аудит оценочных значений» (ПСАД «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»), МСА 550 «Связанные стороны» (ПСАД №9 «Аффилированные лица»), МСА 560 «Последующие события» (ПСАД №10 «События после отчетной даты»), МСА 570 «Непрерывность деятельности» (ПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»), МСА 580 «Заявления руководства» (ПСАД «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта»), МСА 600 «Использование работы другого аудитора» (ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации»), МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (ПСАД «Изучение и использование работы внутреннего аудита»), МСА 620 «Использование работы эксперта» (ПСАД «Использование работы эксперта»), МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность» (ПСАД «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность»), МСА 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации» (ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации»), ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента» (отменен в июне 2001 г.) (ПСАД «Общение с руководством экономического субъекта»), ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы» (ПСАД «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем»).

Международными стандартами аудита, отличающимися от российских аналогов, являются: глоссарий (ПСАД «Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»), МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» (ПСАД №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»), МСА 500 «Аудиторские доказательства» (ПСАД №5 «Аудиторские доказательства»), МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» (ПСАД №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»), МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей» (ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»), МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»), ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий» (ПСАД «Особенности аудита малых экономических субъектов»).

К документам МСА, не имеющим аналогов среди российских правил (стандартов), относятся: МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность», МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита», МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями», МСА 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации», МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей», МСА 505 «Внешние подтверждения», МСА 910 «Задание по обзорной проверке финансовой отчетности», МСА 930 «Задания по компиляции финансовой информации», ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения», ПМАП 1001 «Среда ИТ – Автономные персональные компьютеры», ПМАП 1002 «Среда ИТ – Онлайновые компьютерные системы», ПМАП 1003 «Среда ИТ – Системы баз данных», ПМАП 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами», ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков», ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности», ПМАП 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

Российскими ПСАД, не имеющими аналогов в системе МСА, являются: «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Образование аудитора», «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам». В конце 1993 г. были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. В соответствии с ними Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации поэтапно одобрила 38 правил (стандартов), которыми детально регламентировалась деятельность аудиторов. При разработке правил за основу брался материал, изложенный в МСА. Особенностью российских правил была их схожесть с МСА по идеям и с отечественными инструкциями по структуре. В российских стандартах шире и подробнее раскрывались многие вопросы, которые могли вызвать непонимание в условиях становления российского аудита. После принятия Федерального закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» образовался правовой вакуум, обусловленный тем, что названные стандарты были написаны в соответствии с Временными правилами, а решения некоторых вопросов уже диктовались Законом.

Эта проблема решается, поэтапно разрабатываются и утверждаются Правительством федеральные аудиторские стандарты. Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. №228 утверждена очередная партия стандартов с 17 по 23. Перечислим действующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», №2 «Документирование аудита», №3 «Планирование аудита», №4 «Существенность в аудите», №5 «Аудиторские доказательства», №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», №7 «Внутренний контроль качества аудита», №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», №9 «Аффилированные лица», №10 «События после отчетной даты», №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», №12 «Согласование условий проведения аудита», №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», №14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», №15 «Понимание деятельности аудируемого лица», №16 «Аудиторская выборка», №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», №20 «Аналитические процедуры», №21 «Особенности аудита оценочных значений», №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» и №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица». В частности, правило (стандарт) №19 устанавливает единые требования проверки остатков по счетам бухучета на начало отчетного периода, когда аудит проводится впервые или если за предыдущий период проверку осуществлял другой аудитор.

В первую очередь необходимо обратить внимание на то, что новые правила аудиторской деятельности разработаны с учетом международных стандартов аудита и фактически представляют собой официально утвержденный перевод МСА. Содержание новых российских правил (стандартов) стало менее подробным по сравнению с их первоначальными вариантами. Данный факт нельзя однозначно классифицировать как положительный или как отрицательный, поскольку российский аудит всегда базировался на тех же принципах, что и международный, а условности и недопонимания устранялись комментариями.

**2. Содержание МСА №240**

Мошенничество – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности.

Согласно МСА 240 «Мошенничество и ошибки» мошенничество может выражаться в следующих действиях: манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов; незаконное присвоение активов; сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях или документах; отражение в учете несуществующих операций; неправильное применение учетной политики.

Ошибки –непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности, например математические просчеты, описки, упущение фактов или их неверная интерпретация, неправильное применение учетной политики.

Руководство проверяемого субъекта несет ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества или ошибок с помощью эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также проведения ежегодного аудита. При этом на аудитора не переносится ответственность за предотвращение ошибок или мошенничества.

В процессе планирования аудитор должен: запросить у руководства данные о ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок; оценить зависящий от них риск существенного искажения финансовой отчетности, которую предстоит проверить; разработать процедуры, с помощью которых возможно обнаружить эти существенные искажения. Условия, которые могут увеличить риск появления мошенничества и ошибок:

1. Предпосылки для возникновения сомнения в честности и компетентности руководства: осуществление единоличного руководства, отсутствие надзора со стороны соответствующего комитета или совета директоров; неоправданная сложность структуры субъекта, что может затруднить контроль, сделать его многоступенчатым и неэффективным; отсутствие работы по устранению недостатков в системе внутреннего контроля; высокая текучесть кадров и недоукомплектованность среди ведущих бухгалтеров и финансистов; частая смена юрисконсультов и аудиторов.

2. Неблагоприятные внешние и внутренние условия: спад в отрасли, рост числа банкротств; недостаточность оборотного капитала; ухудшение качественного состава доходов; необходимость сохранять рост прибыли для поддержания рыночной стоимости своих акций; значительные инвестиции в нестабильно развивающуюся отрасль или в расширение ассортимента продукции; зависимость от одного или нескольких видов продукции или заказчиков; финансовое давление на руководство субъекта; давление на персонал субъекта с целью сокращения сроков подготовки отчетности.

3. Необычные операции: операции, проведенные в конце года, оказывающие существенное влияние на доходы; сложность операций или применяемых методов учета; операции со связанными сторонами (зависимыми и дочерними обществами); чрезмерно высокая оплата отдельных видов услуг.

4. Проблемы с получением достаточных и уместных аудиторских доказательств: неадекватные учетные записи; чрезмерное количество поправок; операции, не отраженные в соответствии со стандартными процедурами; ведение забалансовых контрольных счетов; недостаточное документальное подтверждение операций; различия между бухгалтерскими записями и подтверждениями третьих лиц; необъяснимые изменения в коэффициентах, характеризующих работу субъекта; неаргументированные, неясные ответы руководства на вопросы аудиторов.

При проведении аудита субъектов, использующих компьютерные информационные системы, дополнительно обращается внимание на: невозможность получить информацию, записанную в компьютерных файлах; изменения в программах, не отраженные документально; общее несоответствие компьютерных данных и показателей финансовой отчетности.

Несмотря на правильное планирование, стандартное проведение аудиторских процедур, наличие эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск необнаружения существенных искажений, причем этот риск выше в отношении искажений, возникших в результате мошенничества, так как оно подразумевает действия, направленные на его сокрытие и предоставление аудитору недостоверной информации. Если результаты аудиторских процедур указывают на возможное наличие искажений, аудитор должен оценить существенность отклонений. Если оценка размера возможных искажений превышает уровень существенности, аудитор должен провести соответствующие модифицированные или дополнительные процедуры. Если результаты этих процедур не рассеяли подозрения аудитора, то он должен обсудить ситуацию с руководством субъекта, обратить внимание на надлежащее отражение операций.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитору следует пересмотреть оценку рисков и подвергнуть сомнению достоверность заявлений руководства аудируемого лица. Аудитор должен сообщить руководителям субъекта о своих подозрениях по поводу мошенничества, даже если оно не влечет существенных последствий для финансовой отчетности. Если в совершении мошенничества подозреваются руководители высшего ранга, то аудитор может обратиться за юридической консультацией. Необходимо также информировать руководство о существенных ошибках. Если аудитор приходит к выводу, что искажения оказали существенное влияние на финансовую отчетность, не были надлежащим образом исправлены и отражены в отчетности, то он выражает условно-положительное или отрицательное мнение. Если по вине клиента не удалось получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в пользу наличия или отсутствия искажений, то аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности ввиду ограничения объема аудита.

В некоторых случаях согласно законодательству аудитор должен уведомить контрольные органы о фактах мошенничества или ошибках, совершенных финансовыми организациями. При необходимости аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию. Если субъект не принимает действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, аудитор может отказаться от проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к совершенным мошенничествам). При получении запроса от нового аудитора, которого пригласили провести проверку, действующий аудитор может с разрешения клиента проинформировать коллегу о причинах отказа от проведения аудита. Если клиент не разрешает действующему аудитору обсуждать его дела, то об этом последний сообщает аудитору, получившему предложение о проведении аудита. При проведении аудита государственного сектора требования нормативных актов могут ограничить возможность аудитора выносить собственные суждения, а условия аудиторского задания могут устанавливать обязанность по доведению до сведения соответствующих лиц фактов мошенничества.

Для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 30 июня 2002 г., применяется новая редакция МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности». В тексте нового стандарта отмечено, что аудитор в процессе планирования и выполнения аудиторских процедур должен будет рассмотреть риск существенного искажения отчетности, которое может возникнуть в результате мошенничества и ошибок. Стандарт проводит разграничение между фактами мошенничества со стороны руководства и случаями злоупотреблений со стороны другого персонала. Более подробно рассмотрены вопросы, связанные с мошенничеством при составлении финансовой отчетности. Аудитору рекомендуется получать информацию о размере риска мошенничества, который должно рассчитывать руководство субъекта. Кроме того, в новой редакции более четко описаны факторы, ограничивающие способность аудитора выявлять факты мошенничества.

**3. Сравнительный анализ содержания МСА №240 и ПСАД №13**

Правило (стандарт) №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» введено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 №532.

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору (далее именуются – аудитор) по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

3. Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка – непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

– ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;

– неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;

– ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

4. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. В настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности рассматриваются только недобросовестные действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Недобросовестные действия, совершенные представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, далее именуются недобросовестными действиями руководства, а недобросовестные действия, совершенные сотрудниками аудируемого лица, – недобросовестными действиями сотрудников. В обоих случаях в недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

5. Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

– искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– искажения, возникающие в результате присвоения активов.

6. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

– фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;

– преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

– преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

7. Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

8. Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля (например, если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля).

9. Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

10. Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством Российской Федерации несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

Примеры обстоятельств, указывающих на возможные недобросовестные действия или ошибку

1. Нереальные сроки проведения аудита, устанавливаемые руководством аудируемого лица.

2. Нежелание руководства аудируемого лица обмениваться информацией с третьими лицами, в том числе с представителями кредитных организаций или сотрудниками государственных органов власти.

3. Попытки руководства аудируемого лица ограничить объем аудита.

4. Выявление важной информации, которая до этого не раскрывалась руководством аудируемого лица.

5. Записи на счетах бухгалтерского учета, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе аудита.

6. Тенденциозное применение учетных принципов.

7. Противоречивые или неудовлетворительные доказательства, предоставленные руководством или сотрудниками аудируемого лица.

8. Бухгалтерская документация, оформленная необычным образом, например, наличие документов, исправленных или составленных вручную, при том, что обычно они подготавливаются вычислительными средствами.

9. Предоставление аудитору информации с большим опозданием.

10. В значительной мере не завершенные или неадекватные бухгалтерские записи.

11. Хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом.

12. Необычные по характеру, объему или сложности хозяйственные операции, особенно если они произошли ближе к концу отчетного года.

13. Операции, которые не были отражены в учете надлежащим образом в результате общих или особых распоряжений руководства аудируемого лица.

14. Значительные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета (промера, взвешивания) объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены.

15. Неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов).

16. Существенные расхождения фактических данных с ожидаемыми (прогнозируемыми) значениями, раскрытыми в ходе выполнения аналитических процедур.

17. Меньшее, чем ожидалось, количество получаемых подтверждений в ответ на разосланные запросы или выявление значительных расхождений в результате получения подтверждений.

18. Отсутствие выверки счетов бухгалтерского учета.

19. Суммы дебиторской задолженности, которые не погашаются в течение длительного времени.

Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены.

Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, призван обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Периодический аудит является одним из сдерживающих факторов искажений. Однако аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий.

**Заключение**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности» формально было подготовлено на основе МСА 240, буквальный перевод которого «Мошенничество и ошибка». Такое существенное различие в названии не является случайным: во время обсуждения проекта правила (стандарта) специалистами, рецензент данного стандарта обратил внимание на то, что согласно Уголовному кодексу Российской Федерации мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать некоторое деяние как мошенничество может только суд или следствие, но никак не аудитор. После этого речь в данном стандарте пошла не о мошенничестве и ошибках, а о преднамеренных и непреднамеренных искажениях отчетности.

Различие двух документов не ограничивается заголовком. Дело в том, что западные аудиторы обычно работают в государствах, имеющих многолетние традиции правового подхода к решению различных вопросов. Западные аудиторы обычно имеют такое же право на профессиональную тайну в отношении своих клиентов, как врачи и юристы, а правоохранительные, налоговые и другие аналогичные органы таких стран уважают право представителей некоторых профессий на свою тайну. В то же время, в России создание правового государства находится в процессе становления, и до настоящего времени не прекращаются отдельные попытки использовать конфиденциальную информацию аудиторов для получения доказательств вины их клиентов, причем речь идет не только о каких-либо серьезных случаях, угрожающих безопасности государства, а о банальных фактах мелких налоговых нарушений.

Поэтому при подготовке данного регламентирующего документа разработчики попытались, насколько это только было возможно, освободить аудитора как от ответственности за необнаружение фактов мошенничества (или «умышленных искажений»), так и за недоносительство о таких нарушениях. В результате в российском стандарте (в отличие от МСА) появились пространные рассуждения о том, чем отличаются умышленные искажения бухгалтерской отчетности от неумышленных, появились перечисления внутренних и внешних факторов, способствующих таким искажениям. В то же время, четкие формулировки МСА 240 о том, как и в каких случаях следует информировать о фактах мошенничества руководство проверяемой фирмы (п.п. 19 – 20), в каких случаях и каким образом следует отражать факты мошенничества в аудиторском заключении (п. п. 21 – 23), когда возникает возможность информировать о фактах мошенничества правоохранительные органы (п. 24) и т.п., в российском документе вылились в обтекаемые рассуждения о том, что случаи искажений отчетности следует отразить в рабочей документации аудиторской организации и в итоговых документах аудита: заключении и письменной информации руководства экономического субъекта (п. 4.6). Видимо, в ходе дальнейшей нормотворческой работы необходимо будет приблизить российское правило (стандарт) к МСА, но для этого одновременно надо обеспечить законодательные гарантии прав аудиторов на профессиональную тайну.

**Список используемой литературы**

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Изд-во «дело и сервис», 2002. – 464 с.;
2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономистъ, 2004. – 366 с.;
3. Аудит Монтгомери/Ф.Л. Дефлиз; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2001. – 542 с.;
4. Аудит: Учеб. для вузов/В.И. Подольский. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. – 583 с.;
5. Аудиторская деятельность: организационные основы, стандарты. – М.: ИКФ Омега-Л, 2001. – 432 с.;
6. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. – М.: ИМ, 2000. – 312 с.;
7. Суглобов А.Е. «Внедрение стандартов аудита в России» // Аудит, №3 2006 г., с. 21–23;
8. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятий/пер. с франц. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 375 с.;
9. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 286 с.;