

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА АУДИТА

Т.Ю. Гладкова

ОСНОВЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебно-методический комплекс
по специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

НОВОСИБИРСК
2009

ББК 65.053

Г 52

Гладкова Т.Ю.

Г 52 Основы стандартизации аудиторской деятельности: Учебно-методический комплекс. – Новосибирск: НГУЭУ, 2009. – 120 с.

Данный учебно-методический комплекс предназначен для студентов НГУЭУ, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Включает как теоретическое изложение основных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, так и материалы для самостоятельных заданий: ключевые понятия, контрольные вопросы, тесты, ситуации, задачи.

ББК 65.053

© НГУЭУ, 2009

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

Предлагаемый учебно-методический комплекс имеет целью способствовать усвоению учебного материала по дисциплине «Основы стандартизации аудиторской деятельности», оптимально организовав процесс его изучения студентами как заочной, так и дневной форм обучения.

Достижение поставленной цели предопределило структуру учебно-методического комплекса. Подача материала строится таким образом, чтобы способствовать его наилучшему запоминанию, усвоению, практическому применению.

УМК включает следующие разделы, раскрывающие его основное содержание и обеспечивающие достижение поставленной цели:

1. Рабочая программа. Необходимо обратить внимание, что в рабочей программе обозначены цели, задачи и требования к уровню усвоения дисциплины. Представлено содержание дисциплины, включающее тематический план по двум формам обучения – заочной и дневной – и содержание отдельных тем дисциплины. Предлагаются вопросы для подготовки к экзамену. Также в программе указан список нормативных правовых документов, основной и дополнительной литературы.

2. Тексты лекций. Обратите внимание на то, что изучение дисциплины не ограничивается аудиторной работой. Изучение курса в обязательном порядке сопровождается самостоятельной работой (см. тематический план). С этой целью предлагаются полные тексты лекций, разбитые по темам, используя которые слушатель может изучить дисциплину и пройти предусмотренное программой контрольное испытание. Структура текстов лекций, т.е. последовательность разделов, тем, вопросов, полностью соответствует программе дисциплины. Тексты лекций содержат всю необходимую информацию для успешного ответа на контрольные вопросы, предлагаемые после каждой темы курса. Кроме того, в конце всего курса лекций предложены итоговые тесты по всей дисциплине, которые могут являться основанием для оценки знаний студентов. В данной дисциплине, как и в любой другой, используются специальные термины, содержание которых не очевидно и требует пояснения. Для того чтобы студент мог качественно изучить учебный материал курса, предлагается словарь терминов. Термины располагаются в алфавитном порядке.

3. Необходимым и обязательным элементом обучения, предусмотренным учебным планом, для студентов заочной формы является выполнение контрольной работы по данной дисциплине. С этой целью в учебно-методический комплекс введен отдельный раздел, предусматривающий задания к контрольной работе и методические указания по их выполнению. Результат выполнения контрольной работы является основанием для допуска студента к сдаче экзамена по данной дисциплине.

4. В качестве дополнительного средства обучения в учебно-методический комплекс введен раздел «Материалы практикума и ситуационных задач», в котором предлагаются практические ситуации (задания) с вариантами их решения по всем разделам изучаемой дисциплины. Выполнение предложенных вариантов необходимо для более глубокого усвоения учебного материала, практического его применения, а также для самопроверки знаний.

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА

Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЙ

1.1. Выписка из образовательного стандарта

Изучение дисциплины «Основы стандартизации аудиторской деятельности» является необходимым элементом основной образовательной программы подготовки специалистов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Обязательный минимум содержания дисциплины включает следующие вопросы: сущность, цели и задачи аудиторской деятельности; роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики; сущность и содержание стандартов аудита; связь международных стандартов аудита с национальными нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность; стандарты, устанавливающие ответственность аудитора; стандарты по планированию аудита; стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств; стандарты, устанавливающие взаимоотношения различных субъектов в ходе аудита; стандарты, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита; стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих услуг.

1.2. Цели и задачи учебной дисциплины

Дисциплина «Основы стандартизации аудиторской деятельности» предназначена для того, чтобы сформировать представление о концептуальных основах стандартизации аудиторской деятельности, существующем опыте разработки и применения аудиторских стандартов в практике аудиторской деятельности.

В соответствии с назначением основной целью дисциплины является усвоение студентами теоретических основ стандартизации аудиторской деятельности и приобретение практических навыков реализации требований аудиторских стандартов в части организации, технологии, методики проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Исходя из цели в процессе изучения дисциплины должны быть достигнуты знание и понимание:

- 1) статуса национальных стандартов аудита;
- 2) современного состояния разработки российских стандартов аудита в соответствии с международными стандартами аудита;
- 3) влияния применения аудиторских стандартов на качество аудиторских проверок и сопутствующих аудиту услуг;
- 4) содержания и порядка применения российских стандартов аудиторской деятельности;
- 5) перспектив разработки национальных стандартов в соответствии с требованиями международных стандартов аудита.

1.3. Требования к уровню освоения дисциплины

По окончании изучения дисциплины «Основы стандартизации аудиторской деятельности» слушатель должен:

- иметь представление о системе российских и международных стандартов аудиторской деятельности, требованиях и условиях их применения; о современном состоянии и перспективах разработки российских стандартов аудита;
- знать структуру, содержание российских стандартов аудиторской деятельности и их взаимосвязь;
- свободно оперировать следующими понятиями и категориями стандартов практической работы: профессиональное суждение аудитора, процедура отбора клиентов, условия договоренностей об аудите, система внутреннего контроля, существенность в аудите, аудиторский риск и риск существенного искажения финансовой отчетности, аудиторская выборка, модифицированное аудиторское заключение, контроль качества аудита и т.д.;
- уметь составлять рабочие документы аудитора и формировать записи в аудиторские отчеты; владеть основными методами сбора доказательной аудиторской информации.

1.4. Формы контроля

Итоговый контроль. Для контроля усвоения данной дисциплины учебным планом предусмотрен экзамен (в письменной или устной форме) – для дневной и заочной форм обучения для специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Текущий контроль. В течение семестра выполняются контрольные тесты по темам дисциплины, контрольная работа. Результаты выполнения этих работ являются основанием для выставления оценок текущего

контроля. Выполнение этих работ является обязательным для всех студентов. Студенты, не выполнившие в полном объеме эти работы, не допускаются кафедрой к сдаче экзамена, как не выполнившие график учебного процесса по данной дисциплине.

Раздел 2. СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

2.1. Тематический план дисциплины

Наименование тем	Очная форма			Заочная форма		
	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа	Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа
Тема 1. Сущность, содержание и цели аудиторской деятельности	2	2	10	1	–	14
Тема 2. Организация аудита и методы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации	6	4	6	1	1	20
Тема 3. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности	4	2	6	1	–	10
Тема 4. Квалификационные требования и нормы профессиональной этики аудиторов в Российской Федерации	4	2	2	0,5	–	10
Тема 5. Применение стандартов аудита на этапе подготовки аудиторской проверки	6	2	6	0,5	1	20
Тема 6. Стандарты по планированию аудиторской проверки	10	8	12	1,5	–	30
Тема 7. Стандарты, устанавливающие взаимоотношения различных субъектов в ходе аудиторской проверки	1	1	4	0,5	–	10
Тема 8. Стандарты документирования аудита	2	2	6	0,5	1	10
Тема 9. Стандарты, регламентирующие методы сбора и накопления аудиторских доказательств	4	2	6	2	–	20
Тема 10. Стандарты, регламентирующие специальные аспекты аудиторской деятельности	4	4	8	1	–	20
Тема 11. Стандарты, регламентирующие порядок формирования выводов и заключений аудита	4	4	10	2	–	20
Тема 12. Стандарты обеспечения качества аудиторской деятельности	2	2	6	0,5	1	20
Итого	51	34	35	12	4	204

2.2. Содержание тем

Тема 1. Сущность, содержание и цели аудиторской деятельности. Понятие аудиторской деятельности. Необходимость и сущность аудита. Цели и задачи аудиторской деятельности.

Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики.

Возникновение и становление аудита. Экономические предпосылки возникновения аудита. Краткий исторический обзор развития аудита за рубежом: Великобритания, США, Германия, Франция. Этапы развития аудита: подтверждающий; системно-ориентированный; аудит, базирующийся на риске. Особенности становления аудита в России.

Место аудита в системе контроля. Особенности организации финансового контроля в России. Отличие аудита от других форм экономического контроля: ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы, финансового контроля.

Виды аудита: внешний и внутренний, обязательный и инициативный, первоначальный и согласованный, специальные виды аудита.

Аудиторские и прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги. Понятие и виды аудиторских услуг. Характеристика прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг. Профессиональные требования к оказанию аудиторских и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг.

Тема 2. Организация аудита и методы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Законодательные основы деятельности аудиторов в России. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности.

Правовые формы предпринимательской деятельности в аудите.

Субъекты аудита. Основные критерии обязательного аудита экономических субъектов: организационно-правовая форма экономического субъекта, вид деятельности экономического субъекта, финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Права и обязанности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц. Ответственность аудиторов и аудируемой организации: виды, меры ответственности.

Тема 3. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности. Понятие аудиторских стандартов, их цели, значение и классификация.

Международные и национальные стандарты, структура, принципы построения.

Внутренние аудиторские стандарты.

Тема 4. Квалификационные требования и нормы профессиональной этики аудиторов в Российской Федерации. Основопологающие принципы аудита: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональный скептицизм.

Требования к уровню профессионализма аудиторов: базовое образование, практический опыт, специальное профессиональное образование, свободное владение деловым русским языком. Основные требования к повышению квалификации аудитора.

Система профессиональной аттестации аудиторов. Порядок проведения аттестации, выдачи и аннулирования аттестатов.

Лицензирование аудиторской деятельности. Лицензирование как метод контроля государства за соблюдением требований законодательства в области аудита. Лицензионные требования и условия.

Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Законодательные ограничения на участие аудиторов и аудиторских организаций в проведении аудита.

Кодекс профессиональной этики аудиторов Российской Федерации.

Тема 5. Применение стандартов аудита на этапе подготовки аудиторской проверки. Процедура отбора клиентов аудиторскими организациями. Необходимость понимания деятельности экономического субъекта на этапе подготовки аудиторской проверки. Методы и источники получения знаний о деятельности экономического субъекта.

Согласование условий по проведению аудита. Подготовка и заключение договора на проведение аудиторской проверки. Определение объема аудиторской проверки в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Тема 6. Стандарты по планированию аудиторской проверки. Понимание деятельности аудируемой организации и среды, в которой она осуществляется.

Изучение и оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита. Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы внутреннего контроля.

Понятие существенности и риска существенного искажения в процессе аудиторской проверки. Процедуры, применяемые аудитором исходя из оцененного уровня риска. Методы минимизации и обеспечения приемлемой величины аудиторского риска.

Аудиторская выборка. Виды выборок. Порядок построения выборки. Оценка результатов выборки.

Общие принципы планирования аудиторской проверки: комплексность, непрерывность, оптимальность.

Подготовка и оформление общего плана аудита. Содержание плана. Разработка и оформление программы аудита. Программа тестов средств контроля. Программа аудиторских процедур по существу.

Тема 7. Стандарты, устанавливающие взаимоотношения различных субъектов в ходе аудиторской проверки. Общение с руководством аудируемой организации. Заявления и разъяснения, представляемые руководством аудируемой организации.

Изучение и использование работы внутреннего аудита. Взаимодействие аудиторской организации со службой внутреннего аудита клиента.

Назначение эксперта. Оформление результатов работы эксперта. Использование результатов работы эксперта.

Использование работы другой аудиторской организации. Порядок взаимодействия основной и другой аудиторских организаций.

Тема 8. Стандарты документирования аудита. Понятие рабочей документации аудитора. Назначение рабочих документов, их виды. Требования к содержанию и оформлению рабочей документации аудитора. Право собственности на рабочую документацию. Порядок хранения и использования рабочей документации.

Тема 9. Стандарты, регламентирующие методы сбора и накопления аудиторских доказательств. Понятие аудиторских доказательств; их назначение и требования, предъявляемые к ним. Виды и источники

получения аудиторских доказательств. Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Методы получения аудиторских доказательств. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников. Понятие и виды искажений бухгалтерской отчетности. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита.

Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД). Основные источники и процедуры получения аудиторских доказательств при изучении системы КОД.

Тема 10. Стандарты, регламентирующие специальные аспекты аудиторской деятельности. Особенности проведения первой проверки аудируемого лица.

Проверка соблюдения нормативных правовых актов в ходе аудита. Ответственность руководителей экономического субъекта за несоблюдение требований нормативных актов. Действия аудитора при обнаружении нарушений требований нормативно-правовых актов.

Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете. Виды оценочных значений. Аудиторские процедуры проверки оценочных значений в бухгалтерском учете и анализ их результатов.

Аудит операций со связанными сторонами.

Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудит событий после отчетной даты.

Применение стандартов аудиторской деятельности при оказании сопутствующих услуг.

Тема 11. Стандарты, регламентирующие порядок формирования выводов и заключений аудита. Оценка результатов аудиторской проверки. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, лицам, отвечающим за управление.

Письменная информация аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения.

Назначение аудиторского заключения. Основные элементы аудиторского заключения.

Виды аудиторских заключений: безусловно-положительное, модифицированное. Факторы, влияющие на мнение аудитора в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение специального назначения.

Представление аудиторского заключения.

Тема 12. Стандарты обеспечения качества аудиторской деятельности. Необходимость и значение контроля качества работы аудиторов. Зарубежный опыт.

Виды контроля качества: внутренний и внешний. Внешний контроль, порядок осуществления. Внутренний контроль качества аудита. Структура управления аудиторской организации, обеспечивающая распределение ответственности сотрудников за качество аудита. Создание внутрифирменной системы контроля качества аудита. Обеспечение качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки.

Раздел 3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

3.1. Вопросы для подготовки к экзамену (зачету)

1. Понятие аудиторской деятельности, ее необходимость, предпосылки возникновения.
2. Цели и основополагающие принципы аудита.
3. Исторические аспекты возникновения аудита в мире и в России.
4. Место аудита в системе контроля. Отличие аудита от ревизии.
5. Судебная экспертиза, ее цели, задачи. Отличие от аудита.
6. Виды аудита.
7. Рассмотрение работы внутреннего аудита
8. Характеристика аудиторских и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг. Требования, предъявляемые к ним.
9. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ.
10. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите.
11. Критерии обязательного аудита в РФ.
12. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций.
13. Права, обязанности и ответственность проверяемого экономического субъекта.
14. Независимость аудитора и аудиторской организации.
15. Национальные и международные стандарты аудита. Понятие, цели, принципы разработки.
16. Внутренние аудиторские стандарты. Требования, предъявляемые к ним.
17. Аттестация и лицензирование в аудите.

18. Кодекс профессиональной этики аудиторов в РФ.
19. Объем аудита бухгалтерской отчетности и стадии аудиторской проверки.
20. Применение категории «уверенности» в аудиторской деятельности.
21. Процедура отбора клиентов аудиторской организацией.
22. Согласование условий проведения аудита.
23. Общение с руководством аудируемого лица.
24. Информация, необходимая для понимания деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Цели, источники получения.
25. Анализ и оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита.
26. Существенность и ее оценка.
27. Аудиторский риск и его оценка.
28. Аудиторская выборка.
29. Принципы планирования. Содержание общего плана и программы аудита.
30. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица. Их использование в качестве аудиторских доказательств.
31. Использование результатов работы эксперта.
32. Использование работы другой аудиторской организации.
33. Документирование аудита.
34. Аудиторские доказательства. Требования, предъявляемые к ним. Виды, источники аудиторских доказательств.
35. Методы получения аудиторских доказательств.
36. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.
37. Аналитические процедуры в аудите. Виды, цели применения.
38. Проверка соблюдения нормативных правовых актов в ходе аудита.
39. Понятие мошенничества и ошибки. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита.
40. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.
41. Действия аудитора по выявлению и оценке событий после отчетной даты.
42. Аудит операций со связанными сторонами.
43. Особенности проведения первой проверки аудируемого лица.
44. Подтверждение оценочных значений в ходе аудиторской проверки.
45. Проведение обзора финансовой отчетности.
46. Выполнение согласованных процедур.
47. Компиляция финансовой информации.
48. Сообщение результатов аудита руководству и представителям собственника аудируемого лица.
49. Аудиторское заключение. Виды, структура, порядок представления.
50. Контроль качества аудита.

3.2. Литература

Основная

1. Основы аудита: Учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.

Дополнительная

3. *Адамс Р.* Основы аудита / Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1995.
4. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995.
5. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – С. 119–135.
6. *Бычкова С.М.* Аудит: ситуации, примеры, тесты: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2005.
7. *Бычкова С.М.* Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2004.
8. *Булгакова Л.И.* Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005.
9. *Маренков Н.Л., Крайцова Т.И.* Международные стандарты учета, аудита и учетная политика российских фирм. – М., 2000.
10. Основы теории бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. – М., 2000.
11. *Елисеева И.И.* Статистические методы в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998.
12. *Романов А.Н.* Автоматизация аудита. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1999.
13. *Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – М.: Высшее образование, 2009.

14. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: стандарты № 1–6 / Комментарий. Н.А. Ремизова. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2003.
15. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: стандарты № 1–6 / Комментарий. Н.А. Ремизова. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2004.
16. Фридман П. Аудит / Предисл. Я.В. Соколова. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997.

3.3. Нормативные правовые документы

17. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 г., с изм. от 30.12.2008 г.
18. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 09.02.2009 г.).
19. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 09.04.2009 г.).
20. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ (ред. от 30.06.2008 г.).
21. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26.11.2008 г., с изм. от 17.03.2009 г.)
22. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.04.2009 г.).
23. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 03.11.2006 г.).
24. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
25. Кодекс этики аудиторов России: одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 31.05.2007 г. (протокол № 56 от 31.05.2007 г.).
26. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита, 2001 г. – М.: МЦРСБУ, 2002.
27. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (ред. от 19.11.2008 г.).
28. О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.
29. О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 г. № 532 (ред. от 19.11.2008 г.).
30. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696: Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 г. № 228.
31. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696: Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 г. № 523.
32. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696: Постановление Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863.

ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ

Тема 1. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И ЦЕЛИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности, цели, задачи, предпосылки возникновения

С развитием рыночных отношений в России появились различные виды предпринимательской деятельности, в том числе аудиторская деятельность как вид предпринимательской деятельности, как форма финансового контроля.

Финансовый контроль в России имеет длительную историю. Государство всегда имело контролирующие органы, достаточно мощные рычаги финансового контроля. Этот контроль был направлен на обнаружение упущений, ошибок, злоупотреблений в отчетности и финансовой деятельности предприятия, на поиск и наказание виновных. Контролирующим органам были предоставлены большие права и полномочия, в том числе в части наложения взыскания на виновных.

Системе финансового контроля потребовалась реорганизация, когда в экономике стали появляться хозяйствующие субъекты, не являющиеся собственностью государства и не имеющие вышестоящих органов управления.

В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Вместе с тем предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию, в достоверности которой каждый из участников должен быть уверен. Поэтому финансовые результаты деятельности предприятия, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, интересуют достаточно большое количество пользователей информации и прежде всего тех кто входит в так называемые партнерские группы предприятия, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и исходя из своих интересов анализирует информацию о предприятии, содержащуюся в отчетности.

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность используется для принятия экономических решений ее заинтересованными пользователями (в том числе руководством, участниками, собственниками имущества аудируемого лица, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом).

Таблица 1.1

Характеристика партнерских групп (пользователей информации) предприятия

Пользователи информации	Вклад в деятельность предприятия	Требование компенсации	Предмет анализа	Примерные области принятия решения
Администрация, руководство, управленческий персонал предприятия	Руководство деятельностью предприятия	Оплата труда и другие привилегии	Вся информация, полезная для управления	Совершенствование системы внутреннего контроля, ведение бухгалтерского учета и составление отчетности; исправление выявленных недостатков
Персонал, служащие	Выполнение работ в соответствии с должностными обязанностями и заключенными договорами	Заработная плата, социальные условия	Финансовые результаты, стабильность, рентабельность деятельности предприятия для оценки своих перспектив занятости	Продолжение или прекращение трудовых отношений с экономическим субъектом
Поставщики	Поставка материальных ресурсов	Договорная цена	Финансовое положение, способность предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность	Продолжение или прекращение договорных отношений
Покупатели и клиенты	Сбыт продукции и услуг	Договорная цена	Финансовое положение, устойчивость, стабильность деятельности	Продолжение или прекращение договорных отношений

Собственники	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты и финансовое положение	Управление активами и капиталом; реорганизация, ликвидация предприятия; смена исполнительного органа
Заимодавцы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность баланса, платежеспособность	Выдача, возврат кредитов и займов; пересмотр условий договоров на расчетно-кассовое обслуживание; приобретение и погашение ценных бумаг; прочее кредитование или погашение ранее образовавшейся задолженности
Государственные органы и внебюджетные фонды	Услуги общества	Налоги и другие сборы и взносы	Финансовые результаты и их слагаемые	Выдача и аннулирование лицензий, предоставление льгот, судебные разбирательства

2. Бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; кроме того, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей.

3. Степень достоверности учета и отчетности не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей отчетности. Не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, бухгалтерской (финансовой) и другой отчетности. Информация остальных партнерских групп ограничена данными публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и они лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта и навыков проверки. Хотя именно эти пользователи непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависят их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Таким образом, потребность в услугах аудитора возникла в связи с такими обстоятельствами, как:

- возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные услуги.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

- возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;
- упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;
- упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

- упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;
- возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» разделяет понятия аудиторской деятельности и аудита.

В соответствии с российским законодательством *аудит* – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей аудита под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что аудиторская деятельность (аудиторские услуги) предполагает деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемую аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Наряду с аудиторскими услугами аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги, перечень которых установлен ФЗ «Об аудиторской деятельности» и не является исчерпывающим

1.2. Виды аудита

Виды аудита классифицированы по следующим признакам:

- по характеру проверки – подтверждающий; системно-ориентированный; аудит, основанный на риске;
- по отношению к требованиям законодательства – обязательный, инициативный;
- по периодичности проведения – первоначальный, согласованный;
- по сфере деятельности аудируемого лица – общий; банковский; страховой; аудит бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов;
- по отношению к пользователям информации – внешний; внутренний;
- по назначению – аудит финансовой отчетности, налоговый, аудит на соответствие, аудит хозяйственной деятельности, управленческий, специальный – экологический, операционный и др.

Подтверждающий аудит заключается в проверке и подтверждении достоверности бухгалтерских документов и отчетности.

Системно-ориентированный аудит направлен на изучение системы внутреннего контроля на предприятии. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок и искажений в учете незначительна и отпадает необходимость более детальной проверки. При наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению.

Аудит, основанный на риске, предполагает концентрацию аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском.

Обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Обязательный аудит проводится в случаях, установленных законодательством. Обязательный аудит предполагает комплексную проверку предприятия. Объем обязательной проверки, порядок ее проведения регламентируются законодательными документами.

Инициативный (добровольный) аудит проводится по инициативе проверяемого экономического субъекта. Объем проверки определяется экономическим субъектом. В отличие от обязательного аудита, который предполагает комплексную проверку, инициативный аудит может быть тематическим, т.е. проверке подвергаются отдельные участки учета.

Первоначальный аудит – аудит, который проводится впервые данной аудиторской организацией для данного экономического субъекта.

Согласованный (повторяющийся) аудит – аудит, который проводится повторно для данного экономического субъекта данной аудиторской организацией. Согласованный аудит имеет ряд преимуществ перед первоначальным. При согласованном аудите проверки проводятся регулярно, уменьшается трудоемкость аудита, заказчик имеет возможность постоянно улучшать организацию, постановку, ведение учета. При этом виде риск аудита и трудоемкость снижаются; возрастает конфиденциальность, так как круг посторонних лиц, работающих с учетной информацией, ограничен. Но слишком длительное сотру-

ничество имеет один существенный недостаток – постепенно может быть утрачена независимость аудитора, а независимость – главный принцип аудита. Международная федерация бухгалтеров рассматривает вопрос об ограничении срока повторяющегося аудита 3–5 годами.

Внутренний и внешний аудит очень тесно связаны друг с другом, поэтому всегда в деятельности внутренних и внешних аудиторов должна быть координация. Но между ними есть и принципиальные различия:

- внешний аудит предназначен для внешних пользователей и проводится в целях контроля за внешней финансовой отчетностью. Основная цель внешнего аудита – предоставлять гарантии достоверности учета и отчетности внешним пользователям;
- внешний аудит проводится на договорной основе независимыми аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, которые должны иметь квалификационный аттестат аудитора и лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью;
- результаты своей работы внешние аудиторы оформляют в виде аудиторского заключения, которое является юридическим документом;
- цель внешнего аудита, уровень квалификации внешних аудиторов, их права и обязанности определены законодательством.

Внутренний аудит – это элемент управленческого контроля; направлен на оказание помощи менеджерам в осуществлении ими управленческих функций. Работа внутренних аудиторов имеет информационное и консультационное значение для руководства. Задачи перед внутренними аудиторами определяет руководство, исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом. Руководство же решает вопрос о создании службы внутреннего аудита на своем предприятии.

К институтам внутреннего аудита относятся:

- назначенные собственником или руководством ревизоры;
- ревизионные комиссии;
- внутренние аудиторы;
- внешние аудиторы, привлекаемые для целей внутреннего аудита.

Объекты внутреннего аудита определяются руководством организации:

- проверка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом;
- изучение отдельных статей отчетности;
- детальная проверка операций, остатков по счетам;
- проверка соблюдения требований учетной политики;
- проверка исполнения решений руководства и собственников и соблюдения законодательных нормативных актов.

В функции внутреннего аудита входит разработка предложений по устранению выявленных в ходе проверки недостатков в системе учета и контроля. В соответствии с законодательством внутренний аудит – организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и собственников, регламентированная система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и организацией системы внутреннего контроля.

Несмотря на существующие различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Между внутренним и внешним аудитом существуют области частичного совпадения. Общими целями внутреннего и внешнего аудита являются:

- создание эффективной системы внутреннего контроля;
- организация соответствующей системы учета, которая предоставляла бы информацию, необходимую для подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы – разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

В табл. 1.2 представлены основные особенности и различия внутреннего и внешнего аудита.

Аудит финансовой отчетности представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета.

В процессе аудита финансовой отчетности аудитор должен определить:

- правильность ее составления и соответствие установленным правилам ведения бухгалтерского учета и формам отчетности;
- полноту и точность показателей отчетности.

Для достижения основной цели аудиторской проверки и предоставления аудиторского заключения аудитор должен выразить уверенность относительно соответствия проверяемой отчетности таким критериям, как:

- общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

Различия между внутренним и внешним аудитом

Отличительный признак	Внутренний аудит	Внешний аудит
Постановка задач, объекты проверки	Определяются руководством и (или) собственниками	Определяется договором
Квалификация персонала	Определяется руководством. Независимость ограничена	Регламентируется на государственном уровне
Цели	Определяется руководством предприятия	Определяется законодательством
Отчетность	Перед руководством и (или) собственниками	Аудиторское заключение может быть опубликовано, письменная информация (отчет) передается клиенту
Методы	Имеется большое сходство в используемых методах проверки. Различия существуют лишь в степени детализации проверок и в необходимой точности получаемых данных	
Оплата	Начисление зарплаты по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору

- обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;
- законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;
- оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;
- классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;
- разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;
- аккуратность: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;
- раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

При аудите финансовых отчетов необходимо удостовериться в правильности составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверности пояснений к ним.

При проверке данных учета и отчетности анализируются наличие и состояние:

- имущества (основных средств и вложений, запасов и затрат, нематериальных активов);
- других долгосрочных активов (долгосрочных инвестиций, вложений в дочерние предприятия и филиалы);
- денежных средств, расчетов и прочих активов (кассы, расчетного и валютного счетов, ценных бумаг и краткосрочных финансовых вложений, расчетов с покупателями, дебиторами);
- долгосрочных пассивов (уставного капитала, специальных фондов и резервов);
- кредитов и других заемных средств;
- расчетов и прочих пассивов (расчетов с кредиторами, с бюджетом, органами страхования, персоналом предприятия);
- прочих пассивов.

При проверке правильности определения финансовых результатов деятельности предприятия предусматривается изучение:

- выручки (валового дохода) от реализации продукции (работ, услуг);
- затрат на производство реализованной продукции;
- результатов от финансовой деятельности и других внереализационных операций.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (бухгалтерской) и налогооблагаемой прибыли.

Налоговый аудит – это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики

Аудит на соответствие установленным требованиям. Целью этого аудита является установление соответствия определенной финансовой или хозяйственной деятельности предприятия предписанным условиям, установленным нормам, правилам, законам. Критериями этого вида аудита являются:

- общие нормы, правила, стандарты, установленные государством;
- внутренние документы, требования, правила, условия, установленные администрацией.

Этот вид аудита может решать различные задачи, например, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, обоснованно ли производится списание затрат, правильно ли производится начисление средств на оплату труда и другие вопросы, которые проверяют на предмет соответствия.

Если предписанные условия установлены администрацией, то этот вид аудита могут осуществлять сотрудники предприятия, выполняющие функции внутренних аудиторов.

Если же условия установлены кредиторами (например, требование поддержания определенного соотношения между оборотным капиталом и краткосрочными обязательствами), то, поскольку выполнение этих условий часто находит отражение в финансовых отчетах компании, этот вид аудита проводится вместе с аудитом финансовых отчетов либо как специальный аудит.

Аудит хозяйственной деятельности (аудит эффективности работы или административного управления). Основные цели этого вида аудита:

- оценка эффективности управления;
- выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности;
- внесение рекомендаций относительно улучшения деятельности или дальнейших действий.

Этот вид аудита может выполняться как по заказу администрации, так и по заказу внешних пользователей.

Управленческий (производственный) аудит довольно близок к аудиту хозяйственной деятельности и представляет собой проверку и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценку эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии. Управленческий аудит, выполняемый независимыми аудиторами, – один из видов консультационных услуг клиенту, предоставляемый для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов.

Специальный аудит (экологический, операционный и др.) – это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил. Проводится обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность использования социальных фондов и др.

1.3. Аудиторские и прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги.

Требования, предъявляемые к ним

В деятельности аудиторской организации и индивидуального аудитора следует различать:

- деятельность по оказанию аудиторских услуг;
- деятельность по оказанию прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг.

В соответствии с российским законодательством аудиторская деятельность (аудиторские услуги) представляет собой деятельность:

- по проведению аудита;
- по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в отношении следующих сопутствующих услуг:

- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- компиляция финансовой информации;
- обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с российским законодательством аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги.

Перечень прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг определен Федеральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и не является исчерпывающим.

Основными видами прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг являются:

- 1) ведение бухгалтерского учета для предприятий и организаций;
- 2) восстановление бухгалтерского учета;
- 3) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот вид услуг может быть либо продолжением работ по ведению учета, либо самостоятельным видом услуг;
- 4) постановка бухгалтерского учета. Является разовой услугой – в основном ею пользуются вновь создаваемые предприятия, для которых необходимо определить учетную политику, выбрать форму учета, разработать графики документооборота, сформировать структуру бухгалтерской службы и выполнить другие виды работ по постановке учета;
- 5) постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 6) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. Цель этой услуги – оценка финансового положения предприятия, состояния имущества, активов и пассивов баланса, доходности используемых средств, целесообразности проведенных операций;

- 7) консультационные услуги предполагают подготовку разъяснений по вопросам налогового, финансового, банковского и учетного и иного хозяйственного законодательства, возникающим у клиента. Консультационные услуги включают бухгалтерское, налоговое, экономическое и финансовое консультирование.

Управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией:

- 1) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий – аудитор выбирает на рынке программных средств пакет прикладных программ по автоматизации учета; в случае необходимости адаптирует ее к условиям заказчика и внедряет;
- 2) оценочная деятельность (оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков);
- 3) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 4) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 5) проведение маркетинговых исследований;
- 6) обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- 7) другие услуги при условии, что такие услуги связаны с аудиторской деятельностью.

В соответствии с ФЗ № 307 аудиторские организации при оказании аудиторских и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта.

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются кодексом профессиональной этики аудиторов.

Прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги можно классифицировать по принципу совместимости с аудиторской проверкой:

- услуги, не совместимые с проведением у экономического субъекта аудиторской проверки;
- услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта аудиторской проверки.

К первой группе можно отнести услуги по ведению, восстановлению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в том случае, если аудиторская организация и индивидуальный аудитор оказывали данные виды услуг в течение трех лет, предшествующих аудиторской проверке.

Консультационные услуги, услуги по постановке бухгалтерского учета и т.д. являются услугами, совместимыми с аудиторской проверкой.

Кроме того, прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги делятся на:

- услуги действия;
- услуги контроля;
- информационные услуги.

К *услугам действия* относятся услуги по созданию каких-либо документов для предприятия (перечень этих документов определяется договором) и ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля – услуги по проверке документов на предмет соответствия этих документов установленным требованиям; контролю ведения учета и составления отчетности; контролю начисления и уплаты налогов и других обязательных платежей; тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта.

К *информационным услугам* относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; разработка и издание методических рекомендаций по учету, анализу хозяйственной деятельности и другим разделам экономики.

Законодательством определены требования к аудиторским и прочим, связанным с аудиторской деятельностью, услугам и к аудиторам, которые оказывают эти услуги:

- аудиторы должны выполнять услуги в соответствии с заданием, которое должно быть сформулировано в письменном виде (в форме договора, контракта, письменного запроса или технического задания в зависимости от оказываемого вида услуг);
- выполнение услуги должно быть спланировано, должно быть обеспечено разграничение ответственности и функций исполнителей;

- ход выполнения аудиторских и прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг должен быть отражен в рабочей документации аудитора;
- по итогам выполненной работы должен быть подготовлен отчетный документ.

Для оказания прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг аудиторская организация должна иметь лицензии на те виды услуг, лицензирование которых предусмотрено действующим законодательством, соответствующую материально-техническую базу. Специалисты, оказывающие услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией.

Контрольные вопросы

1. Нужен ли государству аудит, если имеются налоговые службы?
2. Что правильнее с точки зрения акционера: если он сам выбирает форму контроля (аудит) или когда он лишен этого выбора (ревизия)?
3. Бухгалтер и аудитор – это лица одной профессии или двух самостоятельных профессий? Приведите аргументы «за» и «против».
4. В чем состояли основные причины возникновения института аудиторства?
5. Можно ли оценить работу отдела внутреннего аудита как эффективную, если он подчинен главному бухгалтеру?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 6–16, 52–82.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 15–53.

Тема 2. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА И МЕТОДЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Для ведения квалифицированного аудита аудитор должен следовать принципиальным группам нормативных документов. Правовую основу аудиторской деятельности в РФ составляют документы четырех уровней.

Первый уровень – законодательные документы, которые отражают обязательные требования для каждого аудитора. Основным законодательным документом, регулирующим аудиторскую деятельность в РФ, – Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Второй уровень – федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые определяют единые требования к порядку проведения аудита.

Третий уровень – стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Четвертый уровень – Кодекс профессиональной этики аудиторов – свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

Регулирование аудиторской деятельности осуществляет специально созданная система, в которую входят следующие органы:

1. Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования, который определяется Правительством РФ, действует на основе Положения о федеральном органе, утвержденном Правительством РФ.

Основными функциями федерального уполномоченного органа являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- иные функции, предусмотренные ФЗ «Об аудиторской деятельности».

2. Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Создается в целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторских услуг. Совет действует на основании Положения, которое утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;
- рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов, вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о Совете по аудиторской деятельности, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

В состав Совета по аудиторской деятельности входят:

- 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2 представителя уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности;
- 1 представитель от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности;
- 1 представитель от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков;
- 1 представитель от Центрального банка Российской Федерации;
- 2 представителя от саморегулируемых организаций аудиторов.

3. Саморегулируемая организация аудиторов – это некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов должна соответствовать следующим требованиям:

- объединять в своем составе в качестве членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным требованиям к членству в такой организации;
- иметь утвержденные правила осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;
- обеспечивать дополнительную имущественную ответственность каждого члена саморегулируемой организации перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда в соответствии с ФЗ «О саморегулируемых организациях».

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

- разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов;
- принимает кодекс профессиональной этики аудиторов;
- разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации

2.2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите

В Российской Федерации аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица – индивидуальные аудиторы, и юридические лица – аудиторские организации.

Физическое лицо – индивидуальный аудитор имеет право осуществлять аудиторскую деятельность самостоятельно при условии, если он:

- имеет квалификационный аттестат аудитора;
- является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Членом саморегулируемой организации аудиторов может быть аудитор, соответствующий следующим требованиям:

- наличие квалификационного аттестата аудитора;
- безупречная деловая профессиональная репутация;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов;
- уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, которая является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Членом саморегулируемой организации может быть аудиторская организация, соответствующая следующим требованиям:

- создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- доля уставного (складочного) капитала аудиторской организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;
- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа;
- безупречная деловая репутация;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

Индивидуальные аудиторы, прошедшие аттестацию, и аудиторские организации имеют право начинать свою деятельность после:

- государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности;
- получения лицензии;
- включения в государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Индивидуальные аудиторы и аудиторские организации не имеют право осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, кроме аудиторской.

2.3. Критерии обязательного аудита

Обязательный аудит – обязательная ежегодная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя, которая проводится в случаях, установленных законодательством. Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» определены критерии обязательного аудита:

- 1) организационно-правовая форма экономического субъекта;
- 2) вид деятельности экономического субъекта;
- 3) финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

В соответствии с этими критериями обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- объем выручки организации от продажи продукции (выполнения работ или оказания услуг) за предшествующий отчетному год превышает 50 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествующего отчетному, превышает 20 млн руб.;
- в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

2.4. Права и обязанности индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций и аудируемых лиц

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также аудируемых лиц.

При проведении аудиторской проверки аудиторская организация и индивидуальный аудитор вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;
- исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;
- получать у должностных лиц разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;
- отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения по достоверности финансовой отчетности в случаях:
 - непредоставления всей необходимой документации аудируемым лицом;
 - выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации о степени достоверности отчетности аудируемого лица.

Обязанности аудитора:

- предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования выводов и замечаний аудиторской организации, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- в срок, установленный договором, передать аудиторское заключение аудируемому лицу;
- обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Аудируемая организация вправе:

- получать от аудитора обоснования выводов и замечаний аудиторской организации, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- получать аудиторское заключение в срок, определенный договором.

Аудируемая организация обязана:

- заключать договоры на проведение обязательного аудита в сроки, установленные законодательством;
- создавать условия аудитору для своевременного и полного проведения проверки (обеспечить свободный доступ к данным первичного учета, регистрам, компьютерной базе данных, любой документации и информации, необходимой аудитору; давать устные и письменные разъяснения, запрашивать необходимую информацию у третьих лиц);
- не предпринимать каких-либо действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
- своевременно оплачивать услуги аудитора в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случае, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией аудируемой организации.

2.5. Ответственность аудиторов, аудиторских организаций и аудируемых лиц

Одной из составляющих профессиональной деятельности аудитора является его ответственность. Ответственность аудитора предполагает ответственность перед клиентом (в первую очередь перед собственниками того предприятия, которое приглашает аудитора для проверки).

Ответственность аудитора перед клиентом включает следующие виды ответственности:

- за неквалифицированное проведение проверки (проверка считается квалифицированно проведенной, если она проведена в соответствии с требованиями федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности);
- за несвоевременное проведение проверки;
- за ущерб, нанесенный клиенту разглашением конфиденциальной информации;
- за состояние учета и отчетности – в случае, если аудитор осуществляет ведение бухгалтерского учета для предприятия на основании соответствующего договора.

Для возникновения профессиональной ответственности аудитора перед клиентом необходимо наличие следующих условий:

- 1) некачественное проведение, несостоятельность аудита, неисполнение или ненадлежащее исполнение аудитором его обязанностей;
- 2) проведение аудита с нарушениями установленных этических норм;
- 3) выдача клиенту противозаконных или недостаточно обоснованных рекомендаций, которые привели к убыткам, судебным преследованиям;
- 4) передача конфиденциальных сведений, полученных в ходе проверки, третьим лицам;
- 5) наличие дополнительных убытков у клиента, непосредственно связанных с проверкой, (например, расходы на проведение перепроверки, если проведенная ранее проверка была признана некачественно проведенной, или ущерб, нанесенный деловой репутации клиента недостоверным аудиторским заключением). В случае, если основные выводы проверки совпадают с выводами перепроверки, то затраты на проведение перепроверки относят за счет клиента с целью, чтобы избежать злоупотреблений со стороны клиента.

Проведение аудиторской проверки не освобождает руководство экономического субъекта от ответственности за выполнение присущих ему обязанностей и функций.

Ответственность аудируемого лица заключается в следующем:

- ответственность руководителя проверяемой организации за состояние бухгалтерского учета. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия, который обязан создавать условия для правильного ведения бухгалтерского учета и обеспечить неукоснительное выполнение всеми службами и работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера по вопросам оформления и предоставления для учета документов;
- ответственность за полноту и достоверность предоставленной для аудиторской проверки информации;
- ответственность за сокрытие, занижение, несвоевременное начисление и перечисление налогов, сборов и других обязательных платежей;
- ответственность за создание условий для своевременного и полного проведения аудиторской проверки.

Аудитор несет ответственность перед третьими лицами: перед кредиторами проверяемого предприятия, банками, страховыми компаниями и другими физическими и юридическими лицами, с которыми предприятие вступает в договорные отношения в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности. Недостоверное аудиторское заключение может дезориентировать этих лиц в принятии экономических и финансовых решений и нанести ущерб их финансовой деятельности.

В гражданском законодательстве Российской Федерации содержится ряд норм, предусматривающих потенциальную возможность возбуждения клиентами исков в отношении аудиторских организаций, в частности нормы, регулирующие договорные отношения. Гражданский кодекс (ст. 15 и 393) предусматривает ответственность во взаимоотношениях сторон: «лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере». В ГК РФ отмечается, что «физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых, не противоречащих законодательству, условий договора».

Административная ответственность аудиторов и аудиторских организаций определяется Кодексом об административных правонарушениях Российской Федерации.

В Уголовном кодексе введена статья «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами». В соответствии с этой статьей с аудитора может быть взыскан штраф от 500 до 800 МРОТ или арест до 6 месяцев, или лишение свободы до 3 лет.

Ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности, определена Законом «Об аудиторской деятельности» специальной статьей «Аудиторская тайна». Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных ФЗ «Об аудиторской деятельности», за исключением:

- сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные ФЗ «Об аудиторской деятельности», либо с его согласия;
- сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;
- сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами, получившими на основании Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и других федеральных законов доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, вправе требовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов, аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов, аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;
- принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;
- применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов, аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов, аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;
- направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов

Контрольные вопросы

1. Какие нормативные документы составляют правовую основу аудита в Российской Федерации?
2. Почему аудиторская организация не может быть открытым акционерным обществом?
3. Почему обязательный аудит может осуществлять только аудиторская организация, а не индивидуальный аудитор?
4. Какие обязанности имеют аудиторские организации и аудируемые организации?
5. Какие виды ответственности аудитора предусмотрены Законом «Об аудиторской деятельности»?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 24–50, 119–133.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 64–87.

Тема 3. РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В РАЗВИТИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Понятие аудиторских стандартов, их цели, необходимость разработки

Стандарты аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Стандарты аудиторской деятельности регулируют профессиональную деятельность аудиторов, устанавливают основные критерии, принципы, процедуры, которые должны соблюдаться всеми аудиторами при осуществлении аудиторских проверок.

Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единым пониманием основных принципов и приемов проверки, порядка оформления результатов аудита, оценки качества аудита и требований к уровню их квалификации.

На основе аудиторских стандартов формируются учебные программы для профессиональной подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов.

Соблюдение аудиторских стандартов является основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудитора.

Стандарты унифицируют все аспекты аудиторской проверки, т.е. масштабы проверки, виды отчетов аудитора, методику и технологию проверки.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- обеспечивают высокое качество проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства.

Требования к аудиторским стандартам:

1. Стандарты должны быть сформулированы кратко, ясно и недвусмысленно.
2. Стандарты должны быть практически осуществимыми, должны получить признание среди аудиторов-профессионалов.
3. Стандарты должны определять основные направления, порядок и цели того или иного вида деятельности аудитора и не должны содержать детализирующих инструкций в целях предоставления аудитору возможности использования профессионального подхода к проверке.

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные.

3.2. Международные и национальные стандарты

Во всех зарубежных странах аудиторская деятельность регулируется стандартами. Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г., в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия представлена Институтом профессиональных бухгалтеров. В рамках Международной федерации бухгалтеров Международный комитет по аудиторской практике издает международные стандарты по аудиту.

Международные стандарты разрабатываются для следующих целей:

- способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового;
- унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

Использование международных стандартов в разных странах различно. Стандарты по возможности их практического применения делятся на несколько групп:

- стандарты, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью;
- стандарты, которые могут быть приняты с незначительными изменениями;
- стандарты, которые нуждаются не только в уточнении, но и в создании собственных экономических, политических и других условий для их введения.

Поэтому в некоторых странах (Австралия, Индия, Голландия) международные стандарты используются в качестве базы для разработки национальных стандартов.

В других странах (Кипр, Нигерия, Фиджи, Малайзия) решено не разрабатывать собственные стандарты, а международные используются в качестве национальных.

В наиболее развитых странах (США, Канада, Великобритания) международные стандарты принимаются просто к сведению профессиональными организациями. Эти страны разрабатывают свои национальные стандарты.

Вся система стандартов состоит из трех основных групп:

- общие стандарты, которые определяют принципы проведения аудита, требования к уровню квалификации аудитора, его личностным качествам;
- рабочие стандарты, которые характеризуют процесс проведения аудиторской проверки, начиная от переговоров с клиентом, заключения договора и до составления аудиторского заключения;
- стандарты отчетности, предусматривающие правила составления отчетов по результатам аудиторской проверки.

Российские национальные аудиторские стандарты подразделяются на:

- федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- стандарты саморегулируемой организации аудиторов;
- внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

- разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
- являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

- определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;
- не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;
- не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;
- являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, которые детализируют единые требования к организации работы аудиторских организаций, порядку осуществления и оформления аудита, определенные федеральными правилами (стандартами) аудита и стандартами саморегулируемой организации.

Каждая аудиторская организация должна сформировать свой собственный пакет внутренних стандартов, которые отражают ее собственный подход к проведению проверки, исходя из общих принципов организации и проведения аудита. Внутренние стандарты – часть организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации. Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения служит показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты – интеллектуальная собственность аудиторской организации, ее ноу-хау. Сотрудники не должны разглашать содержание внутренних стандартов и использовать их вне деятельности своей организации.

Внутренние (внутрифирменные) стандарты могут включать следующие блоки:

1. Структура фирмы, технология организации, выполняемые функции и другие особенности ее функционирования. В состав этого блока входят стандарты, определяющие организационно-экономические аспекты деятельности аудиторской фирмы, права и обязанности сотрудников, оплату труда, организацию планирования, порядок заключения договоров по видам работ и др.

2. Стандарты, расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения федеральных или стандартов саморегулируемой организации. Они могут быть классифицированы по таким группам, как:

- ответственность аудиторов;
- планирование аудита;
- изучение и оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- получение аудиторских доказательств;
- использование работы третьих лиц;
- порядок формирования выводов и заключений в аудите;
- специализированные внутренние стандарты, отражающие особенности проведения аудита кредитных учреждений, страховых компаний и других экономических субъектов.

3. Методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Стандарты данного блока могут включать конкретные методики, процедуры, рабочие таблицы, макеты, классификаторы, инструкции.

4. Организация сопутствующих аудиту услуг. Стандарты данного блока разрабатываются в тех случаях, когда аудиторские организации выполняют сопутствующие и прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги.

Аудиторские внутрифирменные стандарты должны удовлетворять таким требованиям, как:

- целесообразность, т.е. при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;
- преемственность и непротиворечивость, т.е. обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;
- полнота и детализация, т.е. внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;
- единство терминологической базы, т.е. обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах.

Применение внутренних стандартов позволяет:

- сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц, вопросников и других документов технического характера);
- полнее соблюдать требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и стандартов саморегулируемой организации.

Контрольные вопросы

1. С какой целью разрабатываются аудиторские стандарты?
2. Почему в стране отдают предпочтение национальным, а не международным стандартам?
3. Обязан ли аудитор в своей деятельности придерживаться требований российских и международных стандартов?
4. Что относится к стандартам саморегулируемой организации и внутренним стандартам?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 135–150.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 87–90.

Тема 4. КВАЛИФИКАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ И НОРМЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. основополагающие принципы аудита и этические нормы аудиторской деятельности

Общие принципы, регулирующие аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, определены ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Выполняя свои профессиональные обязанности и используя права в процессе работы, аудитор должен соблюдать следующие профессиональные этические принципы, используя их в качестве основы при принятии любых профессиональных решений: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

1. *Независимость.* Цель независимой аудиторской проверки – установление доверия к финансовой отчетности со стороны внешних пользователей: инвесторов, кредиторов, акционеров. Поэтому аудиторы должны быть независимы как реально, так и формально, не должны иметь финансовой, имущественной, родственной и иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта.

Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов. Так, для обеспечения статуса независимости Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусматриваются следующие ограничения на участие в аудиторских проверках аудиторов и аудиторских организаций. Аудиторская проверка не может осуществляться:

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве с учредителями аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- аудиторами, являющимися учредителями, руководителями, бухгалтерами проверяемой организации и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности; либо аудиторами, состоящими с указанными лицами в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);
- аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам – в отношении этих лиц.

2. *Честность* – это обязательная приверженность аудитора профессиональному долгу и следование общим нормам морали.

3. *Объективность* – означает, что в основе всех выводов и заключений аудитора должен лежать достаточный объем аудиторских доказательств. Это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений.

4. *Добросовестность* – это обязательность оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей.

5. *Профессиональная компетентность* – обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

6. *Конфиденциальность* – обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита; не передавать эти документы или их копии каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Соблюдение этого принципа обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом и без ограничения во времени.

7. *Профессиональное поведение* – предполагает соблюдение аудитором приоритета общественных интересов и поддержание высокой репутации профессии аудитора. Для этого аудитор должен воздерживаться от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Если аудиторская организация (аудитор как физическое лицо) является членом профессионального объединения, ей (ему) следует соблюдать (наряду с указанными этическими принципами) и правила этики, предусмотренные документами, принятыми на добровольной основе данным профессиональным объединением.

Аудитор при проведении аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. При проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства.

4.2. Профессиональная аттестация аудиторов

Российским законодательством установлены процедуры аттестации (на право быть специалистом аудитором) и лицензирования (на право заниматься аудиторской деятельностью).

Цель проведения аттестации – обеспечить профессиональное выполнение аудитором своих обязанностей.

Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена: лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора следующих типов:

- в области общего аудита;
- в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);
- в области аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

Аттестацию проводят учебно-методические центры по обучению и подготовке аудиторов.

Перечень учебно-методических центров, имеющих право проводить аттестацию, устанавливается Уполномоченным федеральным органом.

Установлены обязательные требования к претендентам на получение аттестата:

- наличие высшего экономического или юридического образования, полученного в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию.
- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти.

Дополнительные требования к претендентам, а также порядок проведения аттестации, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, программы квалификационных экзаменов, порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

Экзамены проводятся в форме тестирования и выполнения письменно-устной работы по пяти разделам Программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора:

- Бухгалтерский учет и отчетность;
- Налогообложение юридических и физических лиц;
- Финансы организаций;
- Основы правового регулирования имущественных отношений;
- Аудит.

Аттестат выдается без ограничения срока его действия. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации.

Законодательством определены основания, при которых квалификационный аттестат может быть аннулирован. Статьей 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлено, что квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

- получения квалификационного аттестата с использованием подложных документов;
- вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- нарушения аудитором аудиторской тайны;
- нарушения аудитором статуса его независимости;
- систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет;
- несоблюдения аудитором требований о прохождении обучения по программам повышения квалификации;
- уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор.

До 1 января 2011 г. аудиторы вправе осуществлять аудиторскую деятельность в соответствии с типом имеющегося квалификационного аттестата аудитора.

С 1 января 2011 г. вводится единый квалификационный аттестат аудитора, дающий право проводить аудит в любых отраслях экономики.

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» ужесточены требования к претенденту на получение квалификационного аттестата: для получения квалификационного аттестата аудитора физическому лицу ко дню объявления результатов квалификационного экзамена необходимо иметь стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет; не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

4.3. Лицензирование аудиторской деятельности

В соответствии со ст. 17 Федерального от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» аудиторская деятельность относится к видам деятельности, на осуществление которых требуются лицензии. В соответствии со ст. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи лицензий, приостановления и

аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности и Положением о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.02.2008 г. № 80.

Цель лицензирования – обеспечение контроля за соблюдением аудиторскими организациями требований законодательства, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов Российской Федерации.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается первоначально на пять лет.

Срок действия лицензии может продлеваться по заявлению лицензиата на пять лет неограниченное количество раз.

Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются:

- наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;
- наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;
- осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;
- соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;
- участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;
- наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита кредитных организаций стажа аудиторской деятельности не менее двух лет;
- наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

С целью контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий лицензирующий орган проводит проверки их деятельности.

При проведении проверки лицензиат обязан предоставлять документы, необходимые для проведения проверки, в том числе аудиторские заключения и рабочую документацию, составление которой предусмотрено федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также другие необходимые при проверке сведения, объяснения и документы.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрена ответственность индивидуальных аудиторов или аудиторских организаций в виде аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности в следующих случаях:

- за составление заведомо ложного аудиторского заключения; для лица, подписавшего такое заключение, предусмотрена также ответственность в виде аннулирования квалификационного аттестата аудитора и привлечения его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- за уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредоставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации;
- за систематическое нарушение требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В 2009 г. аудиторская деятельность осуществляется на основании лицензий, выдаваемых Минфином РФ как лицензирующим органом в области аудиторской деятельности.

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусматривается отмена с 1 января 2010 г. лицензирования аудиторской деятельности с одновременным введением обязательного членства аудиторов и аудиторских организаций в одной из саморегулируемых организаций аудиторов – также аудиторские

организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе будут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги. Закон «Об аудиторской деятельности» устанавливает требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов.

Дополнительно к требованиям, ранее предусмотренным Законом № 119-ФЗ, установлены требования:

- для аудиторов и аудиторских организаций – наличие безупречной деловой репутации;
- к уставному капиталу аудиторской организации – доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%.

Контрольные вопросы

1. Что относится к основополагающим принципам аудита?
2. В каких случаях может быть аннулирован квалификационный аттестат аудитора?
3. При соблюдении каких условий выдается лицензия аудиторской организации?
4. Какие ограничения в целях обеспечения статуса независимости аудитора и аудиторской организации установлены Законом «Об аудиторской деятельности»?
5. Что означает соблюдение принципа профессионального скептицизма?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 102–112.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 31–33, 56–64.

Тема 5. ПРИМЕНЕНИЕ СТАНДАРТОВ АУДИТА НА ЭТАПЕ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. Переговоры с клиентом. Процедуры отбора клиентов

Аудиторскую проверку можно разделить на следующие этапы или технологические циклы.

1. Подготовительный – длится до заключения договора с целью оценки возможности проведения аудита, согласования условий его проведения и заключения договора.

2. Аудиторская проверка по существу начинается после подписания договора и предполагает:

- планирование аудиторской проверки (составление плана и программы аудита);
- сбор и накопление аудиторских доказательств.

3. Заключительный – обобщаются и оформляются результаты аудита.

Подготовительный этап предполагает выполнение аудиторской организацией следующих видов работ:

- выбор клиента;
- получение информации о деятельности аудируемого лица;
- оценка возможности проведения аудита;
- согласование условий проведения аудита;
- подготовка и заключение договора.

Все деловые отношения так или иначе связаны с риском, в том числе и отношения между аудиторской и аудируемой организациями. Поэтому, чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, избежать финансовые, моральные издержки, аудиторская организация должна иметь продуманную внутрифирменную процедуру отбора клиента, предусматривающую критерии оценки потенциальных клиентов

Аудиторская организация должна располагать объективной информацией о потенциальном клиенте. Источниками такой информации могут быть:

- средства массовой информации;
- деловые партнеры потенциального клиента, банки, страховые организации.

В процессе переговоров и принятия решения о начале работы с новым экономическим субъектом аудиторской организации необходимо выяснить:

- характер взаимоотношений потенциального клиента с налоговыми органами, банками, страховыми компаниями, акционерами и другими пользователями отчетности; проблемы с бизнесом, наличие судебных разбирательств;
- причины, побудившие экономический субъект обратиться к услугам аудиторской организации (особенно в случаях инициативного аудита); выяснить, как понимает экономический субъект цели и содержание проверки; при необходимости ознакомить клиента со спецификой работы аудиторов, аудиторской документацией, ключевыми терминами, применяемыми в аудите;

- причины, побудившие экономический субъект сменить аудиторскую организацию, если этот факт имеет место; были ли у клиента проблемы с предыдущими аудиторами, связанные с достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности, выплатой гонораров, попытками давления на аудитора, фактами мошенничества и т.д.;
- количество прошлых аудиторских проверок, оговорки прежних аудиторских заключений (характер выявленных нарушений; экономический субъект должен предоставить новому аудитору копии письменной информации руководству по результатам аудита не менее чем за три года, предшествующих планируемой проверке);
- составить общее представление о «ключевых» моментах организации:
 - год и база создания, учредители, размер уставного капитала;
 - организационно-правовой статус (от этого зависит применяемое законодательство);
 - основные виды деятельности и наличие лицензий на них;
 - организационная структура и структура бухгалтерии;
 - финансовые результаты отчетного года;
 - наличие контрольно-ревизионного подразделения (отделов, внутреннего аудита);
- готовность экономического субъекта к проверке (наличие всей документации, необходимой для проведения проверки: первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности);
- происходила ли в течение отчетного года, за который планируется проведение аудиторской проверки, смена руководства экономического субъекта, главного бухгалтера и иного руководящего персонала;
- не планирует ли предприятие в ближайшее время существенно сократить объем производства (работ, услуг), объявить о банкротстве, ликвидироваться.

Кроме того, для того чтобы принять решение о сотрудничестве, аудиторская организация должна получить ответ на следующие вопросы:

- сможет ли аудиторская организация выдержать стандарт независимости во взаимоотношениях с клиентом;
- знают ли аудиторы отрасль бизнеса клиента достаточно, чтобы избежать возможных ошибок и избыточных временных затрат на ее изучение;
- соответствует ли профессиональный опыт и спектр оказываемых аудиторских фирмой услуг проблемам заказчика, т.е. оценить собственную способность аудиторской организации к проведению аудиторской проверки, есть ли необходимость привлечения других аудиторов, экспертов, специалистов, компетентных в узкоотраслевых вопросах; существуют ли области, требующие специальных знаний (например, специальные аналитические и учетные компьютерные программы у клиента, нестандартные сделки и др.);
- способен ли клиент выплачивать гонорары, покрывающие разумные временные затраты по принятым в фирме ставкам;
- возможно ли обзорное ознакомление с бухгалтерской отчетностью и другой деловой документацией клиента до подписания договора.

Если для аудиторской организации заказчик новый, то данные вопросы обсуждаются подробно, если заказчик уже существующий, то переговоры ведутся по тем вопросам, которые подвергались изменениям за прошедший период.

При принятии решения аудиторской организацией о сотрудничестве основное значение придается:

- независимости по отношению к клиенту;
- платежеспособности клиента;
- уровню знания отрасли клиента;
- аудиторскому риску.

Аудиторская организация принимает решение о сотрудничестве, когда принятые ею критерии оцениваются как благоприятные и приемлемые.

Основными критериями отбора клиентов являются следующие:

- оценка характера отрасли;
- оценка цели аудиторской проверки у данного клиента;
- выяснение особенностей руководителей;
- предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
- оценка причины смены или смен аудиторов;
- знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;

- выяснение проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации, финансовой отчетности потенциального клиента;
- получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);
- аналитическая проверка отчетности;
- предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;
- оценка собственной способности аудиторской организации.

Согласие на аудиторскую проверку может быть обосновано следующими выводами:

- представленная информация является достаточной и адекватно оформленной;
- экономический субъект платежеспособен;
- риски, присущие бизнесу, умеренные;
- риск внутреннего контроля низкий;
- клиент конкурентоспособен;
- бизнес хорошо организован;
- финансовые показатели имеют устойчивый положительный тренд;
- аудиторская фирма получает шанс занять с данным клиентом нишу на рынке аудиторских услуг.

Эти же показатели в противоположном значении могут служить основанием для несогласия на проведение аудита.

Все перечисленные критерии должны быть предусмотрены аудиторской организацией внутрифирменной технологией отбора клиентов.

5.2. Согласование условий проведения аудита

Если достигнуто понимание на этапе переговоров, то в соответствии с требованиями ФПСАД 12 «Согласование условий проведения аудита» аудиторской организации необходимо:

- согласовать условия проведения аудита с аудируемым лицом;
- предпринять определенные действия в ситуации, когда руководители аудируемого лица просят аудитора изменить условия аудиторского задания на такое, которое предоставляет более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности по сравнению с разумной уверенностью, требуемой для выражения мнения в стандартном аудиторском заключении.

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия по поводу условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в предусмотренной действующим законодательством форме договора. Договор на оказание аудиторских услуг заключается в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ. Правоотношения, возникающие между сторонами при оказании аудиторских услуг, существенно отличаются от правоотношений по поводу иных гражданско-правовых договоров, например договоров подряда и др. Нормы Гражданского кодекса играют решающую роль при разработке формы и содержания договора на проведение аудиторской проверки и определяют ответственность аудиторов и аудиторских организаций перед клиентом. Поэтому очень важно определить правовой статус договора на проведение аудиторской проверки. В Гражданском кодексе РФ в систему договорных обязательств включен договор на возмездное оказание услуг, к которым могут быть отнесены аудиторские услуги.

Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным положениям договора, таким как:

- предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- условия оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности аудиторской организации;
- права и обязанности аудируемого лица;
- стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
- ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Аудитор может также использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица форму письма о проведении аудита – документа, направляемого аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемого руководством аудируемого лица в знак согласия с основными условиями задания по проведению аудита. Письмо направляется клиенту до начала проведения аудита.

В данном документе подтверждаются:

- принятые аудитором задания;
- цель и масштаб аудита;
- обязательства аудитора перед клиентом;
- формы отчетов.

Форма и содержание договоров (писем) о проведении аудита для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности, но в них должны быть раскрыты следующие аспекты:

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства клиента за составление и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита со ссылками на нормативные положения;
- предупреждение о наличии риска необнаружения существенных и несущественных искажений из-за присущих аудиту ограничений (тестовый характер аудита; ограничения, присущие системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля);
- требование свободного доступа к информации, необходимой для проведения аудита.

Аудитор может отразить в договоре (письме) о проведении аудита:

- мероприятия, связанные с планированием аудита (основные элементы общего плана, сроки проведения работ, виды аудиторских процедур);
- перечень ожидаемых от руководства письменных заявлений, сделанных в ходе аудита (о наличии связанных сторон, о достоверности утверждений, приведенных в отчетности);
- договоренность о содействии руководства в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;
- перечень писем или отчетов, которые предполагается составить для клиента;
- основу для исчисления гонорара (порядок определения стоимости выполнения аудиторского задания, а также порядок признания работы выполненной и производства взаиморасчетов);
- договоренность о привлечении к работе других аудиторов и экспертов, внутренних аудиторов и другие вопросы.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий аудиторского задания и есть ли необходимость напомнить аудируемому лицу о действующих условиях задания.

При повторных аудиторских проверках новое письмо об аудиторском задании составляется в следующих случаях:

- неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- пересмотр или дополнение условий договоренности;
- изменение в составе руководящих органов аудируемого лица или его собственников;
- значительные изменения характера и масштаба деятельности клиента;
- наличие специальных требований законодательства.

Если в ходе выполнения аудиторского задания аудируемое лицо обращается к аудитору с просьбой об изменении условий договоренности, то аудитору необходимо выяснить причину этой просьбы и рассмотреть целесообразность такого изменения (например, клиент просит провести не аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности, как было установлено в письме о проведении аудита, а ее обзор, при котором обеспечивается более низкий уровень уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений).

Причины возникновения просьбы клиента к аудитору по поводу изменения условий договоренности могут быть обоснованными и необоснованными.

К обоснованным причинам относятся:

- изменение обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги (например, потенциальный инвестор в течение периода аудиторской проверки пояснил клиенту аудитора, что он не требует подтверждения достоверности всей финансовой (бухгалтерской) отчетности, интересуется только реальностью данных отчета о прибылях и убытках);
- неправильное понимание клиентом характера услуги (так, в ряде случаев клиент под аудитом понимает проверку отдельного участка бухгалтерского учета, и это выясняется при проведении аудиторской проверки);
- ограничение объема договоренности, вызванное объективными обстоятельствами (например, один из филиалов клиента превращен в самостоятельную организацию и передан другому собственнику, вследствие чего отпадает необходимость в проверке его информации, проводившейся согласно установленной несколько лет назад договоренности с аудитором).

Необоснованным считается изменение условий договоренности по причине ограничения аудита из-за неточной, неполной и неудовлетворительной информации (например, в ходе аудита возникла ситуация, когда аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по дебиторской задолженности, а аудируемое лицо просит изменить задание по проведению аудита на задание по

проведению обзорной проверки, чтобы избежать мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения). Аудитор должен рассмотреть любые юридические последствия изменения условий аудита.

Действия аудитора в случае согласия с изменением условий договоренности:

- согласование новых условий (в том числе с помощью вновь составленного письма о проведении аудита);
- составление отчета в соответствии с пересмотренными условиями.

В отчет не включаются ссылки на первоначальную договоренность и на процедуры, выполненные в соответствии с нею.

Если просьба клиента об изменении условий договоренности не имеет разумного обоснования, аудитор должен продолжать выполнение первоначальной договоренности.

В случае невозможности продолжения работы аудитор должен отказаться от проведения аудита или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации и об обстоятельствах, послуживших причиной отказа, другим сторонам, например совету директоров или акционерам.

5.3. Объем аудита бухгалтерской отчетности и стадии аудиторской проверки

Для достижения цели аудита в соответствии с требованиями аудиторских стандартов и условий договоренности определяется объем аудита, т.е. аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми при определенных обстоятельствах проверки. Определение объема аудиторской проверки является предметом профессионального суждения аудитора, т.е. аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур; затратах времени; количестве и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения. Обязанность аудитора – обеспечить достаточный уровень уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений.

Основными стадиями аудиторской проверки являются:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает степень этой ответственности.

В ходе аудита должны документироваться основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита.

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

В ходе аудита должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств, которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта. Согласно аудиторским стандартам аудитор по результатам своей работы должен заявить представителям аудируемого лица и потенциальным пользователям отчетности о своей уверенности в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения должна быть разумной и приемлемой. В соответствии с требованиями стандартов разумная уверенность – именно та максимальная степень уверенности, которую аудитор должен достичь в ходе аудита. Понятие разумной уверенности соответствует общему подходу к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор мог сделать вывод об отсутствии существенных искажений в отчетности.

Абсолютная уверенность в принципе не может быть обеспечена по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так как даже полное повторение аудитором всех проводок экономического субъекта не даст стопроцентной гарантии подлинности первичных документов, надежности контрагентов, полной достоверности определенных бухгалтерией оценочных значений показателей и т.п. Абсолютная уверенность возможна только в отношении примитивных и малоинформативных положений и фактов. Например, в данной кассовой книге прошнуровано, пронумеровано и скреплено печатью столько то листов. А предположить, что она ведется надлежащим образом, записи

делаются в момент совершения операций, а не задним числом, первичные документы отражают подлинный смысл кассовых операций и т.д. можно лишь с большей или меньшей степенью вероятности. Абсолютная уверенность возможна только в отношении примитивных и малоинформативных положений и фактов. На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Контрольные вопросы

1. На основании каких критериев аудиторская организация принимает решение о сотрудничестве с клиентом?
2. Для каких целей предназначено письмо о проведении аудита?
3. Чем может быть обосновано мнение аудитора о возможности проведения аудита?
4. Каким видом договора является договор на проведение аудита?
5. Почему в договоре следует обязательно предусмотреть объем и сроки проведения работ?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 150–159.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 105–118.

Тема 6. СТАНДАРТЫ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

6.1. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется

Для успешного выполнения аудиторского задания аудитор должен обладать необходимым объемом знаний о деятельности аудируемого лица.

Международные стандарты аудита и федеральные правила (стандарты) требуют, чтобы аудиторская организация получила знания о деятельности аудируемого лица (знание бизнеса) в объеме, достаточном для понимания событий, финансово-хозяйственных операций, которые могут оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, на подходы к аудиту, на аудиторское заключение.

Аудитор должен обладать знаниями о деятельности предприятия и его среде, достаточными для выявления и оценки риска существенных искажений финансовой отчетности, которые являются результатом мошенничества или ошибок, а также для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Знание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Поэтому одним из основных и обязательных аспектов проведения аудиторской проверки является изучение деятельности проверяемого экономического субъекта. Этот аспект регламентируется ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Те аспекты деятельности организации, на которых основывается ее понимание аудитором и которые должны обязательно им рассматриваться, определены в ФПСАД 8.

В соответствии со стандартами процесс приобретения знаний основан на выполнении аудитором следующих требований:

1. Уровень знаний аудитора, необходимый для выполнения аудиторского задания, включает:
 - понимание аудитором экономической ситуации в стране и сфере деятельности аудируемого лица;
 - подробное знание того, каким образом аудируемое лицо ведет деятельность.
2. Аудитор должен учитывать внешние и внутренние факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица.

К внешним факторам относятся:

- общие экономические – общий уровень развития экономики, политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого аудируемое лицо, его филиалы и представительства ведут деятельность (денежная, налоговая, тарифная, торговые ограничения, программы правительственной помощи и др.);
- отраслевые – рынок и конкуренция в отрасли; цикличность или сезонность деятельности; изменения в технологии производства; сокращение или расширение деятельности; важные поставщики товаров и услуг; экономические показатели в отрасли; проблемы отрасли, нормативно-правовая среда, применяемые принципы подготовки финансовой отчетности; экологические требования и проблемы и др.

К внутренним факторам относятся:

- характер деятельности субъекта, включая выбор и применение учетной политики, в том числе: управление и структура собственности аудируемого лица (корпоративная и организационная структура; собственники; структура капитала; источники и методы финансирования, соответствие выбранной учетной политики деятельности фирмы-клиента и применяемым основам финансовой отчетности и др.);
- цели, принципы, стратегические планы руководства и связанные с ними деловые риски, которые могут оказать влияние на возможность возникновения существенных искажений в финансовой отчетности, в том числе: совет директоров, руководители и их деловая репутация, причины возникновения деловых рисков; последствия влияния деловых рисков на финансовую отчетность фирмы-клиента;
- финансовая деятельность фирмы-клиента, в том числе:
 - виды и характер деятельности (рынки сбыта продукции, поставщики товаров и услуг, лицензии, патенты, действующие информационные системы, особенности полученных займов и др.);
 - основные финансовые показатели и тенденции их изменения;
 - особенности законодательства (требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности; требования к аудиторскому заключению; возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности и др.);
- система внутреннего контроля, в том числе: контрольная среда; процесс оценки риска фирмой-клиентом; информационная система, связанная с целями финансовой отчетности; процедуры контроля; мониторинг средств контроля.

3. С целью получения представления о бизнесе фирмы-клиента и его среды аудитор должен выполнить следующие процедуры:

- направление запросов руководству и другим сотрудникам фирмы-клиента;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Для приобретения информации в целях понимания деятельности аудируемого лица аудитор может использовать несколько источников:

- документальные источники: нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица; публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг); документы периода деятельности аудируемого лица (например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий план счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж);
- информация, полученная по запросу аудитора от:
 - сотрудников аудируемого лица;
 - внутренних аудиторов аудируемого лица и из отчетных документов внутренних аудиторов;
 - других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной сфере деятельности;
 - специалистов, не являющихся сотрудниками данного аудируемого лица (например, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков представителей аналогичных организаций);
- посещение административных зданий, производственных, торговых, складских помещений, аудируемого лица.

Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации на всех стадиях аудита. При этом информация, полученная на последующих стадиях, дополняет и уточняет данные, полученные на предыдущих стадиях в зависимости от той цели, которая ставится на том или ином этапе аудиторской проверки. До проведения проверки аудиторская организация должна получить первоначальные знания особенностей отрасли, особенностей управления, информацию о состоянии имущества и обязательств. До начала проверки аудитор должен понимать влияние внешних факторов на деятельность аудируемого лица (общеекономических, отраслевых).

В процессе проверки аудиторская организация обязана уточнить информацию, полученную ранее, для того, чтобы своевременно произвести корректировку объема аудиторских процедур, видов аудиторских процедур, их трудоемкость; выявить противоречивую информацию, ее оценить и обосновать. В процессе аудита необходим детальный анализ внутренних факторов. На завершающей стадии аудита должно быть достигнуто углубленное понимание деятельности экономического субъекта в целях проведения контрольных аудиторских процедур и подтверждения правильности окончательных выводов о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

6.2. Изучение и оценка системы внутреннего контроля

Аудитор должен получить представление о внутреннем контроле фирмы-клиента, соответствующее условиям аудиторского задания.

Внутренний контроль – процесс, который осуществляют лица, отвечающие за управление, руководство и другой персонал.

Их цель – обеспечение разумной уверенности с точки зрения обеспечения надежности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций и соответствия их применяемым законам и нормативным актам.

Поэтому необходимым и обязательным элементом аудиторской проверки является изучение и оценка состояния системы внутреннего контроля в проверяемой организации.

Порядок изучения и оценки внутреннего контроля предусмотрен ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В соответствии с требованиями стандарта система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для обеспечения достаточной уверенности в:

- надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- эффективности и результативности хозяйственных операций;
- соответствии деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование должны быть направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из перечисленных целей.

Анализ системы внутреннего контроля аудитор должен вести в разрезе пяти компонентов, таких как:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Контрольная среда представляет собой позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица.

Контрольная среда является основой для эффективного внутреннего контроля, обеспечивая дисциплину и структурированность.

Контрольная среда состоит из таких элементов, как:

- требование о соблюдении этических норм;
- стиль и основные принципы управления экономического субъекта;
- организационная структура аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- кадровая политика и практика.

Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий.

Для целей финансовой отчетности процесс оценки рисков включает:

- выявление руководством рисков в связи с подготовкой достоверной и объективной финансовой отчетности в соответствии с принципами подготовки финансовой отчетности;
- оценку «значимости» рисков;
- оценку вероятности возникновения рисков;
- принятие решений по управлению рисками.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- изменения в функционировании среды (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде);
- принятие новых сотрудников (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
- внедрение новых или изменение уже применяемых технологий в производственные процессы или информационных систем могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля;

- новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности могут повлиять на риски, связанные с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитор должен достигнуть понимания того, каким образом осуществляется процесс выявления и устранения бизнес-рисков для целей подготовки финансовой отчетности и к каким это приводит результатам. Если процесс оценки рисков соответствует обстоятельствам задания, то это помогает аудитору определить риски существенных искажений. Если аудитором были выявлены существенные недостатки процесса оценки рисков руководством фирмы-клиента, то аудитор должен сделать руководителям фирмы-клиента замечания или рекомендации по улучшению.

Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности (включая бизнес-процессы, имеющие отношение к подготовке финансовой отчетности), обеспечивается:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Информационная система, отвечающая целям финансовой отчетности, включает систему финансовой отчетности и состоит из процедур и записей, установленных для:

- инициирования, регистрации, обработки, обобщения операций предприятия;
- обеспечения возможности учета активов, обязательств и капитала.

Аудитор должен достичь понимания информационной системы, имеющей отношение к подготовке финансовой отчетности, в том числе в таких областях, как:

- классы операций, существенные для финансовой отчетности;
- процедуры в компьютерных или ручных системах учета, с помощью которых операции иницируются (хозяйственные операции могут быть иницированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);
- отражаются (регистрация) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях и событиях);
- обрабатываются и обобщаются в финансовой отчетности;
- бухгалтерские записи как в электронном, так и в бумажном виде и конкретные счета в финансовой отчетности, относящиеся к иницированию, регистрации, обработке и обобщению операций;
- сбор информационной системой данных о событиях и условиях иных, нежели классы операций, существенные для финансовой отчетности;
- подготовка финансовой отчетности, включая существенные оценочные значения и раскрываемые сведения.

Аудитор должен понять, как обеспечивается предприятием понимание сотрудниками:

- их функций и ответственности по внутреннему контролю в процессе подготовки финансовой отчетности;
- существенных вопросов, имеющих отношение к подготовке финансовой отчетности;
- способов сообщения о нестандартных операциях руководству соответствующего уровня.

Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются.

Контрольные действия, которые имеют отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по таким категориям, как:

- проверка выполнения (обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными, прогнозными показателями и показателями за предыдущие периоды);
- обработка информации (проверка точности, полноты и санкционирования операции);
- проверка наличия и состояния объектов в целях обеспечения сохранности активов (меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям; проведение периодических инвентаризаций; санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными);
- разделение обязанностей, т.е. наделение разных сотрудников полномочиями;
- санкционирование операций;
- регистрации операций в учете;
- хранение активов.

Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли средства контроля и были ли средства контроля изменены надлежащим образом в случае необходимости (например, вследствие изменения условий деятельности) и осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности аудируемого лица и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством (внутренние аудиторы регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля; менеджеры по продажам, закупкам и производству на уровне подразделений и аудируемого лица в целом непосредственно участвуют в решении оперативных вопросов и могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях и т.д.).

Эффективная система внутреннего контроля должна обеспечивать:

- выполнение хозяйственных операций только с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;
- фиксирование в бухгалтерском учете всех операций в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой учетной политикой, а также обеспечение возможности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- доступ к активам только с разрешения соответствующего руководства;
- определение руководством с установленной периодичностью соответствия зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов, а в случае расхождений – принятие надлежащих мер.

Аудитор получает представление о системе внутреннего контроля на основе использования таких процедур, как:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;
- аналитические процедуры и проверка документов и записей, создаваемых в рамках системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- наблюдение за деятельностью и операциями аудируемого лица.

Вся информация, которую аудитор получает в процессе понимания и изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля должна содержаться в его рабочих документах.

Существуют различные методы документирования этой информации. Выбор конкретного метода является предметом профессионального суждения аудитора. Это может быть:

- текстовое описание;
- вопросники для выяснения мнений руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы, акты.

Форма и объем рабочей документации аудитора зависит от сложности структуры аудируемого лица, его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Кроме того, о всех выявленных в ходе проверки недостатках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также о рекомендациях по их устранению аудитор должен уведомить руководство аудируемого лица (в письменной или устной форме).

Международные стандарты аудита уделяют огромное внимание необходимости тщательно документировать каждое действие в рамках аудита, что может привести к росту расходов на аудит. Тщательное документирование направлено на то, чтобы аудиторский файл мог говорить сам за себя, без необходимости каких-либо устных пояснений, о том, как проводился аудит, почему и каким образом были получены аудиторские выводы.

6.3. Существенность в аудите

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна отражать финансовое положение экономического субъекта и результаты его хозяйственной деятельности и ее нужно готовить для того, чтобы заинтересованные пользователи могли использовать эту отчетность для принятия экономических и финансовых решений. Составление финансовой отчетности всегда сопровождается вероятностью проникновения ошибок, искажений, неточностей. По этой причине внешние пользователи подвержены информационному риску. Этот риск должен быть снижен и одним из способов снижения информационного риска является проведение внешнего независимого аудита.

Цель полного исключения информационного риска с помощью внешнего аудита невозможна (особенно при проверке крупных экономических субъектов), поскольку существуют ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- 1) в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- 2) любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- 3) преобладающая часть аудиторских доказательств лишь представляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Затраты на такую проверку, с помощью которой ставилась бы задача абсолютного исключения искажений были неоправданно высокие и лишили бы аудит всякого экономического смысла.

В соответствии с требованиями аудиторских стандартов аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические и финансовые решения. Банк, выдавший данному экономическому субъекту кредит, вправе считать работу аудитора некачественной, если экономический субъект окажется не в состоянии вернуть кредит и отраженные в подтвержденном аудитором бухгалтерском балансе активы этого субъекта, призванные гарантировать возврат кредита, окажутся дутыми. Инвестор может остаться недовольным работой аудитора, если экономический субъект вскоре после аудита обанкротился, инвестор потерял вложенные средства и выясняется, что аудитор был обязан заметить признаки банкротства, но не смог или почему то не стал указывать это в аудиторском заключении.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, дебиторская задолженность является показателем денежных средств, поступления которых ожидает экономический субъект. Если небольшие отклонения в данных показателях простительны (допустим, кто-то из дебиторов не удовлетворен качеством поставленной продукции и отказывается платить, иной вообще не в состоянии заплатить из-за собственных финансовых затруднений), то, если реально ожидаемые поступления окажутся в 1,5–2 раза меньше отраженных в балансе, отчетность не может быть признана достоверной. Прибыль, отраженная в отчете о прибылях и убытках, также должна сообщать существующим и потенциальным акционерам о прибыли на вложенный капитал, которая может быть получена в качестве дивидендов или пущена на развитие деятельности, а не только присутствует как некий арифметический показатель, с помощью которого рассчитывают величину какого-либо налога. И если налогового инспектора волнует вопрос о занижении прибыли, то инвестора, наоборот, – завышение прибыли. Поэтому одним из основных принципов аудита является то, что аудитору не нужно уделять большое внимание несущественным погрешностям и ошибкам, выделяя ошибки существенные.

Существенность в аудите, порядок ее оценки регламентированы МСА 320 «Существенность в аудите» и ФПСАД 5 «Существенность в аудите». В соответствии с требованиями стандартов концепция существенности в аудите основана на следующих фундаментальных положениях:

1. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Поскольку целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор, поставив себя на место квалифицированного пользователя, должен решить, какие именно ошибки, искажения, нарушения дезориентируют пользователя, а какие – нет; какие оговорки в аудиторском заключении позволят пользователю правильно ориентироваться в отчетности, содержащей ошибки, если что-то в ней в принципе поправимо.

2. Аудитор должен принимать во внимание две стороны существенности: качественную и количественную. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

При оценке качественных искажений общий принцип может быть такой: если по результатам нарушения виновное лицо несет административное наказание в виде символического штрафа либо юридическое лицо наказывается штрафом, который никоим образом не отразится на его текущей хозяйственной деятельности, эти нарушения нельзя признать существенными. Если нарушение повлекло за собой уголовную ответственность виновного либо если штрафы, пени, иные санкции привели к тому, что экономический субъект

начал испытывать реальные трудности, нехватку оборотного капитала, невозможность осуществлять какие-либо виды деятельности и т.д., то можно говорить о существенности нарушений.

При оценке количественных искажений аудитор определяет уровень существенности.

Уровень существенности – максимально допустимая величина ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и при этом не нарушает ее достоверность и не дезориентирует пользователей.

3. Аудитор должен принимать во внимание существенность:

- на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;
- в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
- на этапе завершения аудита при оценке последствий искажений.

Одна из целей предварительной оценки существенности – сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунктах финансового отчета при определении стратегии аудиторской проверки. При планировании аудита аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение отчетности. Аудиторская оценка существенности помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, вопрос о том, какие показатели отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур: это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

4. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. Это означает, что помимо одного уровня существенности для отчетности в целом можно вводить дополнительные уровни для отдельных статей отчета. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки какой-то определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности. Например, допущенная бухгалтером ошибка явно меньше уровня существенности, но сам факт ее возникновения может привести к серьезным последствиям для аудируемого лица, когда уровень ошибки в каких-то случаях предусмотрен специальными нормативными актами или когда аудитор считает целесообразным проверить с более высокой точностью особенно «чувствительные» разделы учета. В некоторых западных странах существуют требования к раскрытию в отчетности информации о заработной плате и премиальных суммах руководителей акционерного общества. Поэтому от аудитора требуется проверять эту информацию с более высокой степенью точности. Уровень существенности, установленный для отчетности в целом, может в несколько раз превышать размер средств, полученных по разным основаниям генеральным директором за год. Тем не менее при проверке правильности информирования генеральным директором акционеров о своей заработной плате, аудитор должен руководствоваться не общим уровнем существенности, а национальными нормативными документами на этот счет.

5. Аудитор должен рассмотреть возможность искажений сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, если бухгалтер ежемесячно начисляет амортизацию по всем находящимся на балансе основным средствам и делает при этом ошибку, такая ошибка может быть сама по себе несущественной. Если эта ошибка повторяется ежемесячно, то в конце года может составить существенную величину.

6. Аудитор должен иметь в виду, что отдельные отмеченные им искажения могут не иметь существенного значения сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных при выборочной проверке ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Помимо ошибок, реально обнаруженных аудитором, следует оценивать и вероятность (и величину) ошибок, которые аудитор не обнаружил. Так, если аудитор проверяет 1/10 часть документов некоторого раздела учета и находит в них ошибок на 1000 руб., он может предположить, что проверив оставшиеся 9/10 документов, он нашел бы ошибок еще на 9000 руб. (это упрощенный вариант рассуждений, так как при распространении ошибок нужно учитывать их характер, принимать во внимание сальдо остатков по проверяемым счетам или обороты проверяемых операций).

7. При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, а также результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;
- наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т.е. прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с ФПСАД 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

6.4. Аудиторский риск и его оценка

Аудиторский риск – вероятность того, что аудитор выразит неадекватное аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск включает три составляющие:

- неотъемлемый риск – подверженность учета искажений при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля;
- риск системы контроля – риск того, что искажения не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- риск необнаружения – риск того, что выполненные в ходе аудита аудиторские процедуры не позволят обнаружить существенные искажения.

Неотъемлемый риск оценивается на основе профессионального суждения аудитора о следующих факторах:

1. На уровне финансовой отчетности:

- честность руководства, его опыт и компетентность, профессионализм (обратное обуславливает высокий риск появления искажений в финансовой отчетности);
- наличие обстоятельств, оказывающих давление на руководство и склоняющих руководство к искажению (например, отчетность может быть сознательно искажена под нажимом собственника, обладающего контрольным пакетом акций аудируемого лица);
- характер бизнеса клиента и отраслевые особенности (например новые отрасли и сферы экономики регулируются законодательством, часто изменяемым и зачастую несовершенным. Это может рассматриваться аудитором как фактор, увеличивающий риск появления искажений).

2. На уровне сальдо счетов и групп однотипных операций:

- наличие счетов, требующих корректировки или связанных с большим объемом расчетов (например, сальдо счета резервов по сомнительным долгам должно быть скорректировано после объявления банкротства дебитора; при наличии большого количества подобных дебиторов и соответственно резервов повышается риск искажения отчетности);
- специфика операций (например, велика вероятность ошибок при учете финансового результата от операционной аренды, если продажная цена выше или ниже справедливой стоимости сданного в аренду актива);
- субъективность оценки сальдо счетов (например, одно и то же оборудование может иметь разные по величине оценки: балансовую стоимость, чистую продажную цену или стоимость использования; при этом возникает проблема с определением убытков от обесценения актива);
- подверженность активов потерям (риск появления искажений в результате мошенничества выше для наиболее ликвидных видов имущества);
- завершение необычных сложных операций в конце года;
- сложность лежащих в основе учета операций, которые могут потребовать привлечение экспертов.

Риск средств контроля. После того как аудитором достигнуто понимание системы внутреннего контроля, необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля.

Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо счета или группы однотипных операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями: высокой надежности соответствует низкий риск, низкой надежности – высокий риск.

Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Система внутреннего контроля не может быть абсолютно эффективной из-за следующих ограничений:

- 1) затраты, связанные с осуществлением контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод (т.е. должны быть оправданны), поэтому невозможно, например, закрепить за каждым работником отдельного контролера, что привело бы к неоправданному увеличению расходов на оплату труда инспектирующего персонала и вероятному замедлению производственных процессов;
- 2) возможность ошибок и злоупотреблений вследствие человеческого фактора (недобросовестности, невнимательности, некомпетентности персонала);
- 3) возможность недостаточности контрольных процедур вследствие изменения условий деятельности (наряду с охранной деятельностью клиент дополнительно занялся торговлей средствами самозащиты; контрольные процедуры, сосредоточенные в области проверки соблюдения условий договоров не будут достаточными, требуется проведение регулярной инвентаризации товаров);
- 4) большая часть средств контроля ориентирована на текущие операции. В случае появления редких операций появляется вероятность искажений (так, если в штате организации нет специалиста по учету ценных бумаг, а операции с ними изредка совершаются, то существует вероятность того, что учетный персонал не сможет правильно оформить сделки).

Оценка риска системы контроля, как правило, должна быть высокой. Аудитор документирует полученное представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценку риска системы контроля и информирует руководство клиента о выявленных существенных недостатках этих систем в письменной или устной форме. Результаты оценки риска средств контроля аудитор должен отразить в общем плане аудита, а уточняющие оценки (если таковые имеются) – в рабочей документации по проверке.

Риск необнаружения означает риск того, что применяемые аудиторские процедуры не позволят обнаружить существенные искажения в сальдо счетов или группах операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их понимания деятельности аудируемого лица.

При планировании аудита аудитор должен определить допустимый уровень риска необнаружения на основе оценки риска средств контроля и неотъемлемого риска и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля – с другой. Например, если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения. Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и групп операций.

Оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в процессе проверки, при этом необходимо вносить корректировки в состав запланированных аудиторских процедур по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый

риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В том случае, если аудитор устанавливает, что риск необнаружения не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

В случае, если аудитор хочет снизить риск необнаружения, он должен модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

- 1) *оценочный (интуитивный) словесный* – заключается в том, что аудитор, исходя из собственного опыта и знания экономического субъекта, определяет и характеризует аудиторский риск словесными характеристиками: высокий, средний, низкий и используют эту оценку в планировании аудита;
- 2) *количественный метод* – предполагает количественную определенность аудиторскому риску.

На практике применяется в основном модель, которая рассчитывается следующим образом:

$$\text{Аудиторский риск} = \text{Неотъемлемый риск} \times \text{Риск средств контроля} \times \text{Риск необнаружения.}$$

Аудитор не должен допускать нулевого значения ни для одного из факторов, поскольку аудиторский риск будет тогда равен нулю. Аудитор должен следовать принципу профессионального скептицизма и полностью не полагаться на эффективность бизнеса экономического субъекта, на эффективность его системы внутреннего контроля.

Между желаемым аудиторским риском и планируемой информационной базой существует обратная зависимость: чем меньше аудиторский риск, тем большее количество информации необходимо привлечь для тестирования.

Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска существует также обратная зависимость: чем выше уровень существенности – тем ниже общий аудиторский риск, чем ниже уровень существенности – тем выше аудиторский риск.

Для снижения риска и повышения уверенности в безупречности выраженного мнения аудиторам следует пользоваться определенной зависимостью между конкретным уровнем риска и тем количеством свидетельств, которое они должны собрать у экономического субъекта. Эта зависимость хорошо известна зарубежным аудиторам и рекомендуется для отечественных аудиторских организаций.

Таблица 6.1

Определение количества необходимых аудиторских свидетельств в зависимости от общего уровня и компонентов риска

Ситуация	Аудиторский риск	Неотъемлемый риск	Риск средств контроля	Риск необнаружения	Количество необходимых аудиторских доказательств
1	Высокий	Низкий	Низкий	Высокий	Низкое
2	Низкий	Низкий	Низкий	Средний	Среднее
3	Низкий	Высокий	Высокий	Низкий	Высокое
4	Средний	Средний	Средний	Средний	Среднее
5	Высокий	Низкий	Средний	Средний	Среднее

С 1 января 2009 г. введена новая редакция ФПСАД 8, которая вводит в систему федеральных стандартов аудита элементы риск-ориентированного подхода к аудиту, реализованного в действующих МСА. Этот подход связан с новой концепцией аудиторского риска, которая введена в действующие международные стандарты. Концепция включает в себя новые подходы:

- к определению аудиторских рисков;
- путям их оценки на основании новых подходов к анализу системы внутреннего контроля аудируемой организации;
- использованию оцененных рисков при определении характера, сроков применения и объемов дальнейших аудиторских процедур.

ФПСАД 8 введено понятие риска существенного искажения отчетности, характеризующего вероятность того, что в финансовой отчетности содержатся существенные искажения, вызванные ошибкой или недобросовестными действиями.

Задача аудитора при проведении риск-ориентированного аудита – получить разумную уверенность в том, что в финансовой отчетности не имеется никаких существенных искажений, ни вызванных недобросовестными действиями, ни вызванных ошибками.

Выполнение этой задачи включает в себя три основных этапа:

- оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности;
- разработку и выполнение последующих процедур аудита в ответ на оцененные риски, которые сокращают риски существенных искажений в финансовой отчетности до приемлемо низкого уровня;
- выпуск надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения, основанного на результатах аудита.

Риск существенного искажения рассматривается в стандартах аудита как компонент аудиторского риска.

Аудиторский риск, в свою очередь, является функцией рисков существенного искажения и необнаружения.

Риск существенного искажения отчетности представляет собой совокупную оценку неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля.

Для оценки риска существенного искажения аудитор может использовать широко известную математическую модель, которая выражает общее соотношение компонентов аудиторского риска в целях достижения необходимого уровня риска необнаружения:

Аудиторский риск = Риск существенного искажения отчетности × Риск необнаружения;

Риск существенного искажения отчетности = Неотъемлемый риск × Риск средств внутреннего контроля.

Аудитор может проводить оценку неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля и по отдельности, и в совокупности, в зависимости от выбранной методологии и техники аудита и практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах (например, в процентах) или в привычной для отечественной практики качественной оценке по шкале «высокий», «средний», «низкий».

В соответствии с концепцией риск-ориентированного аудита для сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор должен оценить риски существенного искажения и ограничить риск необнаружения. Этого он добивается посредством выполнения аудиторских процедур, которые являются реакцией на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки на уровне классов операций, сальдо счетов и раскрытий информации в финансовой отчетности.

Риск-ориентированный аудит предусматривает, что сначала аудиторы должны понять деятельность организации, а затем оценить риски существенного искажения в ее финансовой отчетности. На основании оцененных рисков аудиторы определяют и выполняют дальнейшие аудиторские процедуры в отношении:

- возможных неточностей в информации о сальдо счетов, видах операций или раскрытиях в финансовой отчетности либо неверно представленных или отсутствующих в ней данных;
- возможного обхода руководством средств контроля и манипулирования финансовой отчетностью;
- других недостатков в средствах контроля, которые могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности.

6.5. Аудиторская выборка

Аудиторская организация в процессе проверки должна следовать правилам выборки данных из проверяемой совокупности и правилам оценки результатов полученной таким образом информации.

Эти правила определяет ФПСАД 16 «Аудиторская выборка».

Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.д.

Выборочная проверка – вид несплошного наблюдения.

В ходе аудиторской проверки при разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может осуществить:

- отбор всех элементов (сплошная проверка);
- отбор специфических элементов (статей);
- отбор отдельных элементов (сформировать аудиторскую выборку).

Решение о том, какой метод или их сочетание следует избрать, зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; она чаще используется в случае аудиторских процедур проверки по существу. Сплошная проверка целесообразна, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа существенных статей;
- неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Отбор специфических статей осуществляется в соответствии с предварительной оценкой неотъемлемого риска и риска системы контроля, а также в соответствии с характеристикой и особенностями тестируемой генеральной совокупности и представлениями о бизнесе клиента. Могут быть отобраны специфические статьи:

- превышающие определенную сумму; аудитор может отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке большую часть общей суммы сальдо счета или группы однотипных операций;
- обладающие повышенным риском и необычные; аудитор может отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности, исходя из их высокой стоимости или наличия какой-либо иной характеристики, например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в большей степени подверженными риску, или элементы, ранее связанные с ошибками;
- значимые для получения информации о бизнесе клиента, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также о выполнении клиентом конкретных процедур; аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер финансово-хозяйственных операций, отдельные аспекты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах сальдо данного счета или группы однотипных операций может представлять собой эффективное средство получения аудиторских доказательств, но не является аудиторской выборкой, так как результаты, полученные с помощью такого отбора, не могут проецироваться на всю генеральную совокупность.

Организация любого выборочного исследования включает в себя определение:

- цели теста;
- характеристики генеральной совокупности (она должна быть уместной и полной);
- необходимости (или отсутствие таковой) стратификации;
- элемента выборки;
- объема выборки (он должен быть достаточным для того, чтобы снизить риск выборочного метода до приемлемого уровня);
- степени репрезентативности выборки;
- условий, определяющих, какие отклонения будут представлять собой ошибки;
- предполагаемого уровня ошибки (если он неприемлемо высок, нет смысла тестировать средства контроля, целесообразнее увеличить объем выборки для проведения процедур проверки по существу);
- порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

Для достижения поставленных целей проверки необходимо определение соответствующей проверяемой совокупности, поскольку именно к ней относится заключение, сделанное на основе выборки.

Генеральная совокупность – это полный набор данных, из которых аудитор набирает отобранную совокупность и в отношении которой аудитор хочет сделать выводы.

При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен учитывать цели теста и характеристики генеральной совокупности. Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое, по всей вероятности, в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки. Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для включения в прогнозируемые оценки ошибки всех тех условий, которые уместны с учетом целей теста. При выполнении тестов средств внутреннего контроля аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровень риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогичным образом применительно к процедурам проверки по существу аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки генеральной совокупности.

Понятие «ошибка» означает:

- отклонение от нормального функционирования средств внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- искажение учета или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Понятие «общая ошибка» означает:

- степень отклонения (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- суммарное искажение (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аномальная ошибка – это ошибка, являющаяся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно, за исключением специфических определенных ситуаций.

Допустимая ошибка – это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой. Допустимая ошибка связана с уровнем существенности.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования) и полной. Например, если аудитор собирается отобрать из некоторой папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя сделать какие-либо выводы относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что в действительности все документы были подшиты в папку.

Генеральная совокупность может разделяться на страты, или подмножества, где каждая страта проверяется отдельно. *Стратификация* – это процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто – с денежной стоимостью). Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации – снижение вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым уменьшение объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Подмножества должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог принадлежать только одной страте. При выполнении процедуры проверки по существу сальдо данного счета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по своей стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными денежными ошибками с точки зрения завышения величин. Аналогичным образом генеральная совокупность может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок, например при тестировании оценки дебиторской задолженности величины сальдо могут быть стратифицированы по сроку их возникновения.

Элемент выборки – это индивидуальные элементы, отражаемые в учете, составляющие генеральную совокупность, например однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, сальдо по лицевым счетам дебиторов.

В ходе выборочной проверки в аудите можно применять либо статистический, либо нестатистический подход. Статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка) означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

- случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;
- применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Подход к выборке, который не соответствует обеим данным характеристикам, считается нестатистическим (нестатистической выборкой). Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

Выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной, т.е. все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов отбора проверяемой совокупности:

- случайный;
- систематический;
- бессистемный.

Случайный отбор предполагает использование аудитором генератора случайных чисел в компьютере или таблицы случайных чисел.

Систематический отбор предполагает, что элементы совокупности отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится:

- либо на определенном числе элементов совокупности (например, изучается каждый 10-й или 20-й документ из всех документов данной категории);
- либо на стоимостной их оценке (например, отбирается тот элемент, составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элементов).

Бессистемный отбор предполагает формирование аудитором отобранной совокупности, не следуя какому-либо структурному методу. Несмотря на то, что структурный метод не используется, аудитор должен избегать какой-либо сознательной предвзятости или предсказуемости (например, не избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не всегда выбирать первые или последние проводки на данной странице), тем самым обеспечивая репрезентативность выборки. Бессистемный отбор не должен применяться, если используется статистическая выборка. Статистическая выборка требует, чтобы элементы для выборки отбирались случайным образом, т.е. так, чтобы у каждого элемента была бы некоторая ненулевая вероятность быть выбранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (например, счета-фактуры) или денежные единицы. При нестатистической выборке аудитор основывается на профессиональном суждении. Поскольку целью выборки является получение выводов относительно всей генеральной совокупности, аудитор должен сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности, и проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась какая бы то ни было предвзятость.

При определении объема выборки аудитор должен анализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Риск, связанный с использованием выборочного метода, – вероятность того, что вывод аудитора, сделанный на основе отобранной совокупности, будет отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были бы применены те же самые процедуры аудита.

Объем выборки может быть определен путем применения специальных формул, полученных на основе теории вероятностей и математической статистики, либо путем вынесения аудитором профессионального суждения, применяемого объективно с учетом данных обстоятельств.

Факторы, влияющие на объем выборки для тестов средств внутреннего контроля, которые должны быть оценены аудитором, установлены ФПСАД «Аудиторская выборка». К ним относятся:

- степень намерения аудитора полагаться на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (чем большую уверенность аудитор предполагает обеспечить за счет систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тем ниже будет его оценка риска средств внутреннего контроля и тем больше должен быть объем отобранной совокупности);
- степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой;
- степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности;
- число элементов генеральной совокупности;
- необходимая степень доверия аудитора.

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для процедур проверки по существу, которые должны быть оценены аудитором, установлены ФПСАД «Аудиторская выборка». К ним относятся:

- оценка аудитором неотъемлемого риска (чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности);
- оценка аудитором риска средств внутреннего контроля;
- использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- совокупная величина ошибок, которую аудитор готов признать допустимой;
- величина ошибок, которые аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности.

При выполнении выборочной проверки аудитор должен проанализировать:

- результаты выборочной проверки;
- характер и причины любых выявленных ошибок;
- возможное воздействие выявленных ошибок на цели конкретного теста и на другие области аудита.

Если при проведении тестов контроля выявлены ошибки, аудитор должен:

- проанализировать прямое воздействие выявленных ошибок на финансовую отчетность;
- уточнить предварительную оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их надежность, а также влияние на планируемые аудиторские процедуры.

Если обнаруженные ошибки обладают общими характеристиками (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период времени), то аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают данной общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к данным элементам. В ходе проверки также могут быть обнаружены нетипичные ошибки, которые обусловлены какими-либо исключительными обстоятельствами (например, при применении компьютерных информационных систем произошли сбои в программе, обрабатывающей данные) и потому не являются репрезентативными по отношению к другим ошибкам в генеральной совокупности (аномальная ошибка).

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) выявленные ошибки (кроме нетипичных) в отобранной совокупности на генеральную совокупность, оценив их полную возможную величину во всей генеральной совокупности. *Экстраполяция* – это распространение выборочных данных на другую часть совокупности, которая не подвергается наблюдению.

Затем аудитор должен оценить совокупное влияние ошибок (типичных, прогнозируемых и аномальных) на финансовую отчетность. Для этого полученные результаты сравниваются с допустимой ошибкой, меньшей или равной предварительной оценке существенности, определенной аудитором для исследуемой совокупности. Если общая величина ошибок (типичных, прогнозируемых и аномальных) выше допустимой и нет дополнительных доказательств отсутствия существенных отклонений, то аудитор может заключить, что в отчетности имеются существенные искажения. Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но близка к ней, то аудитор должен получить дополнительные аудиторские доказательства для оценки реальной ошибки, проанализировав убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур.

Если анализ результатов выборки показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку исследуемой характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству с просьбой проанализировать выявленные ошибки и возможность их допущения в дальнейшем, а также сделать необходимые корректировки;
- увеличить объем выборки, модифицировать аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Аудиторская организация должна отражать в рабочей документации все стадии проведения выборочной проверки и анализ ее результатов.

6.6. Подготовка и содержание общего плана и программы аудита

В соответствии с требованиями ФПСАД 3 «Планирование аудита» каждая аудиторская проверка должна быть спланирована. Поэтому после подписания договора аудитор приступает к общему планированию аудита.

Планирование – это разработка общей стратегии и деталей аудиторской проверки.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки.

Целью планирования является эффективное и своевременное проведение аудита, которое предполагает:

- 1) определение областей, значимых для аудита;
- 2) выбор оптимальной методики проверки, которая наиболее полно отвечает достижению целей аудиторской проверки.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование призвано помочь в правильном распределении работы среди ассистентов аудитора и координации работы других специалистов, участвующих в аудиторской проверке.

Планируя порядок проведения аудита, аудиторская организация должна руководствоваться как общими, так и частными принципами проведения аудита, а именно:

1) комплексность планирования предполагает обеспечение взаимосвязки и согласованности всех этапов планирования (сбор информации на подготовительном этапе должен быть сориентирован также на цели, задачи разработки общего плана аудита);

2) непрерывность планирования выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, аудиторской организации в течение года следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок;

3) оптимальность означает, что каждая аудиторская организация должна обеспечивать вариантность планирования, чтобы иметь возможность выбора наиболее оптимального варианта плана и программы аудита. Критерии оптимальности (вариантности) определяет аудиторская организация; в качестве них могут быть календарная продолжительность проверки, число участников проверки и др.

Вся работа аудиторской организации на этапе планирования должна документироваться.

Объем планирования зависит от:

- размера проверяемого субъекта;
- сложности предстоящей проверки;
- опыта работы аудитора, в том числе с данным субъектом;
- знания аудитором бизнеса клиента.

В процессе общего планирования должны быть:

- определены аудиторские процедуры и рабочая документация по планированию;
- согласован с клиентом порядок работы с документами;
- составлен график рабочего времени на планирование, чтобы:
 - не возникли ситуации, при которых один документ требуется одновременно нескольким работникам;
 - планирование было выполнено соответствующим персоналом;
 - на достижение поставленных целей было отведено достаточно времени.

В соответствии с требованиями стандартов аудитор должен на этапе планирования разработать и документально оформить:

- общий план аудита, с указанием предполагаемого объема, графиков и сроков проведения аудиторской проверки;
- программу аудита, определяющую объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. Элементы общего плана могут быть обсуждены с руководством экономического субъекта и его сотрудниками в целях координации действий. Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об экономическом субъекте, а также результаты проведенных аналитических процедур. С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур должны варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

- знание бизнеса клиента, в том числе особенности его деятельности, финансового состояния, влияние общих экономических факторов и условий в отрасли на деятельность, уровень компетентности руководства;
- понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе учетную политику, принятую аудируемым лицом и ее изменения, влияние новых нормативных правовых актов на отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в финансовой (бухгалтерской) отчетности и др.;
- риск и существенность, в том числе определение наиболее важных областей для аудита, возможность существенных искажений или мошеннических действий и др.;
- характер, временные рамки и объем процедур, в том числе существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица, наличие компьютерной системы ведения учета и ее специфические особенности и др.;
- координацию работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе привлечение экспертов, количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом и др.;

- прочие аспекты, в том числе особенности договора об оказании аудиторских услуг, сомнение в допущении о непрерывности деятельности аудируемого лица, существование связанных сторон и др.

Общий план аудита может быть оформлен в виде таблицы.

Общий план аудита

Проверяемая организация
 Период аудита
 Количество человеко-часов
 Руководитель аудиторской группы
 Состав аудиторской группы
 Планируемый аудиторский риск
 Планируемый уровень существенности

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

Руководитель аудиторской группы:

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля качества работы. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

ФПСАД 3 «Планирование аудита» не устанавливает жестких требований к структуре программы аудита, но исходя из содержания п. 9 и 11 данного нормативного документа, можно сделать вывод, что программа аудита, в части перечня процедур, может содержать, кроме аудиторских процедур по существу (процедур по проверке оборотов и сальдо по счетам), также тесты средств контроля (контрольные процедуры с целью оценки и подтверждения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля). Из этого следует, что аудиторскую программу необходимо составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля – это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу – это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

При этом процедуры проверки целесообразно группировать в рамках нескольких направлений проверки. Перечень направлений проверки не является случайным или субъективно сформированным. Он определяется, во-первых, законодательно установленной целью аудита, а во-вторых, необходимостью соблюдения требований ФПСАД 3 «Планирование аудита» и ФПСАД 14 «Учет требований нормативных правовых актов в ходе аудита».

Законодательно установленная цель аудита – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Кроме того, исходя из содержания ФПСАД 14 «Учет требований нормативных правовых актов в ходе аудита» при разработке программы аудита на этапе планирования аудитор должен включить процедуры, направленные на проверку соблюдения аудируемым лицом законодательства РФ.

Поэтому аудиторские процедуры необходимо группировать по следующим направлениям проверки:

- проверка соблюдения требований действующего гражданского, специального и налогового законодательства;
- проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете (проверка оборотов и сальдо по счетам);
- проверка правильности формирования отчетных показателей.

Проверка соблюдения требований налогового законодательства может быть выделена в качестве самостоятельного направления проверки в соответствии с условиями договора.

Кроме того, ФПСАД 3 «Планирование аудита» в программу аудита рекомендуется включать проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита. Перечень и содержание предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся в ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства» и будут рассмотрены в теме «Аудиторские доказательства».

Все процедуры в программе целесообразно закодировать, чтобы аудитор мог сделать ссылку на них в своих рабочих документах.

Программа аудита в части процедур проверки оборотов и сальдо по счетам может быть представлена следующим образом (на примере поступления основных средств).

Таблица 6.2

Программа аудита поступления основных средств

Код (шифр)	Перечень направлений проверки и аудиторских процедур по разделам аудита	Источник информации	Рабочие документы	Период проведения	Исполнители	Примечания
Аудиторские процедуры по проверке оборотов и сальдо по счетам						
	Раздел «Аудит процесса приобретения»					
	Область проверки «Основные средства»					
1	Проверка соблюдения требований гражданского, специального и налогового законодательства	Договоры гражданско-правового характера, учредительные и налоговые документы				
1.1	Установить источники поступления основных средств и правоотношения, которые возникают между хозяйствующими субъектами при поступлении объектов основных средств					
2	Проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете					
2.1	Проверить наличие, правильность и своевременность оформления первичных учетных документов, а также точность содержащихся в них показателей	Первичные учетные документы по принятию основных средств к учету				
2.2	Проверить правильность оценки основных средств	Документы, подтверждающие правильность формирования первоначальной стоимости				
2.3	Проверить правильность отражения операций в системе счетов бухгалтерского учета	Главная книга, регистры бухгалтерского учета по счету 01, 08 и др.				
3	Проверка правильности формирования отчетных показателей	Регистры бухгалтерского учета по счету 01, формы отчетности ф. № 1, ф. № 5				

Программа тестов средств контроля может быть представлена следующим образом (табл. 6.3).

Общий план и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу должны быть документально зафиксированы.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

**Процедуры и методы получения информации при изучении и оценке систем бухгалтерского учета
и внутреннего контроля**

Код	Контрольные процедуры	Методы получения информации
1	Ознакомиться с рабочим планом счетов, утвержденным учетной политикой	
1.1	Проверить соответствие используемой системы счетов и субсчетов рабочему плану счетов	1. Ознакомление с регистрами бухгалтерского учета с целью выявления корреспонденций, не предусмотренных рабочим планом счетов. 2. Изучение отобранных документов с целью установления корреспондирующих счетов
1.2	Проверить правильность ведения аналитического учета основных средств	1. Проверка наличия инвентарных карточек, порядка их ведения и сохранности. 2. Изучение возможности программного продукта в части аналитического учета основных средств. 3. Сверка данных синтетического и аналитического учета
1.3	Проверить правильность ведения инвентарного учета основных средств (правильность определения единицы бухгалтерского учета основных средств, например, соблюдение порядка присвоения инвентарных номеров)	1. Ознакомление с инвентарными карточками основных средств. 2. Сверка номеров в инвентарных карточках с документами (форма № ОС-1), а также с номерами на самом объекте
2	Ознакомиться с правилами документооборота и формами первичных учетных документов, применяемых в бухгалтерском учете основных средств	
2.1	Проверить факт применение типовых форм первичной документации	1. Проверка документов
2.2	Проверить соответствие нетиповых форм требованиям ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете» и документам, утвержденным в учетной политике	1. Проверка документов
2.3	Проверить сроки прохождения документов	1. Сопоставление дат формирования документа, дат на документах, его сопровождающих, и дат утверждения документов
2.4	Определить круг лиц, создавших, проверивших, обработавших документ	1. Расшифровка подписей. 2. Получение информации о должностях исполнителей
3	Изучение особенностей программного продукта	1. Ознакомление с технической документацией. 2. Опрос персонала. 3. Анализ используемых алгоритмов обработки информации
4	Проверить соблюдение установленного порядка составления внутренней отчетности	1. Самостоятельно по выбору
5	Проверить соблюдение порядка проведения инвентаризации	
5.1	Проверить наличие приказов о назначении постоянно действующей комиссии по приемке основных средств	1. Проверка документов
5.2	Получить информацию о датах инвентаризаций (в том числе о последней дате)	1. Опрос персонала. 2. Ознакомление с документами
5.3	Проверить распорядительные документы о назначении инвентаризационной комиссии, изучить ее состав	1. Ознакомление с приказом
5.4	Проверить фактическое присутствие членов комиссии при проведении инвентаризации (если осуществляется наблюдение за ходом инвентаризации)	1. Наблюдение
5.5	Проверить полноту и точность внесения в опись данных о фактическом наличии и состоянии основных средств (если осуществляется наблюдение за ходом инвентаризации)	1. Наблюдение
5.6	Проверить своевременность оформления описей (если осуществляется наблюдение за ходом инвентаризации)	1. Наблюдение
5.7	Проверить правильность оформления описей	1. Проверка документов
5.8	Проверить правильность оформления сличительных ведомостей	1. Проверка документов

5.9	Выявить факты проведения контрольных проверок правильности проведения инвентаризации и выборочных инвентаризаций в межинвентаризационный период	1. Ознакомление с Журналами ИНВ-23, ИНВ-24, ИНВ-25. 2. Опрос персонала
5.10	Проверить соблюдение порядка проведения контрольных и выборочных инвентаризаций	1. Ознакомление с Журналами ИНВ-23, ИНВ-24, ИНВ-25
5.11	Проверить порядок регистрации инвентаризационных разниц и оформление результатов инвентаризации	1. Проверка документов

Контрольные вопросы

1. На каких этапах аудиторской проверки аудитор должен достичь понимания деятельности аудируемой организации, с какой целью?
2. Что должен делать аудитор, если он устанавливает отсутствие (недостаточность) системы внутреннего контроля?
3. Как оценивается существенность в аудите?
4. Что означает утверждение: «Отчетность достоверна во всех существенных аспектах»?
5. Что такое аудиторский риск? Каковы факторы, влияющие на уровень аудиторского риска?
6. Каким нормативным документом определен порядок построения аудиторской выборки?
7. Каким нормативным документом регламентируется процесс планирования аудита?
8. Чем отличается план от программы аудита?
9. План аудита составляется в произвольной или строго регламентированной форме?
10. Что представляют собой программа тестов средств контроля и программа аудиторских процедур по существу?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 150–159.
2. *Шеремет А.Д., Суиц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 105–118.

Тема 7. СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ В ХОДЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

7.1. Общение с руководством экономического субъекта

На всех этапах аудиторской проверки у аудитора возникает необходимость в общении с руководством аудируемого лица.

При общении с руководством аудируемой организации (лицами, входящими в исполнительные органы или ответственными за ведение дел экономического субъекта) аудиторской организации следует придерживаться общепринятых моральных норм, а также руководствоваться такими принципами профессиональной этики, как:

- а) независимость;
- б) честность и объективность;
- в) профессиональная компетентность;
- г) конфиденциальность информации;
- д) профессиональное поведение;
- е) профессиональный скептицизм.

Независимость аудиторской организации от экономического субъекта и его руководства должна рассматриваться с точки зрения как формальных, так и фактических обстоятельств. Независимость аудиторской организации определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации и Правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Честность и объективность в общении с руководством заключаются в том, что основой для выводов, рекомендаций и заключений аудиторской организации может быть только достаточный объем необходимой информации. Аудиторская организация не должна допускать, чтобы предвзятость, предрассудки или оказываемое на нее давление могли сказаться на общении с руководством экономического субъекта и, следовательно, на объективности ее выводов, рекомендаций и заключений.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, предоставлять рекомендации или предложения по содействию в их реализации, выходящие за пределы ее полномочий и профессиональной компетентности.

Аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, полученной при общении с руководством экономического субъекта, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения отношений с экономическим субъектом. Аудиторская организация обязана обеспечивать сохранность конфиденциальной информации экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Профессиональное поведение в общении с руководством экономического субъекта состоит в соблюдении приоритета общественных интересов и репутации профессии в целом. Аудиторская организация должна воздерживаться от любых действий, которые могут дискредитировать ее, подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии.

Помимо соблюдения этих принципов, аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма, т.е. не рассматривать полученную от руководства информацию как обязательно достоверную.

Целью общения с руководством экономического субъекта до начала аудита являются оценка возможности проведения аудита, согласование условий проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг.

Целью общения с руководством экономического субъекта во время аудита являются оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться вопросы, необходимые для:

- понимания деятельности аудируемой организации и разработки плана и программы аудита;
- изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценки аудиторского риска и существенности;
- подтверждения или опровержения выводов, сделанных аудитором о надежности отдельных средств контроля;
- получения аудиторских доказательств;
- использования работы экспертов;
- решения других вопросов, связанных с подготовкой и проведением аудита.

Целью общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита является обсуждение выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к бухгалтерской отчетности экономического субъекта. На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться:

- проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита;
- вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия;
- поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, вне зависимости от того, произведены ли они в этой отчетности;
- нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;
- выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности экономического субъекта (нарушение допущения непрерывности деятельности);
- существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения;
- другие вопросы, связанные с завершением аудита.

В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы может предоставлять аудитору большое количество заявлений и разъяснений, которые представляют собой определенный источник аудиторских доказательств и могут быть получены в отношении любого раздела бухгалтерского учета и на любом этапе аудиторской проверки.

Порядок предоставления разъяснений регламентирован ФПСАД 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Стандартами аудита определены:

- порядок использования заявлений и разъяснений руководства в качестве аудиторских доказательств;
- процедуры документального оформления заявлений и разъяснений;
- действия аудитора при отказе руководства предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

Необходимый объем информации, подлежащий получению от руководства, а также перечень случаев, в которых необходимо получение разъяснений от руководства, определяется аудитором самостоятельно.

Аудитор вправе самостоятельно определить способ обращения к руководству в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации.

Заявления и разъяснения руководства в письменной форме являются более надежным аудиторским доказательством, чем разъяснения в устной форме. Они могут быть оформлены в виде:

- письма-представления руководства аудируемого лица;
- подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;
- документов, утверждающих итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- экземпляра финансовой (бухгалтерской) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

По вопросам, являющимися существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить так называемое письмо-представление, в которое включается:

- заявление руководства о том, что с его стороны и со стороны работников, отвечающих за функционирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не было допущено нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- заявление о том, что предоставлены все бухгалтерские регистры и первичные документы, а также все протоколы собраний акционеров и заседаний Совета директоров, проведенные за указанный период;
- заявление о подтверждении полноты информации, предоставленной в отношении аффилированных лиц;
- заявление о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений;
- заявление о том, что организация выполнила все договорные обязательства, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их нарушения;
- заявление о том, что организация имеет право собственности на все свои активы;
- заявление о том, что организация не имеет планов прекращения производства какой-либо продукции или намерений, которые могут привести к возникновению избыточного количества или к устареванию материально-производственных запасов; а также, что отражение в учете стоимости материально-производственных запасов соответствует существующим требованиям;
- другая информация.

Отказ руководства предоставлять информацию может расцениваться аудитором как ограничение сферы аудита (в существенных случаях).

При анализе заявлений и разъяснений аудитор должен следовать профессиональному скептицизму и сопоставлять эту информацию с информацией из других источников, привлечь к работе независимого эксперта, провести дополнительные аудиторские процедуры, подтверждающие данные заявления и разъяснения.

При получении разъяснений аудитор должен рассматривать полученную информацию с точки зрения ее уместности, надежности, достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Заявления и разъяснения не могут заменять аудиторские доказательства, а только дополняют другие аудиторские процедуры.

Факт получения заявлений и разъяснений должен найти отражение в рабочих документах аудитора в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, представленных руководством в письменном виде.

7.2. Рассмотрение работы внутреннего аудита

Аудиторская организация в ходе аудита должна рассмотреть работу внутреннего аудита и сформировать свое мнение о деятельности внутреннего аудита. Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторского риска и системы внутреннего контроля и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить.

Использование внутреннего аудита в ходе аудиторской проверки регламентируется ФПСАД 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

Внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают следующие элементы:

- обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (проверка этих систем, мониторинг эффективности их функционирования, представление рекомендаций по их усовершенствованию);
- исследование финансовой и управленческой информации, включая обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур;
- анализ эффективности деятельности (контроль экономности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица);
- проверку соблюдения требований законодательства Российской Федерации, а также внутренних нормативных требований руководства.

Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Цели и задачи службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. Несмотря на то, что цели службы внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку достоверности представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности, некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

Деятельность службы внутреннего аудита вне зависимости от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита.

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он в дальнейшем собирается полагаться на их эффективность.

При предварительной оценке функций внутреннего аудитора необходимо учитывать следующие факторы:

- организационный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность быть объективной; в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчетывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены;
- объем функций, т.е. характер и объем выполняемых поручений, а также следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается;
- профессиональная компетентность, т.е. опыт и профессиональный уровень, а также принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов;
- профессиональную тщательность, т.е. надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально: наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов.

Если внешний аудитор намеревается использовать результаты работы внутреннего аудита, он должен рассмотреть планируемые виды деятельности данного подразделения на период проверки и по возможности согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, документальное оформление выполненной работы, процедуры проверки, формы отчетности.

Использование работы внутренних аудиторов предполагает:

- взаимную координацию планов аудиторской проверки;
- обмен отчетами;
- регулярные рабочие встречи с обсуждением возникших проблем;
- свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- совместное представление отчетов руководству и собственникам экономического субъекта;
- общий порядок документирования аудита.

При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор должен оценить и выполнить тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее соответствия целям внешнего аудита по таким позициям, как:

- профессиональное выполнение работы внутренними аудиторами и ассистентами внутреннего аудитора;

- достаточность и уместность полученных ими доказательств в целях обеспечения разумных выводов;
- соответствие подготовленных отчетов результатам выполненной работы;
- тщательность рассмотрения необычных фактов.

Внешние аудиторы в процессе своей проверки не должны полностью полагаться на работу внутренних аудиторов.

Внешним аудиторам необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами.

В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры (увеличить объем аудиторских процедур, изменить их содержание).

Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая им была оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

7.3. Использование работы эксперта

При проведении внешнего аудита могут возникнуть обстоятельства, при которых аудиторской организации необходимо воспользоваться услугами эксперта. Этот аспект аудита регламентируется ФПСАД 32 «Использование работы эксперта».

Эксперт – это специалист, обладающий достаточными знаниями и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

В качестве экспертов могут привлекаться как юридические, так и физические лица.

Экспертами могут быть следующие специалисты: оценщики недвижимости, юристы, геологи, инженеры, актуарии.

К работам, выполняемым экспертом, относятся:

- оценка отдельных видов имущества (здания, земля, машины, оборудование, произведения искусств, драгоценные камни и др.);
- определение количества и состояния имущества (запасы полезных ископаемых, срок службы машин и др.);
- производство расчетов специальными приемами и способами (актуарные оценки и др.);
- юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

Услугами эксперта при внешнем аудите пользуются для получения объективных данных по какой-либо узкой области знания.

Эксперт должен иметь квалификационный аттестат, диплом или лицензию, свидетельствующие о его квалификации, а также опыт и репутацию, подтвержденные соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями, справками. Эксперт (физическое лицо) должен быть объективным. Эксперт не может иметь родственных и финансовых отношений с клиентом; не должен быть ни основным учредителем (участником), ни руководителем экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, ни лицом, состоящим с указанными лицами в близком родстве. Эксперт (юридическое лицо) не должен быть основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, а экономический субъект, в отношении которого проводится аудит, не должен быть основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта (юридического лица).

Если аудитор не уверен в компетентности и независимости эксперта, он должен обсудить свои сомнения с руководством клиента и при необходимости выполнить дополнительные процедуры или обратиться к другому эксперту.

Объем работы эксперта должен отвечать целям аудиторской проверки.

Аудитор должен учитывать существенность рассматриваемой экспертом статьи отчетности, риск искажений, количество и качество прочих имеющихся доказательств.

Внешний аудитор может использовать работу эксперта лишь с согласия экономического субъекта.

В случае отказа экономического субъекта аудитор должен получить от экономического субъекта письменное подтверждение отказа от использования услуг эксперта. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита заключения, отличного от безусловно положительного.

Эксперт должен представить результаты своей работы в виде заключения, которое должно быть подробным, ясным, чтобы по этому заключению можно было получить представление о проведенной работе экспертом.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудитора. Использование работы эксперта не снимает ответственность с аудиторской организации за аудиторское заключение.

7.4. Использование работы другой аудиторской организации

ФПСАД 28 «Использование результатов работы другого аудитора» сформулированы рекомендации для случаев, когда аудитор использует работу других аудиторов, проверяющих финансовую информацию компонентов (подразделений, филиалов и др.). Для достижения этой цели стандартами раскрываются следующие понятия.

Основной аудитор – это аудитор, отвечающий за подготовку аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта, в случае, когда такая отчетность включает финансовую информацию одного или нескольких подразделений этого субъекта, аудит в отношении которых проводит другой аудитор;

Другой аудитор – это лицо, проверяющее финансовую информацию, представленную подразделениями, и включенную в финансовую отчетность экономического субъекта. Другой аудитор несет ответственность за подготовку заключения по финансовой информации подразделения, включенной в отчетность, проверяемую главным аудитором.

Подразделение – часть экономического субъекта, показатели которой включаются в финансовую (бухгалтерскую) отчетность этого субъекта, а в отношении самой финансовой (бухгалтерской) отчетности субъекта основной аудитор проводит аудит. Подразделением могут быть филиал, дочерняя организация или иная организация, чья финансовая (бухгалтерская) информация включается в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Основной аудитор должен определить, может ли он действовать в качестве основного аудитора. Для этого необходимо оценить:

- а) существенность проверяемой им части финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) уровень собственных знаний деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другой аудитор;
- в) риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, аудит в отношении которых проводит другой аудитор;
- г) возможность при необходимости выполнить дополнительные процедуры в отношении показателей подразделений, аудит которых проводит другой аудитор, что должно обеспечить существенное участие основного аудитора в аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта.

Основной аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения следующим образом:

- использовать знания, приобретенные в процессе совместного с другим аудитором членства в профессиональных организациях;
- использовать опыт совместной работы с другим аудитором;
- обратиться в профессиональную организацию, членом которой является другой аудитор;
- опросить лиц, имеющих опыт работы с другим аудитором;
- лично пообщаться с другим аудитором.

Основной аудитор должен проинформировать другого аудитора:

- о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделений с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;
- о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований;
- об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения; о координации их работы на начальном этапе планирования аудита, при этом сообщая другому аудитором об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть; о графике проведения аудита.

Основной аудитор может:

- обсудить с другим аудитором применяемые обеими сторонами процедуры аудита;
- ознакомиться с его рабочими документами.

Без этих действий можно обойтись, если у основного аудитора будут доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества аудита.

Основной аудитор должен принимать во внимание значимые результаты работы другого аудитора. Аспекты, влияющие на финансовую информацию подразделения, можно обсудить с другим аудитором и руководством подразделения.

Основной аудитор может принять решение о проведении дополнительной проверки информации подразделения; при этом он решает, выполнит ли проверку самостоятельно или поручит ее аудитору подразделения в зависимости от обстоятельств.

В рабочих документах основной аудитор указывает:

- подразделения, финансовая (бухгалтерская) информация которых была проверена другими аудиторами;
- их значимость для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом;
- имена других аудиторов;
- проведенные процедуры по отношению к их работе;
- выводы.

Если аудитор подразделения модифицирует заключение, то основной аудитор должен решить, значимы ли оговорки другого аудитора для отчетности экономического субъекта в целом, в отношении которой готовит аудиторское заключение основной аудитор.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а при этом сам не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

ФПСАД 28 предусмотрена возможность основного аудитора формировать мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, не проводя дополнительных процедур. В таком случае в аудиторском заключении основного аудитора должен быть указан этот факт, а также значимость той части финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая была проверена другим аудитором.

Контрольные вопросы

1. Какие цели преследует аудитор при общении с руководством проверяемой организации на стадии переговоров? Во время проведения аудита? На заключительной стадии проверки?
2. В каких случаях аудитор может воспользоваться услугами эксперта?
3. В чем заключается использование работы внутреннего аудита?
4. Дайте определения понятиям: «основной аудитор», «другой аудитор».
5. Раскройте порядок взаимодействия основного и другого аудиторов.

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 206–216.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 256–272.

Тема 8. СТАНДАРТЫ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ АУДИТА

8.1. Рабочие документы аудитора, их назначение

Процесс аудита в обязательном порядке должен сопровождаться документированием, т.е. вся полученная информация о деятельности экономического субъекта должна отражаться в рабочих документах аудитора. Рабочие документы – это записи, отраженные на материальном носителе, которые аудитор выполнял в процессе своей проверки на всех ее этапах, от принятия решения о ее проведении до представления аудиторского заключения. Единые требования по подготовке и ведению рабочей документации аудитора устанавливаются ФПСАД 2 «Документирование аудита». Рабочая документация может быть создана аудиторской организацией, проводящей аудит, либо получена от экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц. Состав, количество и содержание документов, входящих в рабочую документацию аудита, определяются аудиторской организацией, исходя из:

- характера аудиторского задания;
- особенностей бизнеса клиента;
- состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- необходимости направлять и контролировать работу ассистентов;
- конкретных приемов и методов, используемых аудитором.

Примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации:

- информация, касающаяся юридической и организационной структуры экономического субъекта, копии юридических документов (учредительных документов, договоров, контрактов, протоколов и т.п.);

- информация об отрасли экономического субъекта и результаты анализа его деятельности;
- планы и программы аудита;
- доказательства исследования аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего аудита (описания, вопросники, схемы документ оборота или комбинации их);
- оценка аудиторского риска и методика определения уровня существенности;
- анализ работы внутреннего аудита;
- аналитические материалы хозяйственных операций и сальдо счетов;
- записи, содержащие анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта;
- записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и их результатах;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам, третьим лицам в связи с проводимым аудитом, и полученные ответы;
- копии переписки или протоколы встреч с руководством экономического субъекта по вопросам аудита; письменные заявления клиента;
- выводы аудитора с обоснованием трактовки неоднозначных обстоятельств;
- копии финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Рабочая документация:

1) является подтверждением деятельности аудитора, свидетельствует о выполнении аудиторских процедур, о достаточности собранных доказательств и обоснованности мнения о достоверности отчетности. Аудитор имеет возможность обратиться к рабочей документации в любой момент, как в ходе аудита, так и после его проведения;

2) является основой планирования аудита. Рабочая документация, подготовленная на этапе предварительного планирования (сведения о клиенте, информация об оценке системы внутреннего контроля и т.п.), используется для составления общего плана и программы аудита того же клиента в следующем году. Рабочая документация позволяет аудитору оценить проведенные аудиторские процедуры, скорректировать выбор наиболее оптимальных, приемлемых;

3) дает возможность аудитору проверить работу ассистентов, сотрудников в части полноты и правильности выполнения запланированных аудиторских процедур;

4) является доказательством качества проведения аудита, что проверка проводилась в соответствии с требованиями стандартов и законодательства.

В соответствии с требованиями стандартов особое внимание должно уделяться документированию:

- процесса планирования;
- выполнения аудиторских процедур;
- оценки результатов проведенных проверок;
- общей оценки достоверности отчетности;
- подготовки рекомендаций по совершенствованию систем учета и внутреннего контроля.

8.2. Виды рабочей документации, требования к ее содержанию, оформлению и хранению

В процессе аудиторской проверки подготавливается рабочая документация, разнообразная по форме, содержанию и ее назначению.

Рабочая документация классифицируется следующим образом.

1. В зависимости от источников формирования:

- а) рабочая документация, созданная аудитором (планы, программы, описание бизнеса предприятия, анализ финансовой отчетности и т.д.);
- б) рабочая документация, полученная от клиента (это копии первичных документов, регистров, отчетности, тесты, заполненные экономическим субъектом, и другая документация, подготовленная клиентом для аудита);
- в) рабочая документация, полученная от третьих лиц: от банка, от поставщиков, покупателей, страховых компаний и других лиц по запросу аудитора.

2. В зависимости от порядка регламентирования:

- а) рабочая документация обязательная, формирование, которое предусмотрено требованиями нормативных документов: план, программа аудита, заключение эксперта, информация аудитора руководству, аудиторское заключение;
- б) рабочая документация, формируемая по усмотрению аудитора: рабочая документация о проведенных процедурах и полученных аудиторских доказательствах. Аудитор самостоятельно определяет перечень этих документов, исходя из условий аудиторской проверки. Требования к их оформлению регламентируются внутрифирменными стандартами аудиторской организации.

3. По характеру использования:

- а) рабочая документация, непрерывно ведущаяся (постоянная), так называемое постоянное досье. К постоянному досье относятся рабочие документы, в которые редко вносятся изменения, они сохраняют свою значимость на протяжении нескольких лет (копии договора, письма о проведении аудита, копии учредительных документов; информация о клиенте – его история создания, род деятельности, схемы организационно-управленческой структуры; описание системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, копии протоколов собраний акционеров; основные показатели финансовой деятельности предприятия за предыдущие годы и другая информация, которая может использоваться в последующих проверках);
- б) текущая документация, или так называемое текущее досье, отражает организацию и проведение аудита за конкретный отчетный период. К текущему досье относятся: план, программа, график проведения аудита, приказ об утверждении состава аудиторской группы, акт выполненных работ аудитором, документы о фактически затраченном времени, тесты, расчеты, таблицы, ведомости и т.п. Текущее досье должно содержать все сведения, необходимые и достаточные для:
 - составления аудиторского заключения по результатам аудита;
 - подтверждения того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации;
 - осуществления аудиторской организацией контроля за ходом аудита;
 - планирования аудита.

Может создаваться специальное досье – это досье менеджера, в котором содержатся документы, связанные с решением организационных вопросов аудита, взаимоотношениями с руководством экономического субъекта и третьими лицами, или другая специальная информация; специальные постановления, указы; налоговая документация; данные по соблюдению законодательства и т.п.

Аудиторскими стандартами определены требования к оформлению и содержанию рабочей документации.

Требования к содержанию рабочей документации. Рабочая документация должна быть достаточно полной, ясно изложенной, подробной для:

- подтверждения того, что аудит проведен в соответствии с требованиями аудиторских стандартов;
- осуществления контроля за ходом проверки.

Требования к оформлению рабочей документации.

1. Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении проверки. К моменту предоставления аудиторского заключения вся рабочая документация должна быть получена, оформлена и завершена.

2. Рабочая документация должна создаваться на носителях, обеспечивающих сохранность информации. Записи в рабочем документе должны производиться средствами, обеспечивающими сохранность записи.

3. Рабочая документация должна иметь обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- наименование экономического субъекта;
- период, за который проводится аудиторская проверка;
- дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ;
- личную подпись лица, проверившего документ;
- дату проверки документа.

Рабочая документация находится в собственности аудиторской организации, проводившей аудит. Копии документов, предоставленные клиентом или третьими лицами аудитору, включаются в состав рабочей документации аудиторской организации с согласия экономического субъекта. Оригиналы документов (налоговых деклараций, договоров и других документов, которые предоставлены аудитору для ознакомления) являются собственностью клиента и подлежат возврату. Аудиторская организация вправе использовать принадлежащую ей документацию по своему усмотрению, исходя из правовых норм и норм профессиональной этики, а также прав и охраняемых законом интересов клиента и других лиц.

Аудируемая организация и другие лица (налоговые и иные государственные органы) не имеют права требовать от аудитора предоставления его рабочей документации (кроме случаев, предусмотренных законодательством). Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными. По окончании аудита рабочая документация передается в архив аудиторской организации, где хранится не менее пяти лет.

Хранение рабочей документации ведется отдельно по каждой аудиторской проверке и по клиенту. Рабочая документация комплектуется в папки и хранится в сброшюрованном виде. Создаются постоянные, переменные, специальные файлы для каждого клиента.

В архиве должна быть обеспечена сохранность рабочей документации руководителем аудиторской организации.

Контрольные вопросы

1. Какие документы относятся к рабочей документации аудитора?
2. Каким требованиям должна отвечать рабочая документация аудитора?
3. Составление каких рабочих документов предусмотрено документами, регламентирующими аудиторскую деятельность?
4. Чьей собственностью являются рабочие документы (клиента, аудиторской организации, аудитора)? Почему?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 216–221.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 226–231.

Тема 9. СТАНДАРТЫ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ МЕТОДЫ СБОРА И НАКОПЛЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

9.1. Понятие аудиторских доказательств, их виды, источники и методы получения

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа полученной информации в целях формирования мнения аудитора.

К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные документы;
- бухгалтерские записи;
- информация, полученная из других источников.

Требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, а также порядок накопления аудиторских доказательств сформулированы ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства».

Для достижения цели проверки аудитору необходимо собрать доказательства, позволяющие выразить обоснованное мнение о достоверности отчетности или опровергающие ее достоверность.

Достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности – такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономического субъекта и применять основанные на этих выводах решения.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен оценить их достаточность и уместность.

Достаточность аудиторских доказательств – количественная мера аудиторских доказательств

Уместность – качественная мера релевантности (смысловой нагрузки) доказательств по отношению к конкретным утверждениям и их достоверности.

Аудитор самостоятельно принимает решение о количестве информации, необходимой ему для формирования обоснованного мнения. На суждение аудитора о том, что является достаточным аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценка риска применения средств внутреннего контроля;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества и ошибок;
- источник и достоверность информации.

Аудиторские доказательства должны быть достоверны. При оценке надежности доказательств аудитор должен учитывать следующие правила:

- доказательства из независимого источника (от третьих лиц) более достоверны, чем доказательства, полученные непосредственно от сотрудников экономического субъекта;
- информация, полученная в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской фирмой, более достоверна, чем сведения, полученные от других лиц;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных показаний более достоверны, чем показания в устной форме.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, разные по форме представления.

Аудиторские доказательства должны быть своевременными. Своевременность заключается в том, что каждое аудиторское доказательство должно прямо относиться к проверяемому периоду либо касаться определенных существенных событий деятельности экономического субъекта после даты составления бухгалтерской отчетности, но до даты аудиторского заключения.

Если аудиторские доказательства об ошибках и неточностях предоставлены администрации клиента до сдачи бухгалтерского отчета и аудиторского заключения в налоговые органы, то у бухгалтерии имеется возможность внести необходимые исправления в отчетность.

Если аудит проводится после сдачи отчета в налоговые органы, то исправления невозможны, однако возможно своевременное устранение выявленных ошибок в текущем периоде.

Многообразные аудиторские доказательства классифицируются в зависимости от:

- вида – письменные (в форме документов и письменных подтверждений) и устные;
- источника получения – внутренние, получаемые от экономического субъекта в письменном и устном виде; внешние – от третьих лиц в письменном виде, смешанные – получаемые от экономического субъекта в письменном и устном виде и подтвержденные третьей стороной в письменном виде;
- способа получения аудиторских доказательств:
 - полученные путем констатации фактов, т.е. установления наличия конкретных видов имущества и обязательств (инвентаризация);
 - полученные путем установления документированных фактов, т.е. чисто документальная проверка первичных документов, регистров, бухгалтерской отчетности;
 - полученные путем нахождения фактов в результате специально проведенного анализа (логических построений и математических расчетов данных, представленных в документах).

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета и результаты анализа его деятельности;
- устные высказывания сотрудников и третьих лиц;
- результаты инвентаризации;
- бухгалтерская отчетность;
- сопоставление одних документов с другими и т.д.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными и достоверными являются доказательства, полученные аудитором в результате непосредственного наблюдения и исследования операции (проведение инвентаризации, проверка соблюдения правил учета хозяйственных операций).

Низкой доказательной силой обладает информация, состоящая из документов, составленных и хранящихся в информационной системе клиента.

Доказательства, полученные из разных источников, уменьшают аудиторский риск. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств. Если аудитору не представлены документы в полном объеме и аудитор поэтому не в состоянии собрать достаточный объем аудиторских доказательств по какому-либо счету или операции, то аудитор обязан отразить это в отчете и вправе поставить вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Сбор аудиторских доказательств должен осуществляться с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – утверждения руководства аудируемого лица, выраженные в явном или неявном виде и отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки разделяются на следующие категории:

- существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают действия аудитора, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Процедуры проверки по существу проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и сальдо счетов бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Осуществляя сбор и накопление аудиторских доказательств, аудитор использует следующие процедуры:

1. Пересчет, т.е. проверка арифметической точности бухгалтерских записей.

2. Инспектирование – проверка записей, документов или материальных активов. Разновидностью инспектирования являются:

- инвентаризация. В соответствии с российскими стандартами аудитор не обязан сам проводить инвентаризацию, но должен наблюдать за процессом ее проведения. Это позволяет оценить надежность системы внутреннего контроля.

Например, если в учетной политике не определен порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств, а инвентаризация не проводилась ни при смене материально ответственных лиц, ни при составлении годового отчета, у аудитора уже имеются основания дать низкую оценку системы внутреннего контроля.

В ходе инвентаризации аудитор может получить информацию:

- о полноте, своевременности и качестве оформления фактов хозяйственной деятельности первичными документами;
- о порядке составления отчетов и оперативном учете ценностей материально-ответственными лицами;
- о порядке хранения собственных товаров, материалов и принятых на комиссию;
- проверка документов (документальная проверка). Цель: убедиться в реальности определенного документа. Для этого аудитор выбирает определенные записи в бухгалтерском учете и прослеживает отражение операции в учете вплоть до первичного документа и убеждается в реальности, законности и целесообразности выполнения операции;
- прослеживание – используется для изучения нетипичных статей и событий, отраженных в документах экономического субъекта. При определении операций, в отношении которых следует применить процедуру прослеживания, аудитор изучает кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов. Аудитор проверяет первичные документы по этим операциям и прослеживает отражение сумм в регистрах синтетического и аналитического учета. Находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается, правильно или неправильно операция отражена в учете.

3. Наблюдение – изучение аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

4. Запрос и подтверждение – поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица.

5. Аналитические процедуры. Под аналитическими процедурами понимается анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений (сопоставление остатков по счетам за различные периоды, оценка соотношений между различными статьями отчетности и др.).

9.2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности

Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности установлены ФПСАД 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях».

ФПСАД 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» дополняет ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства» и содержит требования по получению аудиторских доказательств для отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности и случаев раскрытия информации, таких как:

- присутствие при инвентаризации производственных запасов;
- получение информации о судебных делах и претензиях;
- стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
- информация по отчетным сегментам.

Присутствие при инвентаризации производственных запасов. Если величина запасов существенна для финансовой отчетности, аудитор должен по возможности присутствовать при их инвентаризации. Если это невозможно, аудитор должен самостоятельно провести выборочный осмотр и подсчет производственных запасов или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и в случае необходимости составить оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведены выборочный осмотр и подсчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность. Если характер и местонахождение производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при вышеуказанных процедурах, то он должен получить доказательства альтернативными способами (например, по объему расхода материалов или суммам расчетов с поставщиками подсчитать возможное количество поступивших к клиенту запасов). В зависимости от результатов проведенных процедур аудитор принимает решение о необходимости (или отсутствии таковой) приведения оговорки об ограничении объема аудита.

Планируя процедуры, аудитор выясняет в отношении производственных запасов:

- особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- риски и уровень существенности;
- адекватность утвержденного порядка проведения инвентаризации;
- сроки проведения инвентарного подсчета;
- необходимость привлечения экспертов.

Аудитор должен ознакомиться с политикой руководства клиента относительно:

- процедур контроля;
- порядка определения объема незавершенного производства;
- изделий, подлежащих списанию или реализации;
- запасов, принадлежащих третьей стороне;
- наличия указаний, регламентирующих внутреннее и внешнее движение запасов до и после окончания отчетного периода.

Если риск системы контроля ниже высокого, то аудитор может воспользоваться результатами инвентаризации, проведенной ранее даты окончания отчетного периода, и проверить правильность отражения в учете изменений запасов, произошедших между датой подсчета и датой окончания отчетного периода.

Если запасы находятся на хранении у третьей стороны, то аудитор должен получить от нее подтверждение относительно утверждений, касающихся этих запасов. При этом необходимо учитывать степень независимости третьей стороны и целесообразность:

- личного наблюдения или назначения другого аудитора для этой цели;
- получения заключения аудитора относительно адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля третьей стороны;
- проверки документации, находящейся на хранении у третьих сторон (например, складских расписок или получение подтверждения от других сторон в случае передачи таких производственных запасов в качестве залога).

Получение информации о судебных делах и претензиях. Дела, которые находятся на рассмотрении в суде, и претензионные споры, в которые вовлечено аудируемое лицо, могут существенно влиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в связи с чем должны быть начислены резервы. Аудитор должен выполнить определенные процедуры, позволяющие выявить сведения о любых судебных и претензионных делах, в которые вовлечено аудируемое лицо. К таким процедурам относятся:

- направление запросов руководству;
- ознакомление с протоколами заседаний совета директоров и перепиской с организацией, оказывающей юридические услуги экономическому субъекту;
- проверка счетов судебных издержек;
- использование другой информации (например, беседы с юридической службой субъекта).

Если аудитор выявил наличие судебных или претензионных дел, он должен письменно обратиться к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, с тем, чтобы определить степень осведомленности руководства экономического субъекта об этих делах, а также оценить надежность проведенной им оценки финансовых последствий. Такое письмо должно быть подготовлено и подписано руководством аудируемого лица и должно содержать запрос о том, чтобы юридическая организация вступила в контакт с аудитором. Отправка письма должна быть осуществлена непосредственно аудитором.

Личные встречи аудитора с юристом, если это требуется, должны происходить с разрешения руководства, желательно в присутствии представителя экономического субъекта. Если руководство не дает разрешения аудиторю на обращение к юристам экономического субъекта, то такой отказ интерпретируется как ограничение объема аудита с возможными последствиями в виде выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения. Если юридическая организация не отвечает надлежащим образом аудиторю, и аудитор не имеет возможности получить достаточные аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, то аудитор должен определить, не ограничивается ли тем самым объем аудита и следует ли ему на основании этого выразить мнение с оговоркой или дать отказ от выражения мнения.

Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях. Если величина долгосрочных инвестиций является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор обязан получить достаточные аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких финансовых вложений и раскрытия информации о них. Аудитор должен:

- рассмотреть доказательства возможности их отражения в составе внеоборотных активов;
- обсудить с руководством аудируемого лица вопрос о намерении сохранения данных активов на балансе и получить письменные заявления по данному вопросу;
- рассмотреть отчетность и другую информацию (биржевые котировки, которые служат показателем стоимостной оценки, а также сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты аудиторского заключения);
- обсудить вопрос о необходимости корректировки стоимости долгосрочных финансовых вложений и ее отражении в учете.

Информация по сегментам – это информация, относящаяся к различным подразделениям, отраслевым или географическим аспектам деятельности экономического субъекта. Если она существенна, то аудитор должен получить доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают аналитические процедуры и другие аудиторские тесты, уместные в данных обстоятельствах. Аудитор должен обсудить с руководством методы, используемые для составления этой информации, и определить, обеспечивают ли они необходимое раскрытие информации по отчетным сегментам. Для установления соответствия данным предшествующих периодов и определения адекватности раскрытия информации о несоответствиях аудитор должен проанализировать операции между сегментами:

- продажи, передачи материальных объектов и платежи, имевшие место между сегментами;
- исключение межсегментных оборотов;
- сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами, например с отношениями валовой прибыли;
- распределение активов и расходов между сегментами.

9.3. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников

МСА 505 «Внешние подтверждения», а также ФПСАД 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» определяют порядок применения в ходе аудита внешних подтверждений, используемых аудитором в качестве средства получения аудиторских доказательств.

Внешнее подтверждение – это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством прямой связи с третьими лицами в качестве ответа на запрос о предоставлении информации относительно некоторой статьи отчетности, оказывающей влияние на предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Примерами использования внешних подтверждений могут быть:

- остатки средств на банковских счетах и иная информация, запрашиваемая в кредитных организациях;
- сальдо на аналитических счетах дебиторской задолженности;
- производственные запасы, находящиеся на складах третьих лиц после передачи в переработку или на комиссию;
- полученные займы;
- сальдо на аналитических счетах кредиторской задолженности.

Использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относится к процедурам проверки по существу.

При использовании внешних подтверждений в качестве средства получения аудиторских доказательств аудитор должен оценить целесообразность и уместность применения внешних подтверждений.

Хотя внешние подтверждения могут предоставить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок, возможность получения соответствующих доказательств по конкретной предпосылке

подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности является различной. Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данного счета на конкретную дату. Тем самым появляются доказательства отнесения финансово-хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда уместно просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор. При наличии товаров, переданных на комиссию, аудитор может ожидать, что внешние подтверждения предоставят более надежные аудиторские доказательства предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки. При получении доказательств для предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут надежно быть подтверждены с помощью направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

При использовании внешних подтверждений в ходе аудита аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность аудиторских доказательств. К факторам, влияющим на надежность полученных подтверждений, относятся:

- порядок подготовки запроса для внешнего подтверждения;
- уровень компетентности, объективности и независимости лиц, предоставляющих ответ на запрос;
- порядок анализа и оценки результатов полученных ответов.

Запрос должен быть подготовлен исходя из специфики информации, которую аудитор собирается получить. Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого. В позитивном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем согласия с предоставленной информацией (с конкретными цифровыми значениями), либо путем внесения информации (указания суммы самостоятельно). Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Запрос о предоставлении негативного внешнего подтверждения подразумевает, что лицо, составляющее такое подтверждение, ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Запрос о негативном подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросами о позитивном подтверждении, и аудитору следует рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению. Запросы о предоставлении негативного подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как низкий;
- проверке подлежит большое количество мелких сальдо по аналитическим счетам;
- аудитор не ожидает значительного количества ошибок;
- аудитор не имеет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

Может быть использована комбинация позитивного и негативного внешних подтверждений.

В запросе на подтверждение должно содержаться разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно в явном виде указать, что не возражает против раскрытия лицом, составляющим ответ, запрашиваемой аудитором информации. Если руководство аудируемого лица не дает такого разрешения, то аудитор должен понять мотивацию действий руководства.

Если аудитор считает возможным согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В случае, если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за подтверждением, это может расцениваться им как ограничение объема работы аудитора, и ему следует рассмотреть возможность модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

Аудитор должен убедиться, что запрос направлен надлежащему лицу, которое сможет предоставить объективный, непредвзятый, квалифицированный ответ на запрос о подтверждении, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Аудитор должен сам контролировать процесс отбора тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о подтверждении, а также обработку ответов на эти запросы.

В случае отсутствия ответа на запрос, аудитору рекомендуется вступить в контакт с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. В тех ситуациях, когда аудитору не удается получить ответ, он должен использовать альтернативные аудиторские процедуры. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей

предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При проверке аналитических счетов дебиторов альтернативные процедуры могут включать в себя проверку последующих поступлений наличных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования, а для получения доказательств предпосылки полноты рекомендуется провести тестирование продаж на дату окончания отчетного периода. При проверке аналитических счетов кредиторов к альтернативным процедурам относятся: проверка выплат денежных средств или переписка с третьими сторонами для получения доказательств предпосылки существования, а также проверку первичных документов, например накладных на получение товара, для получения доказательств предпосылки полноты.

Если ответ получен, то аудитор должен оценить его подлинность и надежность и применить соответствующие процедуры, чтобы рассеять возможные сомнения. Аудитор должен быть уверен, что им получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно аудируемой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, и в случае необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры.

9.4. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств

ФПСАД 20 «Аналитические процедуры» устанавливает требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита. Аудитор должен применять аналитические процедуры:

- при планировании аудита;
- в качестве процедур проверки по существу;
- на завершающей стадии аудита.

Под аналитическими процедурами понимают действия аудитора, в ходе которых он проводит анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией, выявляя причины возможных отклонений от нее. Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации экономического субъекта в сравнении с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица (сметными, прогнозными показателями или показателями, рассчитанными аудитором);
- аналогичной отраслевой информацией (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли).

При осуществлении аналитических процедур также рассматриваются взаимосвязи:

- между различными элементами финансовой информации (например, сумма начисленной амортизации по имеющимся объектам основных средств не может превышать их первоначальную или восстановительную стоимость);
- между финансовой и нефинансовой информацией (например, расходами на оплату труда и численностью работников).

Для осуществления аналитических процедур аудитор может использовать различные методы – от простого сравнения до комплексного анализа с применением статистических и математических методов.

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от следующих факторов:

- существенности анализируемых статей;
- объема других процедур, направленных на эти же цели (например, другие аудиторские процедуры, выполняемые при проверке перспектив погашения дебиторской задолженности, такие как проверка последующих поступлений денежных средств, могут подтвердить выводы, сделанные в результате применения аналитических процедур к ранжированию дебиторов по срокам оплаты);
- точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур (например, аудитор при сравнении рентабельности текущего периода с предыдущим обычно ожидает большего соответствия, чем при сравнении доли в себестоимости отдельных видов расходов, таких как затраты на научные исследования или затраты на рекламу);
- оценки риска системы контроля и неотъемлемого риска (например, если внутренний контроль за процедурой обработки заказов на продажу недостаточен и, следовательно, риск средств внутреннего контроля высок, то более надежными при формировании выводов аудитора по дебиторской задолженности будут детальные тесты отдельных операций и сальдо по счетам, а не аналитические процедуры).

Аудитор должен исследовать обнаруженные в результате проведения аналитических процедур значительные изменения или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от прогнозируемых сумм. Исследование проводится в виде:

- составления запросов руководству;
- получения подтверждения ответов руководства;
- рассмотрения необходимости применения прочих аудиторских процедур в случае неудовлетворительности информации, полученной в результате вышеперечисленных процедур.

9.5. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита

Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита определяются ФПСАД 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

При выявлении искажений следует разделять ответственность сторон.

1. Аудируемая организация несет ответственность:

- за факт возникновения искажений;
- за непринятие мер по предупреждению возникновения искажений;
- за неустранение или несвоевременное их устранение.

2. Аудиторская организация несет ответственность:

- за полноту и правильность выявленных существенных искажений и адекватное их отражение в аудиторском заключении;
- за несоблюдение конфиденциальности информации о выявленных искажениях, разглашение этих сведений третьим лицам (за исключением случаев, предусмотренных законодательством).

В соответствии со стандартами *искажение* – это неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения. Искажение может явиться следствием недобросовестных действий и ошибок.

Недобросовестные действия – это преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами с использованием обмана или злоупотребления доверием для извлечения незаконных выгод и повлекшие за собой неправильное представление финансовой отчетности персонала.

Различают два типа преднамеренных искажений:

- возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникающие в результате присвоения активов.

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 ее преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе:

- присвоением денежных средств, материальных и нематериальных активов;
- иницированием оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг.

Такие действия сопровождаются, как правило, вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

Таким образом, преднамеренные искажения возникают в результате:

- сговора;
- манипуляции учетными записями;
- уничтожения результата хозяйственной операции;
- фальсификации документов;
- неадекватных записей в учете (отражение информации в неполном объеме).

Непреднамеренное искажение является следствием непреднамеренных действий персонала экономического субъекта (арифметические ошибки, логические ошибки в учетных записях, ошибки в расчетах, случайные неправильные проводки, повторяющиеся ошибки, которые связаны с незнанием учетного законодательства, вопросов налогового законодательства, с несвоевременным учетом внесенным в законодательство изменений и т.д.).

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.

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. Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Поэтому аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на их маскировку (подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору). Недобросовестные действия еще сложнее выявить, когда несколько человек вступают в сговор. В результате сговора аудитору могут быть представлены доказательства, кажущиеся убедительными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить недобросовестные действия зависит от опыта нарушителя, служебного положения лиц, участвующих в недобросовестных действиях, частоты и объема манипуляций, величины сумм, являющихся объектом манипуляций. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнаружения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

ФПСАД 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» предусматривает действия и обязанности аудитора при выявлении искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

1. При планировании аудита аудитор должен оценить вероятность появления и возможное наличие существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий и ошибок, а также, насколько система внутреннего контроля препятствует возникновению нарушений, ведущих к появлению искажений.

При этом аудитор должен принимать во внимание факторы, увеличивающие риск появления искажений в результате недобросовестного составления отчетности и незаконного присвоения активов, т.е. факторы, характеризующие:

- стиль руководства, отношение руководства к средствам внутреннего контроля и к процессу составления отчетности (имеется тенденция найма руководством аудируемого лица ненадлежащих сотрудников для работы в области бухгалтерского учета, информационных технологий или внутреннего аудита; руководство аудируемого лица оказывается не в состоянии своевременно исправлять известные существенные недостатки в средствах внутреннего контроля и др.);
- состояние области деятельности аудируемого лица (введение новых нормативных требований, которые могут отразиться на финансовой стабильности или прибыльности аудируемого лица; спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством банкротств организаций и существенным спадом покупательского спроса, и др.);
- особенности хозяйственной деятельности и финансовую стабильность (необычно быстрый рост прибыли, значительно отличающийся от этого показателя в аналогичных организациях отрасли; угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения и др.);
- подверженность активов присвоению (обращение крупных сумм наличных денег, особенности материальных запасов, например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом и др.);
- недостаточность средств контроля (отсутствие соответствующей системы авторизации (разрешения и утверждения) руководством хозяйственных операций, например, совершения покупок; недостаточная охрана или отсутствие средств, надежно препятствующих физическому доступу к денежным средствам, товарно-материальным запасам или основным средствам; неиспользование права на очередной отпуск сотрудниками, исполняющими основные контрольные функции и др.).

2. На основе своей оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также учитывая выявленные факторы риска недобросовестных действий, аудитор должен при планировании разрабатывать аудиторские процедуры проверки по существу для достижения минимального уровня риска того, что искажения не будут обнаружены.

3. Если в ходе аудита возникнут обстоятельства, указывающие на возможное существование искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок, аудитор должен определить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур с тем, чтобы установить факт наличия этих искажений. Такими обстоятельствами могут быть:

- нежелание руководства аудируемого лица обмениваться информацией с третьими лицами, в том числе с представителями кредитных организаций или сотрудниками государственных органов власти;
- предоставление аудитору информации с большим опозданием;
- нереальные сроки проведения аудита, устанавливаемые руководством аудируемого лица;
- 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, и др.

4. Если аудитор обнаруживает искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он должен определить, не является ли это искажение результатом совершения недобросовестных действий. Если это так, аудитор должен рассмотреть вероятность сговора сотрудников, руководства и иных лиц.

5. Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли отчетность существенно искажена, он должен выполнить требования ФПСАД 4 «Существенность в аудите» и ФПСАД 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

6. Все свои действия по определению факторов риска и выполнению дополнительных аудиторских процедур аудитор должен отразить в своей рабочей документации.

7. В связи со сложностью выявления недобросовестных действий аудитор должен получить письменные заявления от руководства, в которых руководство:

- подтверждает свои обязанности по обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения искажений;
- выражает мнение о том, что неисправленные искажения, установленные в ходе аудита, являются несущественными;
- дает оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения;
- проинформировало аудитора о всех важных фактах, относящихся к любому недобросовестному действию;
- признает свою ответственность за надлежащее составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

8. О выявленных фактах искажений, а также при обнаружении существенных недостатков средств внутреннего контроля аудитор должен сообщить руководству аудируемого лица, представителям собственника.

В том случае, если аудитор сомневается в порядочности руководства и представителей собственника, аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию для определения дальнейшего плана действий.

9. В случаях, установленных законодательством, аудитор должен сообщить информацию об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибках уполномоченным государственным органам власти.

10. В том случае, если аудитор столкнулся с исключительной ситуацией, когда ставится вопрос о возможности продолжать проверку (например, существует значительная вероятность серьезных злоупотреблений), аудитор должен:

- обсудить с руководством и представителями собственника аудируемого лица отказ от задания и причины отказа;
- при необходимости сообщить об отказе и причинах отказа лицу, назначившему аудитора, или уполномоченным государственным органам (в случаях, установленных законодательством).

Контрольные вопросы

1. Что относится к аудиторским доказательствам?
2. В каких ситуациях наиболее эффективно применяются аудитором аналитические процедуры?
3. В чем заключается «инспектирование», «наблюдение»?
4. Что означает «положительное внешнее подтверждение», «негативное внешнее подтверждение»?
5. Входит ли обнаружение мошеннических действий в обязанности аудитора?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 193–199.
2. *Шеремет А.Д., Суиц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 248–256.

Тема 10. СТАНДАРТЫ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ СПЕЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

10.1. Особенности первой проверки аудируемого лица

В случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором, а также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало периода, следует провести проверку начальных сальдо (остатков средств по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода).

Требования относительно проверки начальных сальдо устанавливает ФПСАД 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».

Аудитор при первой проверке данного аудируемого лица должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

- а) начальные сальдо не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности;
- б) конечные остатки предыдущего периода правильно перенесены на начало текущего периода или изменены, если этого требует действующий порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) учетная политика проверяемого экономического субъекта применяется последовательно, а изменения в учетной политике надлежащим образом оформлены, документированы и раскрыты в соответствии с установленным порядком.

Достаточность аудиторских доказательств зависит от следующих факторов, которые аудитор обязан проанализировать:

- а) существенности начальных сальдо для финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода;
- б) величины неотъемлемого риска возможных искажений, присущего отдельным статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) учетной политики, применяемой экономическим субъектом (в частности, в отношении оценки активов и пассивов, особенностей применяемого организацией плана счетов);
- г) фактов проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта в предыдущих периодах и модификаций аудиторских заключений об отчетности, относящейся к этим периодам.

Для выполнения требований, предъявляемых к проведению первичного аудита начальных сальдо финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может провести на выборочной основе следующие аудиторские процедуры:

- а) ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта;
- б) провести анализ учетной политики экономического субъекта;
- в) ознакомиться с порядком составления бухгалтерской отчетности;
- г) убедиться в соответствии данных синтетического и аналитического учета;
- д) провести анализ системы внутреннего контроля;
- е) провести необходимые аналитические процедуры, например сопоставить сальдо по счетам за различные периоды, провести оценку соотношений между различными статьями отчетности на начало проверяемого периода и (или) сопоставить их с данными предыдущих периодов;
- ж) направить письменные запросы на подтверждение определенной информации руководству экономического субъекта и третьим лицам;
- з) ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, подготовленными предшествующей аудиторской организацией;
- и) рассмотреть влияние на начальные сальдо финансовой (бухгалтерской) отчетности корректировок, внесенных экономическим субъектом в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчетный период.

Если предыдущая проверка проводилась другим аудитором, то действующий аудитор может ознакомиться с рабочими документами предшественника, учитывая его профессиональную компетентность и независимость. Если заключение предшествующего аудитора было модифицировано, то в текущем периоде необходимо уделить внимание тем проблемам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился и если аудитор не удовлетворен применением процедур, описанных выше, ему рекомендуется выполнить альтернативные процедуры: рассмотрение операций, произошедших в текущем периоде и подтверждающих остатки на начало периода; инвентаризации; проверки стоимостной оценки на начало периода и др.

В зависимости от результатов выполненных процедур аудитор предпринимает следующие действия:

- если аудитор не получил достаточный объем аудиторских доказательств в отношении подтверждения достоверности начальных сальдо, то аудиторское заключение должно включать мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- если начальные сальдо содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица, а также, получив разрешение руководства, проинформировать предшествующего аудитора. Если результаты искажений не отражены должным образом в учете и не раскрыты адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение;
- если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении начальных сальдо и последствия изменения учетной политики не были должным образом отражены в учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение;
- если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние факта, вызвавшего модификацию на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

10.2. Проверка соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита

В соответствии с требованиями ФПСАД 14 «Учет требований нормативных правовых актов в ходе аудита» при проведении проверок аудиторы обязаны оценивать выполнение аудируемым лицом требований законов и нормативных актов. Аудитор должен иметь в виду, что несоблюдение аудируемым субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Несоблюдение – действия или бездействие проверяемого субъекта в финансово-хозяйственной сфере, противоречащие действующему законодательству. Определение того, в каких ситуациях проявляется несоблюдение нормативных актов, обычно основывается на консультации юриста; окончательное решение может приниматься только судом.

Руководство аудируемого субъекта несет ответственность за осуществление деятельности в соответствии с законами и нормативными актами, а также за предотвращение и выявление фактов несоблюдения требований законодательства. Процедурами, направленными на выполнение этих обязанностей, являются:

- осуществление мониторинга за изменениями требований законодательства и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность соответствует таким требованиям;
- организация и функционирование эффективных систем внутреннего контроля;
- разработка правил внутреннего распорядка и обеспечение соблюдения этих правил;
- привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;
- ведение реестра наиболее важных законов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом в рамках его отрасли;
- проведение ежегодного аудита.

Аудитор должен установить:

- обеспечен ли персонал проверяемой организации нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- проводится ли при необходимости консультирование со специалистами аудиторских и юридических организаций;
- разработаны ли внутренние документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота, визирования хозяйственных операций, контроль за их соблюдением;

- ведется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с участием юриста, с выработкой решений по учету и налогообложению.

Представление о требованиях законодательства аудитор должен иметь еще на стадии планирования аудита. Он должен изучить нормативно-правовую базу, касающуюся проверяемой организации, получить у ее руководителей сведения о тех приемах, которыми они пользуются для выполнения требований нормативных актов, обсудить спорные вопросы, неоднозначно решаемые в нормативных актах, проверить наличие документов о регистрации, лицензий и т.п. документов, без которых организация не может вести свою деятельность.

Далее аудитору необходимо провести процедуры с целью получения достаточных доказательств соблюдения законов и нормативных актов, регулирующих состав, содержание и раскрытие финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- ознакомление с протоколами собраний учредителей;
- составление запросов, адресованных руководству и юридическим службам аудируемого лица о судебных разбирательствах, исках и санкциях;
- выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций или остатков на счетах бухгалтерского учета;
- получение от руководства аудируемого лица официального письменного подтверждения того, что аудитору сообщены все возможные факты несоблюдения законодательства, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, которые должны привлечь внимание аудитора и могут указывать на факт несоблюдения законодательства, включают:

- расследование, проводимое правительственными структурами;
- факт наложения штрафов и пеней;
- оплату услуг, характер которых не определен или вызывает сомнение;
- выдачу ссуд консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;
- необычные наличные платежи;
- закупки по ценам, существенно отличающимся от рыночных;
- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в оффшорных зонах;
- оплату без надлежащего оформления документации;
- неадекватную систему бухгалтерского учета;
- негативные комментарии в средствах массовой информации об аудируемом лице.

Если аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения законодательства, то необходимо оценить влияние их последствий на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При этом должны приниматься во внимание:

- возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства);
- необходимость раскрытия в отчетности информации о возможных финансовых последствиях;
- необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если последствия несоблюдения являются серьезными для аудируемого лица.

Выявленные обстоятельства подлежат документальному оформлению и обсуждению с руководством аудируемого субъекта. Если руководство не предоставляет удовлетворительную информацию о соблюдении нормативно-правовых актов, то аудитору следует проконсультироваться с юристом аудируемого субъекта по вопросам применения нормативно-правовых актов в данных обстоятельствах и возможного их влияния на отчетность. В случае невозможности получения адекватной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства аудитору необходимо это учесть при подготовке аудиторского заключения.

О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор должен сообщить комитету по аудиту, совету директоров и высшему руководству, если они об этом еще не информированы. Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство причастно к факту несоблюдения законодательства, то он должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта (при его наличии), например, в комитет по аудиту или проконсультироваться с юристом. Если аудитор пришел к выводу, что факты несоблюдения законодательства оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не были надлежащим образом отражены в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если по вине клиента не удалось получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в пользу наличия или отсутствия фактов нарушения законодательства, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности ввиду ограничения объема аудита.

В том случае, если экономический субъект не предпринимает действий по исправлению ситуации, связанной с несоблюдением законодательства, аудитор может принять решение об отказе от проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к фактам нарушения законодательства). При получении запроса от нового аудитора, которого пригласили провести проверку, действующий аудитор может с разрешения аудируемого лица 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.

10.3. Подтверждение оценочных значений в ходе аудиторской проверки

Термин «оценочные значения» означает приблизительно определенные или исчисленные сотрудниками экономического субъекта на основе своего профессионального суждения значения некоторых показателей бухгалтерской отчетности при отсутствии точных способов их определения. Нельзя смешивать понятия «оценочное значение» и «прогнозная информация», так как в первом случае речь идет об оценке статей, находящихся отражение в отчетности, а во втором – о возможных событиях и предполагаемых в связи с их наступлением действиях клиента.

К оценочным значениям относятся:

- оценочные резервы;
- амортизация;
- начисленные доходы;
- отсроченные налоговые активы и обязательства;
- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- убытки по договорам строительства, признанные до их окончания.

Оценочные значения часто формируются в условиях неопределенности относительно исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем. Оценочные значения формируются на основе субъективного профессионального суждения.

В случае использования при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений риск существенных искажений в такой отчетности возрастает.

Ответственность за подготовку оценочных значений, отраженных в бухгалтерской отчетности, несет руководство экономического субъекта.

Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным в зависимости от специфики рассчитываемого показателя.

Во многих случаях оценочные значения выводятся с помощью формул и коэффициентов, основанных на определенном полученном опыте. Например, в результате использования стандартных норм амортизации для каждой категории основных средств или стандартного процента дохода от продаж для вычисления резерва на покрытие затрат по гарантийному обслуживанию.

Методы расчета оценочных значений должны найти отражение как элемент учетной политики.

Согласно ФПСАД 21 «Особенности аудита оценочных значений» аудитор должен определить, обосновано ли оценочное значение, раскрыта ли необходимая информация о нем. При этом выбираются необходимые подходы из следующих:

- обзора и тестирования процесса выведения клиентом оценочных значений;
- использования независимой оценки для сравнения с оценочным значением, подготовленным руководством экономического субъекта;
- анализа последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение.

При первом подходе аудитор выполняет следующие процедуры:

- оценку данных и анализ допущений, на которых основано оценочное значение;
- проверку вычислений, выполняемых при оценке;
- сравнение оценочных значений и фактических результатов предыдущих периодов;
- рассмотрение процедуры утверждения оценочных значений руководством.

В качестве доказательств обоснованности оценки руководства могут выступать:

- данные, полученные на основе системы бухгалтерского учета субъекта, которые должны согласовываться и не противоречить другим учетным данным (например, подтверждение сумм резервов по гарантии с помощью сведений о реализации товаров, в том числе тех, гарантийный срок по которым не истек);
- доказательства, полученные из внешних источников (например, при изучении оценок руководства аудируемого лица в отношении финансовых последствий судебных процессов и исков аудиторы целесообразно обратиться за информацией в организацию, оказывающую юридические услуги и консультации аудируемому лицу);

- прогнозные данные для определения оценочных значений (примером может служить сопоставление расчетов возможных сроков оплаты дебиторской задолженности с данными прошлых периодов);
- государственные и отраслевые статистические данные (будущий уровень инфляции, процентные ставки, уровень занятости населения и др.).

При оценке допущений аудитор должен рассмотреть:

- их обоснованность в свете фактических результатов предыдущих периодов;
- согласованность с допущениями, используемыми для получения других оценочных значений;
- согласованность с соответствующими планами руководства аудируемого субъекта.

Аудитор проверяет уместность формул, используемых руководством, правильность процедур вычисления, объем тестов зависит от существенности оценочных значений.

Существенные оценочные значения обычно проверяются и утверждаются руководством аудируемого лица. При проверке рассмотрения процедур утверждения оценочных значений руководством аудитор должен определить, было ли значение утверждено руководством, имеющим соответствующие полномочия, и отражены ли процедуры рассмотрения и утверждения в документации клиента.

В случае применения сложных оценочных процедур, использующих специальные технологии, аудитору может потребоваться привлечение эксперта.

В случае применения метода использования независимой оценки для сравнения с оценочным значением, подготовленным руководством экономического субъекта, аудиторская организация может получить независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством экономического субъекта.

Аудитор также вправе самостоятельно оценивать данные, рассматривать предпосылки и применять процедуры расчета, используемые при формировании оценочного значения. Может также быть полезным сравнение оценочных значений, используемых в предыдущие периоды, с реальными результатами этих периодов. Например, аудитор может самостоятельно, опираясь на имеющиеся у него данные, спрогнозировать изменение курса ценных бумаг. В этом случае для проверки резерва на обесценение ценных бумаг ему необходимо только сравнить свой прогноз с оценочным значением этой величины, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

В случае применения метода анализа последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение, аудитор может проанализировать действия и события, происходящие после окончания отчетного периода, но до завершения аудита. Такие последующие события могут предоставить аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, рассчитанных руководством экономического субъекта. Проведение аудиторской организацией анализа таких действий и событий может уменьшить или даже свести на нет необходимость анализа и проверки процедур, используемых руководством экономического субъекта для расчета оценочных значений или использования независимой оценки. Например, падение курса ценных бумаг может подтвердить достоверность начисленного экономическим субъектом в прошлом году резерва.

Аудиторская организация определяет наличие последующих событий, влияющих на расчет оценочных значений. Те из них, которые могут существенно изменить оценочные значения, должны быть проверены.

Окончательная оценка обоснованности исследуемых оценочных значений дается на основании знания бизнеса экономического субъекта и анализа соответствия проверяемого оценочного значения другим аудиторским доказательствам, полученным в ходе аудита.

Если имеется значительная разница между оценкой, подтвержденной доказательствами аудитора, и значением, определенным руководством, то клиенту необходимо ее обосновать. Если руководство не предоставит веского обоснования оценки, аудитор должен просить руководство пересмотреть оценочные значения, а в случае отказа считать обнаруженную разницу искажением. Если расхождения обоснованы, но имеется общая тенденция к завышению или занижению оценочных значений, то аудитор должен определить, не окажет ли это обстоятельство в совокупности существенного воздействия на финансовую отчетность.

10.4. Аудит операций со связанными сторонами

ФПСАД 9 «Связанные стороны» требует, чтобы аудитор выполнял аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между связанными сторонами на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

Стороны считаются связанными, если в процессе принятия финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую сторону или оказывает значительное влияние на другую сторону.

К операциям между связанными сторонами относятся передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон другой стороне, вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

К связанным с экономическим субъектом сторонам относятся:

- компании, которые прямо или косвенно, через одного или несколько посредников:
 - контролируют компанию, контролируются ею или вместе с ней находятся под общим контролем (холдинговые компании, дочерние компании и другие дочерние компании одной материнской фирмы);
 - участвуют в компании, тем самым оказывая значительное влияние на ее деятельность;
 - осуществляют совместный контроль над компанией;
- ассоциированные компании;
- совместно контролируемые компании, в которых субъект выступает предпринимателем;
- ключевой управленческий персонал, а также ближайшие родственники;
- ближайшие родственники семьи;
- компании, которые контролируются субъектом, совместно контролируются или испытывают значительное влияние со стороны субъекта;
- лица, которые уполномочены и ответственны за осуществление планирования.

Операциями со связанными сторонами могут быть:

- приобретение и продажа товаров (работ, услуг);
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции.

Руководство аудируемого лица выявляет связанные стороны и операции с ними, а также раскрывает соответствующую информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций со связанными сторонами. У главного бухгалтера должна быть какая-то специальная ведомость или гроссбух, где все подобные оффшорные и посреднические фирмы должны быть переписаны, а каждая операция с ними должна тотчас «браться на карандаш», чтобы потом достоверно раскрыть эту информацию в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Вместе с тем многие аудируемые лица пренебрегают этими обязанностями и не только не раскрывают таких «родственных» операций, но и пытаются всячески спрятать и завуалировать их. Поэтому аудитор не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

Наличие связанных сторон и операций с ними считается обычным в деловой практике. Иногда складываются такие ситуации, что, не вступив в отношения со связанной стороной, вообще невозможно осуществлять нормальную производственную деятельность. Например, в небольшом городке есть одна единственная строительно-монтажная организация, и ее возглавляет близкий родственник руководителя аудируемого лица. Поэтому аудируемое лицо не может построить для своего завода новые здания, не вступив в операции со связанными сторонами.

Вместе с тем есть целый ряд причин, по которым аудитор должен быть осведомлен о таких лицах и таких операциях. Причины могут быть следующие:

- применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может предусматривать раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
- наличие связанных сторон или операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц; очень часто встречаются ситуации, когда добывающая или промышленная организации с трудом сводит концы с концами, имеет символическую прибыль, которую распределяет акционерам, в том числе членам трудового коллектива. В то же время аудиторы при проверке замечают, что вся нефть, уголь или автомобили, которые производит данная организация, почему-то продаются всего трем-пяти покупателям, причем по весьма невыгодным для организации ценам. Аудитору нетрудно выяснить, что эти три-пять покупателей полностью контролируются руководством аудируемого лица, а подлинная прибыль не отражается в его отчетности и не доходит до миноритарных акционеров, она оседает у тех самых посредников;
- источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;

- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством (зарубежная оффшорная компания может быть создана руководством аудируемого лица, им контролироваться и являться на самом деле связанной стороной).

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении связанных сторон, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
- проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению связанных сторон (попросить главного бухгалтера показать списки аффилированных лиц и рассказать о тех процедурах, которые гарантируют включение соответствующих операций в особые реестры, чтобы не «забыть» потом все это указать в отчетности);
- запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами (попросить генерального директора рассказать, кто является подлинным хозяином оффшорной компании и почему вся продукция аудируемого лица уходит посредникам на столь невыгодных условиях);
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров (впоследствии сравнить фамилии акционеров с фамилиями руководителей тех организаций, с которыми аудируемое лицо имеет хозяйственные операции);
- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров (российские законы требуют, чтобы наиболее крупные операции акционерного общества со связанными сторонами проходили коллегиальное утверждение);
- запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;
- провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон, в том числе:

- операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса (например, получение займа от какого-либо субъекта при наличии достаточной суммы собственных оборотных средств);
- операции, содержание которых отличается от их формы (так, операции по финансовой аренде могут быть проведены в учете как сделки по текущей аренде);
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом (например, заполненные вручную сводные документы при ведении автоматизированного учета);
- большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление услуг.

В ходе аудиторской проверки аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами:

- детальные процедуры в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
- анализ инвестиционных сделок, например, приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

При проверке операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены.

Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты представленной информации относительно выявления связанных сторон;
- достоверности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

10.5. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность

Одной из наиболее опасных для аудитора является ситуация, когда после аудиторской проверки и выдачи положительного аудиторского заключения предприятие неожиданно прекращает свою деятельность по причине банкротства.

Поэтому в ходе аудиторской проверки аудитору необходимо убедиться в том, что предприятие является действующим, т.е. не имеет ни объективной ситуации, ни намерений прекращать свою деятельность в обозримом будущем или существенно сократить объем своей работы. Если допущение непрерывности или принцип действующего предприятия не нарушен, аудитор вправе предположить, что основные тенденции развития предприятия будут продолжены и в будущем. Если аудитор обнаружит нарушение этого принципа, ему необходимо, как минимум, в зависимости от ситуации клиента, сделать об этом оговорку в аудиторском заключении.

Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредитов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности. Обязанность руководства аудируемого лица заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом. Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа. Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности – непростой процесс. Для этого его руководство (директор, главный бухгалтер, финансовый директор) должно вынести в конкретный момент времени профессиональное суждение о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такими фактами могут быть результаты некоторого судебного разбирательства, проблемы с основными поставщиками (перебои в работе поставщика могут привести к тому, что аудируемое лицо окажется без сырья и материалов), проблемы с основным покупателем (финансовые проблемы клиента могут привести к кризису сбыта)

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

- финансовые;
- производственные;
- прочие.

К финансовым относятся признаки, которые могут быть получены посредством финансового анализа отчетности аудируемого лица, в том числе анализа изменений показателей такой отчетности во времени:

- отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;
- привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);

- существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений;
- неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;
- неспособность обеспечивать финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
- значительные убытки от основной деятельности;
- трудности с соблюдением условий договора о займе;
- задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
- экономически нерациональные долговые обязательства;
- признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации.

К производственным признакам относятся факторы, отражающие невозможность данного аудируемого лица осуществлять в желаемых объемах свою производственную деятельность:

- увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
- потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
- существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
- существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его.

К прочим относятся признаки, которые нельзя классифицировать как финансовые или как производственные, например:

- несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации;
- судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;
- внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Значение перечисленных признаков может снижаться под воздействием других признаков. Например, неспособность аудируемого лица производить выплаты в обычном порядке может быть ликвидирована при помощи действий его руководства по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников, например за счет активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет возврата займов или привлечения дополнительных инвестиций. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть компенсирована появлением альтернативного источника поставок.

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор рассматривает надлежащий характер использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если требования к составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривают обязанности руководства аудируемого лица специально оценивать способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией ее непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением направления запроса аудируемому лицу) с целью проверки признаков наличия факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода как минимум в 12 месяцев со дня отчетной даты.

В случае выявления факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

- проверить планы аудируемой организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения непрерывности деятельности;
- путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности. В том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;
- потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем.

Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур. Процесс рассмотрения таких факторов продолжается по мере проведения аудита. В случае, когда аудитор считает, что такие факторы обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, определенные процедуры приобретают дополнительное значение. Аудитор запрашивает у аудируемого лица информацию относительно его деятельности в будущем, в том числе планов получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том, появились ли какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения аудируемым лицом собственной оценки перспектив непрерывности деятельности. Аудитор должен стремиться получить достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

В число аудиторских процедур входят:

- анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.;
- анализ и обсуждения имеющейся последней по времени промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;
- опрос юристов и других специалистов аудируемого лица с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;
- проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности указанных лиц предоставить дополнительные средства;
- изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;
- изучение условных фактов хозяйственной деятельности;
- анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В случае, если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает:

- описываются ли адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;
- указывается ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в

способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельности, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. Если на основе выполненных дополнительных процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудитор считает, что аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом, аудитор делает вывод о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым, и выражает отрицательное мнение.

В случае, если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядком. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу о соблюдении такого порядка, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть необходимым включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к ситуации, с тем, чтобы обратить внимание пользователя на особый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работ аудитора.

10.6. Аудит событий после отчетной даты

События после отчетной даты – события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность (например, продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации на отчетную дату был необоснован);
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность (примером может служить пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации; поступление после даты составления отчетности просроченной дебиторской задолженности, списанной на убытки в течение отчетного периода).

ФПСАД 10 «События после отчетной даты» требует от аудитора получения доказательств того, что все последующие события, которые требуют внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, были выявлены.

События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения. Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Эти процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении сальдо счетов на конец периода, например оценка

правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

- анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;
- анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;
- направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;
- направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:
 - текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;
 - принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;
 - имела ли место или планируется продажа активов;
 - имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например, в результате пожара или наводнения и др.

Если такие события выявлены, то аудитор должен выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности. После даты подписания аудиторского заключения в обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении исследования последующих событий. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Тем не менее, если аудитору становится известно о событиях, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, произошедших после подписания аудиторского заключения, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по ранее подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно

предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности.

После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

При пересмотре руководством финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

Необходимость в пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

10.7. Применение стандартов аудиторской деятельности при оказании сопутствующих услуг

ФПСАД 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» определены уровни уверенности и виды отчетности аудитора по отдельным видам услуг:

- обзору финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- согласованным процедурам;
- компиляции финансовой информации.

Кроме этого, профессиональные обязанности аудиторов при оказании перечисленных услуг раскрываются ФПСАД 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»; ФПСАД 31 «Компиляция финансовой информации»; ФПСАД 33 «Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Согласно стандартам аудиторской деятельности аудитор по результатам своей работы может заявить представителям аудируемого лица и потенциальным пользователям отчетности о своей уверенности, которая может принять одну из следующих форм:

- абсолютную;
- разумную;
- умеренную;
- недостаточную.

Согласно глоссарию уверенность – это выражение убежденности аудитора в отношении достоверности утверждения, подготовленного одной стороной (как правило, проверяемым субъектом) и предназначенного для использования другой стороной (заинтересованными пользователями).

Абсолютная уверенность аудитора в принципе недостижима по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом из-за присущих методике проведения аудита ограничений, возникающих вследствие:

- использования тестирования, невозможности проведения сплошной проверки; зависимости суждения аудитора от характера, сроков, объема аудиторских процедур;
- несовершенства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта (например, возможен сговор между кассиром и главным бухгалтером, что приводит к неэффективности инвентаризаций и затрудняет обнаружение аудитором искажений, так как проверяемая кассовая документация формально будет отвечать предъявляемым требованиям);
- особых обстоятельств, в том числе наличия связанных сторон (операции со связанными сторонами могут быть направлены на искажение действительного состояния дел (так, безвозмездная передача материальных ценностей или денежных средств зависимой стороной клиенту перед составлением отчетности может фиктивно улучшить имущественное состояние проверяемого субъекта, а после утверждения отчета полученные средства возвращаются зависимой стороне).

Разумная уверенность – именно та максимальная степень уверенности, которую аудитор в состоянии обеспечить в ходе аудита. Понятие разумной уверенности соответствует общему подходу к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор мог сделать вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В некоторых случаях пользователям бывает достаточно *умеренной уверенности* аудитора в достоверности отчетности. Стандартами аудита предусматривается такая сопутствующая аудиту услуга, как обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности. Обзор финансовой отчетности – услуга, при проведении которой, аудитор должен определить наличие обстоятельств, указывающих на то, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных аспектах в соответствии с основами финансовой отчетности. При этом аудитор собирает аудиторские доказательства менее детально, чем в случае аудита, и цель такой обзорной проверки – отслеживание бросающихся в глаза нарушений и искажений. Проведение обзора, в отличие от аудита, не предполагает:

- оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого субъекта;
- проверки бухгалтерских записей;
- получения ответов на запросы;
- полного набора доказательств, получаемых в ходе проверки, наблюдения, подтверждений и расчетов.

Доказательства, необходимые для достижения цели обзора, аудитор получает в первую очередь посредством опроса и аналитических процедур. Аудитор по результатам обзора не выражает мнения о достоверности финансовой отчетности, а лишь делает вывод о том, что в ходе работы ему не встретились факты, явно свидетельствующие о нарушениях. Очевидно, что и уверенность, которую обретут по результатам такой формы проверки потенциальные пользователи, будет ниже, чем в случае полноценного аудита. В ходе обзора аудитор может допустить средний (умеренный), более низкий по сравнению с аудитом финансовой отчетности уровень уверенности в том, что проверяемая информация не содержит существенных искажений. По результатам обзора в аудиторском отчете формулируется мнение в виде негативной уверенности. *Негативная уверенность* – это отрицание факта обнаружения каких-либо значительных искажений, выраженное по результатам проведения работ. Аудитор должен обратить внимание экономического субъекта, что обзор не является аудиторской проверкой, а составленное по результатам обзора заключение не выражает аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности. Кроме того, аудитор должен разъяснить аудируемому субъекту, что на обзор нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений. Заключение по обзору имеет структуру, во многом схожую с аудиторским заключением по финансовой отчетности и формируется в зависимости от результатов работы аудитора.

Обязанности аудитора по выполнению согласованных процедур предусмотрены вышеназванными стандартами. Согласованные процедуры – действия, которые выполнены аудитором по согласованию с лицом, заключившим договор оказания сопутствующих услуг и третьими лицами. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении:

- отдельных показателей финансовой информации (дебиторской и кредиторской задолженности; операций со связанными сторонами; объема продаж и прибыли подразделений);
- одного из элементов финансовой отчетности (например, бухгалтерского баланса);
- финансовой отчетности в целом.

Например, между аудитором, клиентом и его поставщиком заключается соглашение в целях определения действительных размеров задолженности по расчетам за поставленные материалы.

При выполнении согласованных процедур аудитор обязан следовать всем этическим принципам, за исключением принципа независимости. Независимость не является обязательным требованием при выполнении согласованных процедур. Тем не менее, если аудитор не является независимым, то этот факт отражается в его отчете.

При определении условий задания аудитор должен обратить внимание руководства экономического субъекта на то, что выполняемые процедуры не будут являться аудиторской проверкой или обзором финансовой отчетности и что аудиторское мнение по результатам такой работы не выражается. В случае выполнения согласованных процедур аудитор представляет в виде отчета сторонам, участвующим в договоренности, только фактические выводы без выражения уверенности. Пользователи отчета самостоятельно оценивают объем проведенных процедур и предложенные выводы и формируют собственное заключение на основе данных работы аудитора. В отчете аудитора должны быть отражены следующие принципиальные моменты:

- заявление о согласовании выполненных процедур с получателем отчета;
- перечень конкретных выполненных процедур;
- заявление о том, что процедуры не являются аудиторской проверкой или обзором;
- указание на ограниченность объема процедур целью договоренности и упоминание о том, что при проведении дополнительных процедур, проверки или обзора могли быть обнаружены и другие проблемы, требующие отражения в отчете. Этот пункт включается для того, чтобы не вызывать неоправданных ожиданий в отношении выявления всех обстоятельств, интересующих получателей отчета.

Компиляция финансовой информации – это сопутствующая аудиту услуга, предполагающая сбор, классификацию и обобщение финансовой информации, а также возможную ее трансформацию с применением знаний аудитора в области бухгалтерского учета. Трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности. При оказании данной услуги аудитор выступает в роли бухгалтера. Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета. Задание по компиляции финансовой информации, как правило, включает составление финансовой отчетности, но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации, так как не предполагают проверку предпосылок составления финансовой отчетности. При компиляции финансовой информации аудитор должен соблюдать все профессиональные этические принципы, за исключением независимости. Независимость не является обязательным требованием при компиляции финансовой информации.

При согласовании условий аудиторского задания аудитор должен убедиться в том, что лица, заключившие договор оказания сопутствующих аудиту услуг, имеют четкое понимание целей компиляции финансовой информации и проинформировать руководство о том, что:

- выполнение задания не предусматривает проведение аудиторской проверки и обзора, поэтому аудитор не будет выражать уверенность в достоверности информации и не гарантирует выявления ошибок, нарушений и недобросовестных действий;
- руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих услуг, несет ответственность за полноту и точность предоставляемой аудитору информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации (с предоставлением соответствующего заявления-подтверждения руководства лица, заключившего договор);
- финансовая информация будет подготовлена с соблюдением перечисленных в отчете принципов бухгалтерского учета, а все отступления от этих принципов будут раскрыты в отчете аудитора.

В обязанности аудитора при выполнении компиляции не входит:

- оценка достоверности и полноты предоставленной информации, в том числе направление запросов руководству с целью оценки полноты предоставленной информации;
- оценка средств и системы внутреннего контроля;
- проверка полученных разъяснений и иная проверка.

Если аудитору становится известно, что предоставленная ему информация неверна, неполна или не удовлетворяет предъявляемым требованиям, то он должен:

- рассмотреть вопрос о выполнении процедур, которые не входят в его обязанности (оценка СВК, проверка полученных разъяснений и иная проверка);
- запросить у руководства клиента дополнительную информацию.

Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, аудитор должен отказаться от выполнения задания, проинформировав о причинах своего отказа лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг.

В отчете о выполнении компиляции финансовой информации помимо обычных реквизитов и параграфов должна содержаться следующая информация:

- заявление, что аудиторская проверка или обзор не проводились и что в связи с этим уверенность в достоверности скомпилированной информации не выражается;
- заявление о том, что аудитор не является независимым по отношению к клиенту;
- заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, компиляцию которой осуществил аудитор;
- при необходимости текст, привлекающий внимание к существенным отступлениям от установленных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

На каждой странице финансовой информации, скомпилированной аудитором, либо на титульном листе подготовленной отчетности должна быть ссылка на то, что данные собраны и представлены без проведения аудита и обзора: «Компилировано без проведения аудита или обзорной проверки».

Контрольные вопросы

1. С какой целью проводится первичный аудит начальных сальдо финансовой (бухгалтерской) отчетности?
2. Каковы действия аудитора при выявлении нарушения требований нормативных правовых документов?
3. Что означает термин «оценочные значения» в бухгалтерском учете?
4. Какие аудиторские процедуры должен выполнить аудитор с целью выявления операций со связанными сторонами?
5. Каким образом аудитор оценивает способность организации-клиента продолжать свою деятельность?
6. Если аудитор обнаружил, что после окончания отчетного периода произошло несколько незначительных событий, но они могут иметь для организации-клиента весьма печальные последствия в будущем, должен ли он менять форму аудиторского заключения?
7. Какой уровень уверенности аудитор должен достичь по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности? Обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности? Выполнения согласованных процедур? Выполнения компиляции финансовой информации?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 193–199.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 272–293.

Тема 11. СТАНДАРТЫ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ВЫВОДОВ И ЗАКЛЮЧЕНИЙ АУДИТА

11.1. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, лицам, отвечающим за управление

Если вопросы, возникающие в ходе аудита, имеют значение для управления аудируемым лицом, в том числе для осуществления контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытием информации в ней, то аудитор должен сообщать о них лицам, отвечающим за управление аудируемым субъектом. Единые требования о порядке сообщения информации, представляющей интерес для управления, установлены ФПСАД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

К категории лиц, отвечающих за управление, относятся должностные лица, которым поручено осуществлять наблюдение, контроль и руководство в отношении предприятия и на которых возложена ответственность за обеспечение эффективного хозяйствования и подготовку достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Поскольку организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц, и это усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, аудитор должен руководствоваться собственным профессиональным суждением в вопросе определения лиц, которым должна сообщаться эта информация. К таким лицам могут относиться: генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер; совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия, собственники, выполняющие функции управляющих, и другие лица. Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не

могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться эта информация.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск такой информации. Кроме того, в договоре (письме) о проведении аудита необходимо раскрыть следующие вопросы:

- какая именно информация, имеющая значение для управления, будет доводиться до сведения лиц, отвечающих за управление;
- кому конкретно будет сообщена информация, в какие сроки и в какой форме.

Информация, представляющие интерес для управления аудируемым субъектом и полученная по результатам аудита, как правило, включает в себя:

- общий подход аудитора к проведению аудита и его объему; обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
- выбор или изменения руководством аудируемого лица значительных принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица неопределенных обстоятельств, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- предлагаемые аудитором корректировки;
- существенные обстоятельства, которые могут вызвать сомнения в соблюдении субъектом допущения о непрерывности деятельности;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые являются значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности или для аудиторского заключения;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- существенные недостатки в системе внутреннего контроля;
- сомнения в честности и объективности руководства;
- другие вопросы, согласованные в договоре (письме) о проведении аудита.

Как правило, информация предварительно обсуждается с руководством организации, которое может дать дополнительные разъяснения и сообщить необходимые сведения лицам, отвечающим за управление; в случае, если аудитора удовлетворяет эффективность действий руководства и надлежащий характер сообщения такой информации, он может не доводить повторно информацию до сведения лиц, отвечающих за управление.

Информация должна сообщаться в установленные договоренностями сторон сроки. В отдельных случаях можно довести необходимые сведения ранее согласованных дат; это даст возможность должностным лицам своевременно принять соответствующие меры. Форма изложения информации (устно или письменно) зависит от следующих факторов:

- размера, структуры, организационно-правовой формы предприятия;
- значимости аудиторских вопросов;
- договоренности в отношении регулярных встреч или отчетности по вопросам аудита.

Аудитор должен проанализировать действия лиц, отвечающих за управление, предпринятые по вопросам аудита, изложенным в ходе предыдущих проверок. Если ситуация не изменилась, то аудитор должен рассмотреть целесообразность повторного сообщения о данных вопросах должностным лицам. При изложении информации следует руководствоваться требованиями конфиденциальности, профессиональной независимости и объективности.

11.2. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Подготовка аудиторского отчета (письменной информации аудитора руководству аудируемого лица) регламентируется МСА 700 А, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Цель подготовки письменной информации:

- 1) доведение до руководства экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете, системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности;

- 2) рекомендации по устранению выявленных недостатков, внесение предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Такой отчет составляется в обязательном порядке во всех случаях обязательного аудита. В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическому субъекту письменную информацию, если:

- это оговорено договором;
- договором предусматривается подготовка аудиторского заключения.

Информация, предоставленная руководству экономического субъекта, конфиденциальна и должна быть доступна только ограниченному кругу лиц из числа руководства экономического субъекта, должна быть адресована руководителям или собственникам экономического субъекта.

Письменная информация может быть передана только следующим лицам:

- лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг;
- лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации в договоре;
- любому другому лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг, – в случае письменного указания на то аудиторской организации.

По согласованию с руководством может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в котором аудитор дает указания по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовке перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация могла представить положительное аудиторское заключение.

Руководство экономического субъекта может подготовить письменный ответ на предварительный вариант, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания, содержащиеся в варианте этого документа.

В окончательном варианте письменной информации даются оценка и анализ исправлений, сделанных в порядке выполнения требований аудитора.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к рабочей документации аудитора.

11.3. Назначение аудиторского заключения, его структура и содержание

Результатом аудиторской проверки является заключение аудиторской организации. Аудиторское заключение представляет собой официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Порядок подготовки аудиторского заключения регламентируется ФПСАД 6 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Аудиторское заключение должно включать:

- 1) наименование: «Аудиторское заключение по финансовой отчетности»;
- 2) адресат. Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством РФ и договором о проведении аудита. Как правило, адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), Совету директоров и т.д. Общий принцип таков: аудитор выражает мнение для пользователей отчетности;
- 3) сведения об аудиторе: его организационно-правовая форма, наименование, местонахождения, дата и номер лицензии и т.д.;
- 4) сведения об аудируемом лице: его организационно-правовая форма, наименование, местонахождение, сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности и т.д.;
- 5) вводную часть, в которую включаются:
 - перечень проверенной финансовой отчетности с указанием отчетного периода, ее состава;
 - заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку отчетности, возложена на аудируемое лицо; ответственность аудитора заключается в выражении мнения о достоверности этой отчетности во всех существенных отношениях и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ;
- 6) часть, описывающую объем аудита:
 - указание на нормативные документы, в соответствии с которыми проводился аудит;
 - заявление о том, что аудит был спланирован и проводился с целью получения уверенности, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;

- указание на то, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:
 - изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих раскрытие в отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
 - оценку принципов и методов бухгалтерского учета и правил подготовки финансовой отчетности;
 - общую оценку представления финансовой отчетности (т.е. как представлена финансовая отчетность: были ли использованы формы, предусмотренные регламентирующими документами, заполнялись ли они надлежащим образом и т.п.);
- заявление, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности отчетности во всех существенных отношениях и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. В этом смысле аудиту должна быть присуща четкость: либо аудитор заявляет, что проделал все необходимые процедуры для формирования своего мнения, либо признает, что объем аудита был ограничен;

7) часть, содержащую мнение аудитора о достоверном отражении в финансовой отчетности финансового положения и результаты финансово-хозяйственной деятельности;

8) дату, когда был завершен аудит;

9) подписи руководителя аудиторской организации и руководителя аудиторской проверки с указанием номера его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства о подготовке отчетности.

Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом. Но и аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение – это краткий документ, видимая часть работы аудитора.

Нет запрета на подготовку детализированных отчетов и аналитических справок. Более подробные документы, чем аудиторское заключение могут быть подготовлены согласно условию договора. Подготовка таких отчетов – дополнительное задание в ходе аудита, а не неотъемлемая часть аудиторской проверки.

11.4. Виды аудиторских заключений

Аудиторское заключение подразделяется в зависимости от мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности на:

- 1) безоговорочно положительное;
- 2) модифицированное.

Аудиторское заключение считается *модифицированным*, если оно содержит:

- часть, привлекающую внимание;
- часть, содержащую мнение с оговоркой;
- часть, содержащую отказ от выражения мнения;
- часть, содержащую отрицательное мнение.

Безоговорочно-положительное аудиторское заключение подтверждает, что финансовая отчетность достоверно отражает финансовое положение предприятия и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период и соответствует установленным принципам и методам ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Аудиторское заключение модифицируется, если возникли:

1) факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой отчетности. В этом случае в аудиторское заключение включается часть, указывающая на эти факторы.

ФПСАД 6 рассмотрены три основные разновидности такой пояснительной, привлекающей внимание пользователей информации:

- проблемы, касающиеся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица;
- наличие неопределенности, прояснение которой зависит о будущих событий и которая может оказать влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- недостаточность пояснений к финансовой (бухгалтерской) отчетности (это может касаться наличия аффилированных лиц, событий после отчетной даты и др.);

2) факторы, влияющие на аудиторское мнение. Данные факторы могут привести к:

- мнению с оговоркой;
- отказу от выражения мнения;
- отрицательному мнению.

Аудитор не должен выражать безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и, по мнению аудитора, это обстоятельство может оказать существенное влияние на достоверность отчетности:

- ограничение объема работы аудитора;
- разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода применения учетной политики;
 - адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в аудиторском заключении в том случае, если влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения оформляется в том случае, если ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достаточные доказательства и поэтому не может выразить мнение о достоверности финансовой отчетности

Отрицательное мнение должно быть выражено в том случае, если влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой отчетности, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть характер финансовой отчетности, которая может ввести в заблуждение или быть неполной.

Во всех случаях модифицированного аудиторского заключения аудитор должен описать все причины модифицирования и, если возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую отчетность.

Обстоятельства, которые приводят к мнению с оговоркой из-за ограничения объема аудита:

- если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;
- если учетная документация отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства;
- если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимым.

Отказ от выражения мнения из-за ограничения объема аудита может быть в случае, если аудитор не получил достаточных доказательств в отношении дебиторской задолженности, выручки от реализации товаров; кредиторской задолженности; нераспределенной прибыли.

Вследствие существенности данных обстоятельств аудитор может отказаться от выражения мнения.

Контрольные вопросы

1. Что включает в себя информация, имеющая значение для управления?
2. С какой целью составляется «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта»?
3. В обязательном ли порядке составляется аудиторское заключение после проведения аудиторской проверки?
4. В каком случае составляется безоговорочно положительное аудиторское заключение? Модифицированное? Оформляется отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении?
5. Что отражается в части аудиторского заключения, описывающей объем аудита?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 193–199.
2. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 315–327.

Тема 12. СТАНДАРТЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

12.1. Понятие контроля качества аудита, его необходимость и виды

В аудиторской деятельности должен быть обеспечен высокий уровень оказываемых услуг, высокое качество аудита.

Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов за рубежом проработан фундаментально. Определены все моменты, которые могут оказать влияние на качество работы аудиторов:

- наем сотрудников;
- составление графика работ;

- повышение квалификации аудиторов;
- карьера;
- отбор клиентов и сотрудничество с ними;
- предоставление консультаций аудиторам;
- соблюдение независимости аудитора;
- контроль за ходом проверки.

Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов может быть внешним и внутренним.

12.2. Внешний контроль качества аудита

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган.

В соответствии со ст. 10 ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация, аудитор обязаны:

- проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации внешнего контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год (за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных унитарных предприятий или муниципальных унитарных предприятий).

Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных унитарных предприятий или муниципальных унитарных предприятий осуществляются:

- саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;
- уполномоченным федеральным органом не чаще одного раза в два года, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

12.3. Внутренний контроль качества аудита

Внутренний контроль качества осуществляется внутри аудиторской организации. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. В соответствии с требованиями международных стандартов аудита и российских аудиторских стандартов политика и процедуры контроля качества должны реализовываться на уровне:

- аудиторской организации в целом;
- отдельных аудиторских проверок.

Требования, предъявляемые к обеспечению качества аудиторской работы на уровне отдельных аудиторских проверок, устанавливает ФПСАД 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту».

Требования по обеспечению качества работы аудиторской организации в целом устанавливает ФПСАД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Качество аудита – результат аудиторской проверки, отражающий степень соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица.

Критерием качества аудиторских проверок является соблюдение федеральных законов, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Политика контроля качества, проводимая каждой аудиторской фирмой должна быть направлена на достижение следующих целей:

1. Обеспечение соблюдения профессиональных требований, определенных кодексом этики профессиональных аудиторов: независимость, честность, объективность, конфиденциальность, нормы профессионального поведения.

Для этого руководитель аудиторской организации должен:

- назначить персонал, ответственный за разрешение этических вопросов;
- довести до сведения всех сотрудников аудиторской организации политику и процедуры, применяемые в отношении профессионально этических принципов;
- следить за соблюдением персоналом этических принципов;
- своевременно оповестить сотрудников о клиентах, по отношению к которым применяется политика независимости.

2. Разработка и выполнение внутрифирменных процедур, обеспечивающих и поддерживающих надлежащие навыки, и компетентность сотрудников. Для этого руководство аудиторской фирмы должно:

- разработать и проводить программу по привлечению квалифицированного персонала;
- установить требования к квалификации принимаемых на работу сотрудников и квалификационные должностные характеристики для персонала всех уровней;
- проводить работу с вновь принятым персоналом по ознакомлению с политикой и процедурами аудиторской фирмы в отношении требований к навыкам и компетентности сотрудников (владение стандартами и соблюдение их);
- разработать требования к непрерывности профессионального образования и довести их до сведения персонала;
- информировать работников об изменениях в законодательстве, нормативных актах, стандартах;
- обеспечивать потребность сотрудников фирмы в сотрудниках, обладающих специальными знаниями;
- регулярно проводить оценку работы сотрудников и предусмотреть процедуру продвижения сотрудников.

3. Адекватное поручение заданий, т.е. работа должна быть поручена сотрудникам соответствующей квалификации. В рамках выполнения этой задачи руководство аудиторской фирмы должно:

- обеспечить планирование кадровых потребностей фирмы, ее подразделений, также отдельных проверок;
- определить круг лиц, ответственных за назначение персонала для проведения аудита;
- утверждать графики проведения аудита и назначения персонала.

4. Обеспечение делегирования полномочий, т.е. осуществление надзора и проверки качества работы на всех уровнях. Для достижения этой цели руководитель аудиторской фирмы должен:

- обеспечивать планирование проверок;
- разрабатывать меры по поддержанию внутрифирменных стандартов качества при проведении аудита;
- проводить обучение персонала непосредственно на рабочем месте в процессе аудиторской проверки.

5. Организация консультирования – обеспечение получения необходимых и своевременных консультаций по проблемным и узкоотраслевым вопросам. Для достижения этой цели руководство аудиторской фирмы должно:

- определить сферы консультаций и поощрять использование персоналом консультаций из авторитетных источников;
- назначить консультантов и определить их полномочия;
- определить требования к документации, в которой будут отражаться результаты консультаций.

6. Внутрифирменная процедура отбора и сохранения клиентов с помощью следующих действий руководства аудиторской фирмы:

- разработка методики оценки потенциальных клиентов и процедуры утверждения клиентов, анализ существующих клиентов с целью соблюдения принципа независимости и определения честности руководства клиента, а также с целью определения возможности дальнейшего сотрудничества.

7. Осуществление мониторинга, т.е. определение эффективности политики и процедур контроля качества. Проведение мониторинга предполагает:

- составление внутрифирменной программы мониторинга с указанием:
 - объема работ;
 - критериев отбора договоренностей об аудите для проверки;
 - сотрудников, привлеченных к мониторингу;
- осуществление проверки соблюдения политики и процедур, направленных на обеспечение качества аудита;
- информирование сотрудников о результатах проведения мероприятий по мониторингу;
- определение необходимых изменений в политике и процедурах внутрифирменного контроля качества.

Процедуры контроля качества согласно ФПСАД 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» должны быть разработаны и реализованы на уровне каждой аудиторской проверки.

Аудиторская группа должна реализовывать процедуры контроля качества в отношении каждого отдельного задания.

В отношении отдельных аудиторских проверок должен быть назначен персонал, осуществляющий надзор за качеством проверки. Его обязанности:

- контролировать ход аудита (определить степень соответствия ассистентов уровню порученных им заданий, следить за соблюдением плана и программы аудита);
- оценивать значимость возникающих в ходе аудита вопросов и вносить изменения в документацию по планированию аудита;
- устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников, при необходимости используя консультации.

Работа ассистентов должна контролироваться в ходе аудита компетентными специалистами в таких направлениях, как:

- корректировка и выполнение общего плана и программы аудита;
- документальное оформление процедур и их результатов;
- отражение существенных моментов в выводах аудитора;
- достижение целей аудиторских процедур;
- внесение поправок в финансовую отчетность по результатам аудита;
- соответствие выводов результатам выполненной работы и мнению аудитора.

Контрольные вопросы

1. Кем осуществляется внешний контроль качества аудита?
2. В чем заключается внутренний контроль качества аудита?

Литература

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2009. – С. 119–135.
2. *Шеретт А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 191–204.

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Аудиторская организация – коммерческая организация, ведущая исключительно аудиторскую деятельность и получившая в установленном порядке лицензию на осуществление этой деятельности.

Аудируемые лица – физические и юридические лица, в отношении которых осуществляется аудит.

Ассистент аудитора – физическое лицо, как правило, не аттестованное на право ведения аудиторской деятельности, участвующее в аудиторской проверке, являющееся помощником аудитора и работающее под руководством.

Выборка – часть совокупности экономических объектов или показателей, отобранных для изучения, чтобы сделать заключение обо всей совокупности.

Дата отчетная – дата, по состоянию на которую экономический субъект должен составлять бухгалтерскую отчетность.

Дата подготовки бухгалтерской отчетности – дата окончания работы в экономическом субъекте по состоянию бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Дата подписания заключения аудитора – дата, проставленная на аудиторском заключении при его подписании. После этой даты прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом, и в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с проверяемым экономическим субъектом.

Дата представления бухгалтерской отчетности – день фактической передачи бухгалтерской отчетности экономического субъекта ее пользователям по принадлежности или дата отправления, обозначенная на штампе почтовой организации. Для целей правил (стандартов) аудиторской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

- а) дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- б) дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта;
- в) дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- г) дата опубликования бухгалтерской отчетности.

Дата составления бухгалтерской отчетности – последний календарный день в отчетном периоде; дата, на которую закрываются счета, учетные регистры, составляются баланс и бухгалтерская отчетность.

Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности – действия, предпринимаемые аудитором для формирования обоснованного мнения о наличии либо отсутствии искажений бухгалтерской отчетности.

Документация бухгалтерского учета – совокупность материальных носителей информации, составляемая экономическим субъектом по установленным требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета.

Документация рабочая аудита – совокупность материальных носителей информации; составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе аудиторской проверки. Должна содержать сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения аудитора, а также для возможности текущего и последующего контроля аудита.

Знание деятельности – совокупность информации об экономике в целом и той отрасли, к которой относится экономический субъект, подлежащий аудиту, а также непосредственно об особенностях функционирования этого экономического субъекта.

Контроль качества аудита – обеспечение соответствия качества аудита и сопутствующих аудиту услуг требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Конфиденциальная информация – 1. Документированная информация, доступ к которой ограничивается в соответствии с законодательством РФ; 2. В аудите один из принципов аудита; заключается в том, что аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы или их копии как полностью, так и частично, каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Манипуляция учетными записями – умышленное использование неправильных (некорректных) бухгалтерских проводок или сторнировочных записей с целью искажения данных учета и отчетности.

Мнение аудитора – выраженный в установленной форме вывод аудитора (аудиторской организации) о достоверности в целом (недостоверности, достоверности с оговорками), бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Неадекватные записи в учете – отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме (ненужные исправления по книгам и счетам бухгалтерского учета, нарушение корреспонденции счетов, неполные файлы, не отраженные в учете хозяйственные операции).

Непрерывности деятельности предприятия допущение – один из принципов бухгалтерского учета; заключается в том, что данный экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом).

Обнаружение событий и фактов, влияющих на бухгалтерскую отчетность, – документальная фиксация событий или фактов наличия изменений, действий, операций, существенно влияющих на значения показателей бухгалтерской отчетности, но не отраженных в первоначально предъявленной экономическим субъектом аудиторской документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Объем аудиторской проверки – оценка аудитором (аудиторской организацией) количества и глубины проведения аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора.

Объем выборки – в аудите количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности.

Обязательства неопределенные – потенциальные будущие обязательства экономического субъекта на не точно известную сумму; являются результатом его предшествующей хозяйственной деятельности и существенно изменяют его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой аудиторской организацией бухгалтерской отчетности.

Ограничение объема аудита – явные или неявные действия со стороны представителей проверяемого экономического субъекта, руководителей аудиторской организации, от имени которой работает аудитор, либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки полноценного аудиторского заключения и (или) аудиторского отчета.

Основные принципы, регулирующие аудит, – общие требования, которым должен удовлетворять аудит.

Ответственность аудитора (аудиторской организации) – санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с экономическим субъектом договору на проведение аудита.

Ответственность аудируемого лица – санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудируемым лицом своих обязательств по заключенному с аудитором (аудиторской организацией) договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Отказ от составления заключения аудитора – выражаемое в письменном виде по форме, определенной правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мнение аудитора о том, что влияние ограничения объема аудита является настолько существенным, что аудитор не в состоянии получить аудиторские доказательства, достаточные для формирования мнения аудитора, а также в том случае, если в ходе аудита возникли обстоятельства, нарушающие принцип независимости аудитора.

Пользователь бухгалтерской отчетности – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об экономическом субъекте. Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя руководителей, учредителей, участников и собственников имущества экономического субъекта. Внешние пользователи включают в себя в том числе инвесторов, кредиторов, контрагентов экономического субъекта, а также заинтересованные государственные органы.

Проверка аудиторская – мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

Процедура аудиторская – определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Процедура аудиторская по существу – разновидность аудиторской процедуры, включающая в себя одно из двух:

- а) детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- б) аналитическую процедуру.

Распространение результатов выборки – в аудите действие аудитора, заключающееся в перенесении надлежащим образом выводов, полученных по результатам проверки аудиторской выборки, на всю проверяемую совокупность.

Риск аудиторской выборки – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что его мнение по результатам проведения аудиторской выборки будет существенно отличаться от того, к которому он пришел бы, полностью изучив всю проверяемую совокупность.

Саморегулируемая организация аудиторов – некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

События, произошедшие до даты составления аудиторского заключения, – ситуации и факты хозяйственной жизни, существенно изменяющие представления о финансовом состоянии экономического субъекта и результатах его хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской отчетности на дату ее составления.

Совокупность проверяемая – в аудите совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов проверки; аналог используемого в математической статистике и ее положениях понятия «генеральная совокупность». При тестировании системы внутреннего контроля С.п. – это различные документы, позволяющие подтвердить существование внутреннего контроля, при тестировании счетов – записи или документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам.

Суждение профессиональное аудитора – точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы; служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным.

Тест средств контроля – разновидность аудиторской процедуры; заключается в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля.

Экспресс-анализ – наглядная и несложная по времени и трудоемкости оценка финансового благополучия и динамики развития предприятия, в процессе которой аудитор рассчитывает аналитические показатели.

Экстраполяция – метод научного исследования; заключается в распространении выводов, полученных из наблюдений над одной частью явлений, на другую часть его.

ПРАКТИКУМ

Ситуация 1

Исходные данные. В 2009 г. организация К перерегистрировалась в открытое акционерное общество. Объем реализации составил 48 161 тыс. руб. Сумма активов баланса на 1 января 2010 г. равна 19 115 тыс. руб.

Требуется установить, подлежит ли обязательной аудиторской проверке бухгалтерская отчетность организации К за 2009 г.

Решение. Организация К подлежит обязательной аудиторской проверке, так как имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества.

Ситуация 2

Исходные данные. Предприниматель Г. путешествует совместно с аудитором по Дальнему Востоку, оплачивая всю поездку. Во время путешествия он соединяет полезное с приятным: ищет возможность долевого участия в различных предприятиях. Аудитор должен консультировать его по вопросам капиталовложений. Кроме того, в обязанности аудитора также входит проверка годовой отчетности товарищества, членом которого является предприниматель.

Требуется определить, правомерна ли деятельность аудитора как консультанта и как проверяющего годовую отчетность?

Решение. 1. Для деятельности аудитора как консультанта нет препятствий. 2. Аудитор не имеет права проверять годовую отчетность товарищества, поскольку предприниматель Г. оплатил его путешествие, в результате чего нарушен принцип независимости.

Ситуация 3

Исходные данные. Аудитор обсуждает со своим коллегой еще не опубликованный баланс одного из клиентов.

Требуется определить, нарушает ли он при этом обязательство сохранения тайны.

Решение. В этом случае, если они работают в одной рабочей группе, аудитор не обязан сохранять тайну.

Ситуация 4

Исходные данные. Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

Требуется определить, что вы будете делать в этом случае.

Решение. Несмотря на видимую заманчивость предложения, следует:

- изучить причины расторжения договора с предыдущими аудиторами;
- ознакомиться с финансовым положением фабрики за прошлый год;
- изучить, насколько принятие предложения фабрики повлияет на независимость аудиторов;
- провести анализ возможного конфликта интересов (например, крупнейший конкурент фабрики уже является вашим клиентом);
- получить информацию от третьих лиц для оценки репутации возможного клиента и честности менеджеров.

Ситуация 5

Исходные данные. В течение нескольких лет организация-клиент обращается к услугам одной и той же аудиторской организации для подтверждения годовой отчетности. В течение всего времени взаимоотношений в проверках участвует одна и та же группа аудиторов, сотрудники которой из года в год специализируются на аудите конкретных, «своих» участков (основные средства, товары и т.д.).

Требуется определить, каковы недостатки и преимущества сложившейся ситуации.

Решение. В качестве недостатков можно отметить то, что потеряна критическая дистанция между аудитором и организацией-клиентом, которая на основании многолетних дружеских отношений может оказывать давление на аудитора с целью смягчения выводов. Аудитор, чтобы не потерять хороших отношений, может поддаться уговорам.

В качестве преимуществ выступает сокращение сроков проверки, а также то, что аудиторы, хорошо зная проблемы организации-клиента, легко определяют проблемные области, которые требуют особого внимания. В результате этого снижается риск необнаружения существенных ошибок.

Ситуация 6

Исходные данные. Чтобы взять в банке кредит, организация-клиент обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

Требуется определить, как следует поступить аудитору.

Решение. Аудитор не имеет права принимать риски, связанные с хозяйственной деятельностью организации-клиента, например, давать поручительства, подтверждения, гарантии. В данном случае возникает опасность потери независимости аудитора.

Ситуация 7

Исходные данные. Фирма К занимается реализацией строительных материалов и часть из них продается за наличный расчет: из общей суммы выручки в 750 000 руб. – 125 000 руб. за наличный расчет населению. За этой реализацией не осуществляется достаточного контроля, которому мог бы доверять аудитор, и в процессе проверки не была предоставлена возможность для проведения аудиторских процедур, которые дали бы независимое подтверждение правильности учета реализации за наличный расчет.

Требуется определить, какое заключение должен составить аудитор.

Решение. Отказ от выражения мнения.

Ситуация 8

Исходные данные. 1 декабря 2008 г. Совет директоров фирмы К решил выдать беспроцентный заем директору М. для покупки путевки. 19 января 2009 г. заем был возвращен. Отчетный период фирмы заканчивается 1 января. Совет директоров принял решение, что этот краткосрочный заем, который уже был возвращен, не стоит отражать в бухгалтерской отчетности.

Требуется определить, какое аудиторское заключение следует составить.

Решение. Модифицированное аудиторское заключение, так как в соответствии с требованиями по составлению отчетности в ней должны быть отражены все займы, имевшие место на конец года.

Ситуация 9

Исходные данные. Клиент попросил сделать ему копии рабочих бумаг аудитора, чтобы к проверке следующего года он заранее подготовил всю требуемую документацию (с целью экономии средств и времени).

Требуется определить:

- 1) какая проблема возникает с точки зрения независимости;
- 2) какова должна быть реакция аудитора на предложение.

Решение. Аудитор должен самостоятельно каждый год и в индивидуальном порядке в отношении каждого клиента определять цели, а также приемы и процедуры аудита. В этом случае нет места соглашению между аудитором и клиентом. Аудитор должен рассмотреть информацию, подготовленную клиентом, с точки зрения целей проверки, а не дублировать «один к одному» его записи. В принципе существует возможность того, что аудитор может подготовить отдельную информацию по просьбе клиента. Однако он должен детально ее проверить по всем представленным документам.

Ситуация 10

Исходные данные. Один из учредителей фирмы К требует заключить договор с аудиторской организацией на оказание услуг по проверке правильности организации бухгалтерского учета с целью дать обоснование отстранению от занимаемой должности генерального директора. Объем платы за услуги учредитель предлагает определить в зависимости от степени достижения поставленной цели.

Требуется установить действия аудиторской фирмы.

Решение. Аудиторское заключение должно быть основано на объективном анализе существующей информации. Результат не должен определяться суммой дохода по договору или достижением поставленной клиентом задачи. В противном случае не представляется возможным утверждать, что аудиторская фирма является независимой.

Ситуация 11

Исходные данные. Основная цель аудита – проверка бухгалтерской отчетности с целью выражения мнения по ее результатам. Эта проверка требует применения определенных приемов и методов.

Требуется объяснить, зачем аудитор выполняет следующие процедуры:

- 1) оценивает систему внутреннего контроля;
- 2) проверяет систему ведения учетных записей;

- 3) проверяет документы на предмет санкционирования отраженных в них операций;
- 4) ищет подтверждения (доказательства) отдельных положений;
- 5) выполняет тесты на соответствие и по существу.

Решение.

1. Для оценки надежности информации по учетным записям. При получении положительных подтверждений – для ограничения объема работ по аудиту.
2. На предмет соответствия требованиям законодательства.
3. Для соблюдения требования санкционирования операций со стороны уполномоченных лиц.
4. Для повышения степени их надежности.

Ситуация 12

Исходные данные. Организация-клиент владеет тремя большими магазинами. В каждом из них несколько отделов. Все отделы должны быть детально проверены, по крайней мере, один раз в пять лет. Более тщательно следует проверять те отделы, где наиболее высок аудиторский риск. Известно, что в прошлом году в этих магазинах также был проведен аудит. В каждом из магазинов существует отдел внутреннего контроля.

Требуется определить, какие действия должен предпринять аудитор для оценки риска.

Решение. Аудитор должен:

1. Прочитать заключения аудиторов по предыдущим проверкам и повторить проверку в тех отделах, где в прошлом году были обнаружены существенные ошибки.
2. Оценить эффективность системы внутреннего контроля по каждому отделу, обратив внимание на те отделы, в которые за проверяемый период были привлечены новые работники, а также в которых существуют вакансии и имели место недостатки.
3. Выделить отделы, в которых материально-ответственные лица более трех лет не уходили в отпуск. (Если должностное лицо отказывается от отпуска, обосновывая отказ разными причинами, в том числе производственной необходимостью, это служит одним из сигналов мошенничества. Можно предположить, что такое лицо боится раскрытия обмана, когда уйдет в отпуск.)
4. Установить отделы, в которых с администрацией не заключены договоры материальной ответственности.
5. Выделить отделы, в которых по результатам ранее проведенной инвентаризации выявлены отклонения между учетными и фактическими данными.
6. Определить отделы, торгующие товарами: наиболее дорогостоящими; повышенного спроса (периодически отсутствующими в ассортименте); не пользующимися спросом (срок оборачиваемости которых выше среднего).
7. Выделить отделы, в которых очень долго (дольше, чем в других) не было проверок.

Ситуация 13

Исходные данные. 15 октября 2008 г. организация К обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности за 2008 г. Организация К была создана в 2005 г. Доли в уставном капитале распределены следующим образом: генеральный директор – 25%, иностранные компании – 45%, российская компания Л – 30%.

Организация К осуществляет предпринимательскую деятельность в области торгово-розничной торговли импортными продовольственными товарами; 10–15% товарооборота составляет розничный товароборот, 85–90% – оптовый. Оптовыми покупателями являются 10 организаций, три из которых занимают 70% оборота.

В целях использования предоставляемых льгот по налогообложению руководство организации К на протяжении всего периода ее функционирования не увеличивало штат сотрудников, который составлял не более 15 человек.

Организация К арендует офисное, складское и торговое помещения. Численность персонала бухгалтерии составляет три человека.

В 2007 г. осуществлен переход организации К на компьютерный учет с использованием стандартного пакета «1С:Бухгалтерия». В течение 2005–2007 гг. аудиторскую проверку осуществляла аудиторская организация М, которая оказала также услуги по переходу организации К на компьютерную форму бухгалтерского учета.

Объем бухгалтерской работы за предыдущий период

Год	Квартал	Количество проводок	Год	Квартал	Количество проводок
2005	1	580	2007	1	4840
	2	970		2	6590
	3	1150		3	7680
	4	2700		4	9710
2006	1	2790	2008	1	11540
	2	2980		2	12200
	3	3080		3	15400
	4	3850		4	15300

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации К найти области максимального риска бизнеса.
2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.
3. Сформулировать дополнительные права, которые должны быть предоставлены аудиторской фирме (с документированием этого в договоре на проведение аудита).

Решение.

1. Области максимального риска бизнеса организации-клиента состоят в следующем:
 - зависимость от иностранного капитала (45%);
 - предоставление одному из акционеров права решающего голоса в принятии решений (генеральному директору принадлежит 25% акций);
 - неустойчивость политики государства в отношении внешнеэкономических связей (организация К занимается торговлей импортными товарами);
 - ценовая политика поставщика и государства;
 - сосредоточение основного объема товарооборота по сделкам на ограниченном круге покупателей;
 - конкуренция;
 - переход на компьютерный учет;
 - увеличение товарооборота при сохранении численности штата сотрудников и др.
2. Для определения объема аудита можно использовать следующую дополнительную информацию: наличие дочерних предприятий, результаты предыдущих аудиторских проверок, квалификационный уровень работников бухгалтерии, степень компьютеризации учетных процедур, особенности учетной политики организации К и др.
3. Дополнительно должно быть оговорено право аудиторской фирмы на анализ информации, сформированной при переходе на компьютерный учет, что предполагает расширение границ аудируемого периода.

Ситуация 14

Исходные данные. Аудитору необходимо подтвердить оценку товарных запасов. Общая стоимость запасов составляет 10 000 руб. Допустимая ошибка – 50 руб. Риск при выборке составляет 10%.

Требуется определить размер выборки в следующих случаях: ошибки не ожидаются; ожидается одна ошибка.

Решение. Размер выборки определяется по формуле:

$$n = N / p \times R,$$

где n – стоимость выборочной совокупности;

N – стоимость генеральной совокупности;

p – допустимая ошибка;

R – коэффициент надежности (табличная величина, которая зависит от принятой аудитором доверительной вероятности отсутствия ошибки в генеральной совокупности).

При 10%-ном риске фактор надежности равен: при отсутствии ошибок – 2,31; при допущении одной ошибки – 3,84.

Исходя из этого в первом случае размер выборки составит: $10\,000 / 50 \times 2,31 = 462$; во втором: $10\,000 / 50 \times 3,84 = 768$.

Ситуация 15

Исходные данные. Аудитор должен подтвердить оценку товарных запасов. По данным бухгалтерского учета стоимость товарных запасов составляет 200 000 руб., стоимость выборки – 65 000 руб., обнаруженная ошибка – 1000 руб.

Требуется определить планируемую ожидаемую ошибку в генеральной совокупности.

Решение. Чтобы найти ожидаемую ошибку в генеральной совокупности, необходимо умножить стоимость обнаруженной ошибки на стоимость генеральной совокупности и полученное произведение поделить на стоимость выборочной совокупности.

Планируемая ожидаемая ошибка в генеральной совокупности составит: $1000 \times 200\,000 / 65\,000 = 3077$.

Ситуация 16

Исходные данные. Размер выборочной совокупности – 10 документов, размер генеральной совокупности – 100.

Требуется установить выборочный интервал и порядок проведения случайной выборки.

Решение. Выборочный интервал равен размеру генеральной совокупности, деленному на размер выборочной совокупности, т.е. $100 / 10 = 10$.

Начальной точкой выборки может быть любая цифра в интервале от 1 до 10, скажем 5, тогда следующими будут 15, 25, 35 и т. д.

Ситуация 17

Исходные данные. 40% товарных запасов организации К приходится на скоропортящиеся продукты питания, требующие специальных условий хранения – особых температурных режимов, тщательного соблюдения сроков реализации.

Требуется:

1. Определить, какую информацию следует проанализировать на стадии планирования аудита.
2. На основе данной информации об организации К установить возможные критические области аудита.

Решение.

1. На стадии планирования следует проанализировать: учетную политику в отношении списания естественной убыли; возможность хищения товарных запасов; риск или факты применения штрафных санкций организациями санитарного надзора и другими компетентными органами.
2. Возможные критические области аудита: полнота и наличие произведенных затрат; налогообложение.

Ситуация 18

Исходные данные. В текущем году ЗАО «К-Петербург» предоставлен головной датской компанией заем в размере 500 тыс. дол. США на пополнение оборотных средств.

Требуется:

1. Установить, осуществление каких процедур должно быть предусмотрено общим планом и включено в программу аудита.
2. Определить возможные критические области аудита.

Решение.

1. Общим планом аудита должно быть предусмотрено изучение:
 - договорного обеспечения предоставления займа;
 - соблюдение валютного законодательства;
 - корректности трактовки затрат, связанных с обслуживанием долга (проценты по займу), своевременности их отражения в учете;
 - соблюдения учетной политики и т.д.
2. Возможные критические области: полнота отражения задолженности по займу; полнота, наличие, учетная политика в отношении оплаты процентов по займу; полнота, адекватность отражения задолженности перед бюджетом по налогам.

Ситуация 19

Исходные данные. При проверки контроля качества проведения аудита была предоставлена папка рабочей документации аудита отчетности организации А, включающая:

- копии устава и учредительных документов;
- аудиторское заключение;

- письменную информацию руководству организации А по результатам проведения аудита;
- запрос о представлении документов на проверку;
- тесты оценки состояния учета и внутреннего контроля.

Требуется оценить содержание папки рабочей документации аудита отчетности организации А.

Решение. В предоставленной папке рабочей документации отсутствуют документы, подтверждающие процесс планирования аудита (общий план аудита и программа аудиторской проверки), а также документы о характере времени и объеме выполненных аудиторских процедур проверок по существу, что предусмотрено п. 3.2 Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

Сформированная рабочая документация не позволяет проконтролировать процесс планирования аудиторской проверки и качество проверок по существу, а следовательно, и подтвердить при необходимости качественное проведение аудита отчетности организации А.

Ситуация 20

Исходные данные. Существуют два варианта организации документооборота, утвержденных приказом по предприятию.

1. Первичные учетные документы по поставкам представляются в отдел поставок, по реализации – в отдел реализации. В целях учета финансово-хозяйственных операций за отчетный месяц не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным, указанные отделы представляют в бухгалтерию предприятия составленные ими на основе первичных учетных документов отчеты соответственно о поставках и реализованной продукции. Первичные учетные документы отделы сдают в тот же срок в архив.

2. Первичные учетные документы представляются в бухгалтерию предприятия для регистрации, обработки и отражения в учетных регистрах. Отдел поставок и отдел реализации снимают для своих функциональных целей копии с первичных документов при наличии на них визы работника бухгалтерии, свидетельствующей о прохождении обработки.

Требуется определить, какой вариант внутренний аудитор признает неправильным.

Решение. Второй.

Ситуация 21

Исходные данные. Аудитор должен рассчитать размер выборки для дебиторской задолженности. Общая сумма дебиторов (генеральная совокупность) – 4 500 000 руб. Допустимая ошибка – 750 000 руб. Риск при выборке 5%. Обнаружения ошибок не ожидается.

Требуется рассчитать размер выборки.

Решение. Размер выборки определяется по формуле $n = N / p \times R$, где n – стоимость выборочной совокупности, p – допустимая ошибка, R – коэффициент надежности (табличная величина, которая зависит от принятой аудитором доверительной вероятности отсутствия ошибки в генеральной совокупности).

Фактор надежности равен 3.

Размер выборки составит: $4\,500\,000 : 750\,000 \times 3 = 18$.

Ситуация 22

Исходные данные. Условиями договора на проведение аудита финансово-хозяйственной деятельности организации К предусмотрены подтверждение ее финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдача аудиторского заключения. Устойчивое финансовое положение заказчика не вызывало сомнений. Однако в ходе проведения аудита выяснилось, что в результате финансового кризиса организация К понесла серьезные убытки. В результате у аудиторской организации появились сомнения о том, что заказчик просуществует более 12 месяцев.

Требуется установить, подлежит ли выдаче аудиторское заключение, и если да, то в какой форме.

Решение. Подлежит выдаче модифицированное аудиторское заключение, содержащее часть, привлекающую внимание пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности к данной ситуации.

Ситуация 23

Исходные данные. В ходе аудиторской проверки бухгалтерской отчетности организации К был обнаружен ряд отклонений, превышающих предусмотренный договором уровень существенности. В аудиторском отчете были перечислены допущенные ошибки и представлены рекомендации по их исправлению. Руководство организации К, получив отчет, предложило аудиторской фирме подписать акт выполненных работ, не дожидаясь внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность.

Требуется определить сроки выдачи аудиторского заключения.

Решение. Окончательный текст аудиторского заключения должен быть выдан только после того, как аудитор убедится, что отклонения, существенным образом повлиявшие на достоверность представленной организацией К бухгалтерской отчетности, устранены.

Ситуация 24

Исходные данные. Руководство организации К, являющейся обществом открытого типа, заключило договор на проведение аудита с утвержденной акционерным собранием аудиторской фирмой. Однако в ходе проведения проверки представителями исполнительного органа организации К стали предприниматься действия по ограничению доступа аудиторов к информации.

Требуется определить действия аудиторов в данной ситуации.

Решение. В случае, если ограничение объема аудита не влияет на формирование мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор подтверждает достоверность отчетности организации К, сделав оговорку в аудиторском заключении на перечень информации, доступ к которой был закрыт. Если ограничение объема аудита является настолько существенным, что аудитор не может получить достаточные доказательства и поэтому не может выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, должен быть оформлен отказ от выражения мнения в аудиторском заключении.

Ситуация 25

Исходные данные. Проверка протоколов заседаний Совета директоров – неотъемлемая часть процесса получения доказательств.

Требуется:

1. Объяснить, почему важна проверка протоколов и какие данные предполагает выявить в этом случае аудитор.
2. Определить действия, которые следует предпринять аудитору, если клиент ограничивает доступ к данным документам по причине конфиденциальности информации.
3. Назвать шаги, которые должен предпринять аудитор, если при чтении протоколов он обнаружил, что не было решения Совета директоров по поводу продажи одного из важных подразделений предприятия.

Решение.

1. Изучение протоколов содержит важную информацию о действиях администрации и о будущих планах Совета директоров. Также в них содержатся приказы и разрешения на совершение определенных операций, законность которых должна быть проверена аудитором. В них есть информация, которую достаточно сложно обнаружить в других документах, например условные обязательства.
2. Аудитор должен выяснить причины ограничения допуска к протоколам. Он должен объяснить руководству, что несет ответственность за сохранение конфиденциальности данных. Если позиция руководства не изменилась, то аудитор оказывается в достаточно сложной ситуации. В соответствии со стандартами он должен получить релевантное и надежное доказательство, на основании которого мог бы составить свое мнение. По этой причине он может составить модифицированное заключение с оговоркой, указывающей на ограничение объема представленной информации.
3. Если аудитор не обнаружил такого рода разрешения в протоколах, он должен попытаться найти договор на продажу подразделения. Следует отметить этот пропуск как недостаток работы системы внутреннего контроля. Желательно, чтобы такое разрешение было включено в последующие протоколы.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ

Раздел 1. Общие положения

Цель изучения дисциплины «Основы стандартизации аудиторской деятельности» – получение знаний об общетеоретических и практических основах аудита: о сущности, целях, задачах и видах аудита, приемах и методах аудита, сопутствующих аудиту услугах; теории и практике международного аудита.

Для успешного выполнения контрольной работы и подготовки к сдаче экзамена по курсу «Основы стандартизации аудиторской деятельности» студентам необходимо знать основные законодательные документы, определяющие характер, содержание и цели аудиторской деятельности; федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ, а также использовать монографии и публикации в периодической печати по теории и практике аудита.

Проблемные и сложные вопросы, возникающие в процессе изучения курса и выполнения контрольной работы, необходимо решать с преподавателями кафедры на консультациях.

Раздел 2. Инструкция по выполнению контрольной работы

Методика выполнения контрольной работы. Контрольная работа по изучаемой дисциплине должна выполняться последовательно и поэтапно.

На начальном этапе студентам необходимо изучить основные действующие законодательные и нормативные документы, специальную литературу по теоретическим основам аудита.

Для выполнения контрольной работы по дисциплине «Основы стандартизации аудиторской деятельности» студент должен иметь представление:

- о сущности аудиторской деятельности, ее целях и задачах;
- о формировании рынка аудиторских услуг;
- о видах аудита;
- об истории развития и современном состоянии аудиторской деятельности;
- о стандартах аудита: международных и национальных;
- о правовых основах аудиторской деятельности;
- об объеме и стадиях аудиторской проверки;
- об аудиторском риске, его оценке и взаимосвязи с понятием «существенность»;
- о системе внутреннего контроля и его оценке в целях аудита;
- о сущности аудиторского выборочного метода;
- о возможности использования аудитором результатов работы третьих лиц;
- об обеспечении контроля качества аудита.

После определения варианта контрольной работы выполняется первое задание, которое предполагает решение (разбор) практической ситуации. Целью выполнения этого задания является закрепление и проверка полученных знаний по организационным, технологическим и методическим основам аудита.

После этого выполняется второе задание, которое оформляется в виде программы аудита.

Студент должен иметь представление о порядке планирования аудиторской проверки, подготовки и составления общего плана и программы аудита; владеть основными приемами, техникой и технологией аудита, методами сбора аудиторских доказательств, уметь оформлять рабочие документы аудитора, формулировать записи в аудиторские отчеты и составлять аудиторское заключение.

Третье задание соответствующего варианта выполняется с целью применения профессиональных знаний и навыков студентом при выборе единственного правильного варианта ответа по предложенным тестовым заданиям.

Содержательная часть контрольной работы предполагает выполнение и изложение последовательно трех заданий.

При выполнении первого задания его условие переписывать необязательно, но необходимо представить подробнее решение (разбор) практической ситуации, со ссылкой на нормативные документы.

При выполнении второго задания необходимо составить программу аудита в соответствии с требованиями ФПСАД 3 «Планирование аудита».

При выполнении третьего задания необходимо выбрать единственно правильный вариант ответа по предложенным тестовым заданиям.

Список литературы, используемой студентом для выполнения контрольной работы, оформляется в соответствии с установленными требованиями и должен содержать не менее трех источников.

Требования к правилам оформления текста контрольной работы. При рукописном варианте написания работы текст пишется на одной стороне листов формата А4. При наборе на компьютере текст работы печатается в текстовом редакторе Word стандартным шрифтом Times, размер шрифта – 12, меж-

строчный интервал – одинарный; поля: верхнее – 20 мм; нижнее – 10 мм; правое – 20 мм, левое – 30 мм. Страницы контрольной работы нумеруются арабскими цифрами в правом верхнем углу. Отсчет нумерации страниц контрольной работы начинается с титульного листа, при этом номер 1 страницы на титульном листе не печатается. Нумерация работы заканчивается на последнем листе списка литературы, на котором автором работы ставится дата написания работы и подпись без расшифровки фамилии.

Опечатки, описки и графические неточности, обнаруженные в процессе написания и проверки работы, допускается исправлять подчисткой или закрашиванием белой краской и нанесением на том же месте исправленного текста (графиков) машинописным или рукописным способами. Работа с большим количеством исправленных опечаток (более 10% от общего количества листов) или оформленная небрежно (мятые листы, посторонние пометки, грязь, разводы на листах бумаги) не принимается методистом и не допускается к защите. Готовый текстовый материал представляется в прошитом виде.

Правила выбора варианта контрольной работы. Вариант контрольной работы соответствует последней цифре номера зачетной книжки студента. Контрольная работа, выполненная не по своему варианту, к защите не допускается.

Раздел 3. Структура контрольной работы

По структуре контрольная работа должна состоять из следующих элементов:

1. Титульный лист.
2. Содержание, отражающее объем и структуру выполненной студентом работы.
3. Основная часть, в рамках которой должны быть выполнены отдельные задания контрольной работы, предусмотренные настоящими методическими указаниями.
4. Список литературы, содержащий перечень нормативных документов и литературных источников, изученных автором в процессе выполнения контрольной работы.

Типовая форма титульного листа

Федеральное агентство по образованию	
Новосибирский государственный университет экономики и управления	
Кафедра _____	
Учебная дисциплина _____	
Номер варианта контрольной работы _____	
Номер группы _____	
Наименование специальности _____	
Номер зачетной книжки _____	
Ф.И.О. студента _____	
Дата регистрации « _____ » _____ 200__ г.	
Проверил (Ф.И.О.) _____	

Раздел 4. Задания для выполнения контрольной работы

Задание 1

Ситуационные задания предполагают знание законодательных и нормативных требований, свободное владение ими и умение применять их в конкретной практической ситуации. Выбор ситуационных задач осуществляется в соответствии с вариантом контрольной работы. Для каждого варианта предусмотрена одна практическая ситуация.

Вариант 1

Исходные данные. Организация К обратилась в банк с просьбой в январе 2009 г. предоставить ей кредит для расширения производственной деятельности. Банк запросил бухгалтерскую отчетность организации за 2008 г. и аудиторское заключение о ее достоверности. Однако бухгалтерская отчетность организации К по законодательству не подлежит обязательной аудиторской проверке. В ноябре 2008 г. в организации была проведена документальная проверка налоговой инспекцией. В качестве подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности организация К предлагает использовать акт документальной проверки налоговой инспекции.

Требуется определить, примет ли данное предложение банк для предоставления организации К коммерческого кредита на цели развития производства.

Вариант 2

Исходные данные. Фирма К в декабре 2008 г. обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор о предоставлении услуг по восстановлению аналитического учета за 2008 г. Договор был заключен, услуги оказаны и оплачены в декабре 2008 г. В феврале 2009 г. фирма К обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор на предоставление услуг по подтверждению бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2008 г.

Требуется установить:

- 1) примет ли данное предложение аудиторская фирма;
- 2) может ли аудиторская фирма заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности фирмы К за 2009 г.

Вариант 3

Исходные данные. Проводя аудит, старший аудитор дал поручение рядовому аудитору сделать проверку расчетов налогообложения организации-клиента. По окончании проверки этот аудитор сообщил, что никаких ошибок обнаружено не было. Через неделю после этого было подготовлено заключение.

Спустя два месяца налоговая инспекция провела проверку и обнаружила ряд ошибок в налоговых расчетах организации-клиента, после чего последняя должна доплачивать налоги и уплатить штрафы.

Требуется определить, что послужило причиной этой ситуации.

Вариант 4

Исходные данные. Аудитор оказался в ситуации когда, не меняя мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, вынужден выразить серьезное сомнение о возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, т.е. возникла проблема «действующего предприятия».

Требуется:

- 1) указать вид аудиторского заключения;
- 2) установить основные причины, служащие основанием для формулировки такого заключения.

Вариант 5

Исходные данные. Размер выборочной совокупности – 50 документов, генеральной совокупности – 500.

Требуется установить выборочный интервал и порядок проведения случайной выборки.

Вариант 6

Исходные данные. При осуществлении аудиторской проверки фирмы К аудитором были собраны следующие доказательства:

- 1) анализ фактических затрат, подготовленный сотрудником фирмы К;
- 2) выписка из реестра акционеров, подтверждающая наличие акций в собственности фирмы К;
- 3) акт инвентаризации материальных ценностей по результатам инвентаризации, проводимой с участием аудитора.

Требуется распределить доказательства по степени их значимости.

Вариант 7

Исходные данные. Как часть программы аудита отчета о прибылях и убытках аудитор желает проверить возможность недооценки по причине пропуска данных. С этой целью он собирается провести следующие тесты на существенность:

- 1) выбрать репрезентативные элементы из совокупности счетов-фактур на реализацию и сопоставить их с соответствующими заказами на приобретение;
- 2) выбрать репрезентативные элементы из совокупности заказов на приобретение и проверить, что на каждый из них составлен счет-фактура;
- 3) выбрать репрезентативные элементы по счетам-фактурам на реализацию и проверить их полноту и точность;
- 4) проверить правильность сальдо по дебиторской задолженности на конец года.

Требуется определить, какой из представленных выше тестов на существенность наиболее полно отвечает данной цели.

Вариант 8

Исходные данные. Фирма К обратилась в аудиторскую фирму с просьбой об организации перехода на компьютеризованную форму учета.

Аудиторская фирма уже не первый год осуществляет аудиторские проверки бухгалтерской отчетности фирмы К и хорошо владеет особенностями организации финансового и управленческого учета, проблемами учетной работы и может четко сформулировать основные задачи при постановке компьютеризованного учета.

Требуется определить, какое влияние может оказать данный вид услуг на независимость аудитора при выражении мнения о состоянии бухгалтерской отчетности фирмы К.

Вариант 9

Исходные данные. Аудитор проверяет предприятие, у которого в составе основных средств значительную стоимость составляет стоимость зданий.

Требуется объяснить, какие документы следует проверить, чтобы установить наличие у предприятия права собственности на эти здания.

Вариант 10

Исходные данные. Приведены следующие данные из баланса организации А на конец года (тыс. руб.):

- Внеоборотные активы (нетто) – 1900;
- Дебиторская задолженность – 365;
- Производственные запасы – ?;
- Денежные средства – 5;
- Краткосрочная кредиторская задолженность – 405;
- Резерв по сомнительным долгам – 15;
- Собственные оборотные средства – 100;
- Уставный капитал – ?;
- Нераспределенная прибыль – 500.

Требуется, составив баланс, рассчитать значение коэффициента текущей ликвидности.

Задание 2

Выполнение второго задания предполагает знание студентом порядка планирования аудита, требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности к структуре и содержанию плана и программы аудита, умение оформлять рабочие документы аудитора, формулировать записи в рабочих документах.

Вариант 1. Составить программу аудита кассовых операций.

Вариант 2. Составить программу аудита операций, связанных с движением основных средств.

Вариант 3. Составить программу аудита кредитных операций.

Вариант 4. Составить программу аудита расчетов с подотчетными лицами.

Вариант 5. Составить программу аудита расходов по обычным видам деятельности.

Вариант 6. Составить программу аудита нематериальных активов.

Вариант 7. Составить программу аудита расчетов с персоналом по оплате труда.

Вариант 8. Составить программу аудита операций заготовления материалов.

Вариант 9. Составить программу аудита формирования уставного капитала.

Вариант 10. Составить программу аудита учетной политики организации.

Задание 3

Ответы на тестовое задание предполагают применение профессиональных знаний и навыков студента при выборе единственного правильного ответа из предложенных по каждому из десяти вопросов теста, выбранного в соответствии с вариантом контрольной работы.

Вариант 1

1. *Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, за исключением обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:*

- а) кредитных организаций;
- б) страховых организаций;
- в) негосударственных пенсионных фондов;
- г) все утверждения верны;
- д) нет правильного ответа.

2. *Аудиторские организации могут создаваться в следующих организационно-правовых формах:*
 - а) любых, предусмотренных ГК РФ;
 - б) любых, кроме закрытых акционерных обществ;
 - в) любых, кроме открытых акционерных обществ;
 - г) любых, кроме производственных кооперативов.
3. *Аудитор обязан подписать аудиторское заключение:*
 - а) не ранее даты представления годовой бухгалтерской отчетности;
 - б) не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
 - в) не позднее проведения годового собрания акционеров.
4. *Аудиторская организация обязана достичь в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности уверенности в надежности своего мнения о ее достоверности, которая должна быть:*
 - а) абсолютной;
 - б) разумной;
 - в) умеренной.
5. *При аудите оценочных значений в бухгалтерском учете ответственность за оценочные значения в бухгалтерской отчетности несет:*
 - а) руководитель аудиторской организации;
 - б) руководитель аудируемой организации;
 - в) аудитор, осуществляющий проверку.
6. *Политика и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита должны быть реализованы:*
 - а) в рамках всей деятельности аудиторской организации;
 - б) в ходе проведения каждой аудиторской проверки;
 - в) как в рамках всей деятельности аудиторской организации, так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки.
7. *Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур повышается, если аналитические процедуры используются в отношении:*
 - а) сальдо счетов и статей, являющихся несущественными для финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта;
 - б) сальдо счетов и статей, являющихся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта.
8. *Какое мнение следует выразить в аудиторском заключении, если клиент не исполнил требования аудитора относительно его присутствия при инвентаризации товарно-материальных запасов?*
 - а) мнение с оговоркой;
 - б) отказ от выражения мнения;
 - в) отрицательное мнение.
9. *Аудитор имеет право отказаться от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности:*
 - а) по распоряжению уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности Российской Федерации;
 - б) по договоренности с руководством аудируемой организации;
 - в) в случае непредоставления аудируемым лицом необходимой информации и документации;
 - г) по решению саморегулируемой организации аудиторов.
10. *Аудитор рассматривает существенность:*
 - а) в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;
 - б) как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;
 - в) на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Вариант 2

1. *Имеет ли право аудиторская организация проводить обязательную проверку в 2009 г. на предприятии, которому она оказывала услуги по восстановлению бухгалтерского учета в 2008 г.?*
 - а) нет;
 - б) да;
 - в) да, по разрешению уполномоченного федерального органа.

2. Где должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение?
 - а) в аудиторском заключении;
 - б) в рабочих документах аудиторской проверки;
 - в) в программе аудита.
3. Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователь должен принимать как:
 - а) выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем;
 - б) выражение разумной уверенности о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - в) выражение абсолютной уверенности о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.
4. По результатам обзора бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском отчете формулируется мнение аудитора в виде:
 - а) негативной уверенности;
 - б) позитивной уверенности;
 - в) уверенность не выражается.
5. Какие из приведенных процедур предоставят аудитору наиболее точные доказательства права собственности организации на автомобиль?
 - а) проверка договора о приобретении транспортных средств;
 - б) получение устного подтверждения от продавца автомобиля;
 - в) проверка фактического наличия автомобиля.
6. Расчет оценочных значений производится на основе:
 - а) профессионального суждения экономического субъекта;
 - б) профессионального суждения аудитора;
 - в) правил ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности.
7. Характер и сроки процедур контроля качества аудита зависят:
 - а) от организационной структуры аудиторской организации;
 - б) от размера аудируемого субъекта;
 - в) оба утверждения неверны.
8. Аудитор несет ответственность в отношении фактов, обнаруженных:
 - а) до даты подписания аудиторского заключения;
 - б) после опубликования финансовой отчетности;
 - в) после окончания отчетного периода до начала следующего отчетного периода.
9. Правильность допущения о непрерывности деятельности предприятия может быть поставлена под сомнение при выявлении следующих событий и условий:
 - а) неспособность в срок производить платежи кредиторам, наличие судебных исков;
 - б) высокий уровень неотъемлемого риска;
 - в) выявление аудитором наличия необычных фактов и показателей бухгалтерской отчетности клиента, определяющих области потенциального риска.
10. Форма изложения информации, полученной по результатам аудита, и имеющей значение для управления, определяется:
 - а) федеральными стандартами аудиторской деятельности;
 - б) аудитором самостоятельно по его профессиональному суждению.

Вариант 3

1. Причинами неизбежных ограничений, присущих аудиту и влияющих на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, являются:
 - а) несовершенство нормативной базы в области порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятий в переходный период;
 - б) несовершенство любых систем внутреннего контроля;
 - в) наличие неустраняемых противоречий в интересах собственников аудируемого лица, государственных и муниципальных контролирующих и надзорных органов.
2. Что такое аудиторская тайна?
 - а) любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками при осуществлении аудита и оказании аудиторских услуг;

- б) обязанность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов хранить тайну о том, с помощью каких методов и приемов они проводят аудиторские проверки и оказывают сопутствующие услуги;
 - в) обязанность аудитора не разглашать сведения о методах проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, применяемых в одной аудиторской организации при переходе аудитора на работу в другую аудиторскую организацию.
3. *Совокупный аудиторский риск – это:*
- а) опасность необнаружения ошибок системой внутреннего контроля организации-клиента;
 - б) опасность, что выполняемые аудитором процедуры проверки не выявят существенных ошибок;
 - в) опасность составления неверного аудиторского заключения по результатам аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
4. *Аудитор должен осуществить сбор аудиторских доказательств и выразить уверенность относительно соблюдения аудируемой организацией следующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:*
- а) существование;
 - б) предсказание и подтверждение;
 - в) надежность.
5. *Аудиторское заключение признается заведомо ложным:*
- а) решением суда;
 - б) руководителем аудируемой организации, если проверка со стороны налоговых органов, проведенная после окончания аудиторской проверки, выявила ошибки и нарушения;
 - в) руководителем налоговой инспекции, в которой зарегистрирована аудируемая организация, если проверка со стороны налоговых органов, проведенная после окончания аудиторской проверки, выявила ошибки и нарушения.
6. *Степень уверенности аудитора в результатах аналитических процедур повышается, когда:*
- а) уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля подготовки информации, используемой при аналитических процедурах, оценен аудитором как низкий;
 - б) уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля относительно подготовки информации, используемой при аналитических процедурах, оценен аудитором как высокий.
7. *Аудиторская организация должна определить:*
- а) политику и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы;
 - б) конкретные требования к системе внутреннего контроля качества аудита;
 - в) принципы осуществления контроля качества аудита.
8. *В случае использования при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений риск существенных искажений:*
- а) возрастает;
 - б) уменьшается;
 - в) не влияет на величину риска.
9. *Термин «события после отчетной даты» в аудите используется:*
- а) для обозначения событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения;
 - б) только для обозначения событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения;
 - в) только для обозначения фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.
10. *Разрабатывать процедуры с целью проверки признаков наличия факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор:*
- а) обязан;
 - б) не обязан.

Вариант 4

1. *Ежегодной обязательной аудиторской проверке подлежат:*
- а) все закрытые акционерные общества;
 - б) все открытые акционерные общества;
 - в) все совместные предприятия.

2. *Риск существенного искажения финансовой отчетности представляет собой совокупную оценку:*
 - а) риска средств внутреннего контроля и риска необнаружения;
 - б) неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля;
 - в) неотъемлемого риска и риска необнаружения.
3. *Если в аудируемой организации существует очень хорошо организованная система внутреннего контроля, то как следует поступить внешнему аудитору?*
 - а) использовать все ее данные и сократить время проверки до минимума;
 - б) проверить ее надежность, а затем использовать все ее данные;
 - в) проверить ее надежность, а затем использовать только те данные, которые считаются бесспорно надежными и необходимыми при внешнем аудите.
4. *Аудитор не выражает уверенность в том, что проверяемая информация не содержит существенных искажений при выполнении:*
 - а) согласованных процедур;
 - б) обзора финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - в) аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.
5. *Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, является:*
 - а) конфиденциальной;
 - б) открытой для всех заинтересованных пользователей.
6. *В целях принятия мер безопасности в отношении «угрозы привычности» аудиторская организация должна проводить ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта:*
 - а) не реже одного раза в 7 лет;
 - б) не реже одного раза в 5 лет;
 - в) не реже одного раза в 3 года.
7. *Оценка способности аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность является обязанностью:*
 - а) аудиторской организации;
 - б) руководства аудируемой организации.
8. *К процедурам, направленным на выполнение обязанностей руководства аудируемого лица по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения требований нормативных правовых актов, относятся:*
 - а) ознакомление с протоколами собраний учредителей;
 - б) составление запросов о судебных разбирательствах, исках и санкциях;
 - в) ведение реестра основных законов, регулирующих деятельность экономического субъекта.
9. *Достаточность аудиторских доказательств при проведении аудита начальных сальдо определяется:*
 - а) нормативными документами;
 - б) договоренностью между аудитором и руководством аудируемой организации;
 - в) аудитором самостоятельно по его профессиональному суждению.
10. *Что входит в компетенцию аудитора в отношении мошенничества клиента?*
 - а) определение потенциальной возможности совершения мошенничества;
 - б) установление умысла в совершении мошенничества с последующей квалификацией мошеннических действий;
 - в) привлечение представителей аудируемого лица к уголовной ответственности.

Вариант 5

1. *Аудиторская организация решила совмещать аудиторский бизнес с бизнесом в сфере недвижимости. Есть ли ограничения в этой области?*
 - а) нет, аудит – это разновидность обычного предпринимательства;
 - б) запрещено;
 - в) для операций с недвижимостью ограничений для аудиторов нет.
2. *Обязательный аудит консолидированной отчетности проводится:*
 - а) аудиторскими организациями;
 - б) индивидуальными аудиторами;
 - в) оба утверждения верны.
3. *Аудитор в ходе аудиторской проверки устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности:*
 - а) с абсолютной точностью;
 - б) с приблизительной точностью, исходя из принципа существенности искажений.

4. *Аудитор обязан осуществить сбор аудиторских доказательств и выразить уверенность относительно соблюдения аудируемым лицом следующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности:*
 - а) полнота;
 - б) причастность и присутствие;
 - в) надежность.
5. *При выполнении компиляции финансовой информации аудитор обязан следовать всем этическим принципам, за исключением принципа:*
 - а) профессионального поведения;
 - б) независимости;
 - в) профессионального скептицизма.
6. *В целях устранения «угроз независимости» работники аудиторской организации, обязанные соблюдать независимость, должны предоставлять аудиторской организации письменное подтверждение соблюдения установленных принципов и процедур независимости:*
 - а) не реже одного раза в год;
 - б) не реже одного раза в месяц;
 - в) перед каждой аудиторской проверкой.
7. *Принцип допущения непрерывности деятельности предполагает, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность:*
 - а) в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным;
 - б) в течение 12 месяцев после подписания аудиторского заключения.
8. *Соблюдение предпосылки «существование» в части поступления основных средств означает, что:*
 - а) факт наличия основных средств подтвержден результатами проведенной в установленном порядке инвентаризацией;
 - б) сальдо и обороты по счетам синтетического учета соответствуют показателям Главной книги и бухгалтерской отчетности;
 - в) в бухгалтерском учете и отчетности отражены все фактически приобретенные объекты основных средств.
9. *Анализ и оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита является:*
 - а) требованием заказчика и выполняется, если эта работа включена в договор на аудиторскую проверку;
 - б) обязательным требованием стандартов аудиторской деятельности;
 - в) процедурой, выполняемой аудиторами в зависимости от особенностей того или иного аудируемого лица по своему усмотрению, и не обязательно.
10. *К недобросовестным действиям, рассматриваемым в ходе аудита, относятся:*
 - а) искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов;
 - б) неправильные оценочные значения, возникающие в результате недоучета или неверной интерпретации фактов;
 - в) оба утверждения верны.

Вариант 6

1. *Анализ системы внутреннего контроля предполагает изучение и оценку аудитором следующих обязательных компонентов:*
 - а) контрольная среда, процедуры контроля;
 - б) контрольная среда, оценка риска, информационная система, контрольные действия, мониторинг;
 - в) контрольная среда, мониторинг средств контроля, информационная система.
2. *Между существенностью и аудиторским риском существует:*
 - а) прямая зависимость;
 - б) обратная зависимость;
 - в) не существует зависимости.
3. *Детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета, является одной из форм:*
 - а) тестов средств внутреннего контроля;
 - б) процедур проверки по существу;
 - в) аналитических процедур.

4. *Аудиторские доказательства, необходимые для достижения цели обзора бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор получает посредством проведения:*
 - а) детальных тестов оборотов и сальдо счетов;
 - б) оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
 - в) аналитических процедур.
5. *Контроль качества работы аудиторов заключается в:*
 - а) контроле ведущего аудитора за работой своих ассистентов;
 - б) проверке заказчиком качества предоставляемого аудиторского отчета;
 - в) контроле государственной налоговой инспекции качества аудиторского заключения.
6. *Если в ходе аудита оценочных значений возникшее расхождение между оценкой, подтвержденной доказательствами аудитора, и значением, определенным руководством, не имеет разумного характера, то аудитору следует:*
 - а) обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой о пересмотре оценочного значения;
 - б) существующую разницу считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой отчетности.
7. *Для целей аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ошибкой считается:*
 - а) отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля;
 - б) искажение в учете или отчетности;
 - в) оба утверждения верны.
8. *Если аудитор приходит к выводу о том, что выявленные искажения могут оказаться существенными, ему необходимо:*
 - а) снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур;
 - б) потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
 - в) оба утверждения верны.
9. *Недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием, является примером:*
 - а) качественных искажений;
 - б) количественных искажений;
 - в) количественных либо качественных искажений.
10. *Запрос аудитора о позитивном внешнем подтверждении предполагает, что, лицо, составляющее внешнее подтверждение:*
 - а) направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе;
 - б) направит ответ в любом случае либо путем согласия с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями), либо путем внесения информации (указания суммы самостоятельно).

Вариант 7

1. *Основной целью аудита является:*
 - а) формирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
 - б) подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица;
 - в) выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем;
 - г) установление возможных фактов мошенничества и нарушений законодательства РФ.
2. *К прочим, связанным с аудиторской деятельностью услугам относятся:*
 - а) составление бизнес-планов;
 - б) обзор бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - в) выполнение согласованных процедур.
3. *При выявлении существенных нарушений требований нормативных правовых документов аудитор должен:*
 - а) сообщить в налоговые органы;
 - б) отразить в письменной информации руководству аудируемого лица;
 - в) дать устные рекомендации по их устранению.
4. *При выполнении согласованных процедур в аудиторском отчете:*
 - а) формируется мнение в виде негативной уверенности;
 - б) формируется мнение в виде позитивной уверенности;
 - в) уверенность не выражается.

5. *Может ли ошибка незначительного характера в операции, проводимой в конце месяца, указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц?*
 - а) да;
 - б) нет.
6. *Критерием качества аудита является:*
 - а) достоверность финансовой отчетности;
 - б) мнение заинтересованных пользователей;
 - в) стандарты аудита.
7. *Тесты средств контроля включают:*
 - а) проверку документов, подтверждающих операции и другие события с целью получения аудиторских доказательств;
 - б) направления запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые оформляются документально.
8. *Какое из нижеприведенных утверждений верно?*
 - а) риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибки;
 - б) риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий ниже риска необнаружения искажений в результате ошибки.
9. *Как называется процедура, в ходе которой аудитор осуществляет проверку записей, документов или материальных активов?*
 - а) подтверждение;
 - б) инспектирование;
 - в) пересчет;
 - г) аналитические процедуры.
10. *Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:*
 - а) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет;
 - б) невыявления в ходе аудиторской проверки существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
 - в) непрохождения обучения по программам повышения квалификации по причине тяжелой болезни;
 - г) все утверждения верны.

Вариант 8

1. *Аудиторская деятельность – это:*
 - а) деятельность по проведению аудита;
 - б) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг;
 - в) деятельность по проведению аудита и оказанию прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг;
 - г) деятельность по проведению аудита, оказанию сопутствующих аудиту услуг и прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг.
2. *Является ли сопутствующей услугой управленческое консультирование, связанное с реструктуризацией организации?*
 - а) да;
 - б) нет.
3. *Должен ли аудитор осуществлять дополнительные процедуры в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления его пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности?*
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) да, если это предусмотрено договором.
4. *Федеральные стандарты аудиторской деятельности являются обязательными для:*
 - а) индивидуальных аудиторов;
 - б) саморегулируемых организаций аудиторов;
 - в) аудируемых лиц;
 - г) все утверждения верны.

5. *Мнение аудитора в аудиторском отчете в виде позитивной уверенности:*
 - а) утверждает факт достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - б) отрицает факт обнаружения каких-либо значительных искажений по результатам проведенных работ.
6. *Выборочная инспекция завершенных аудиторских заданий проводится в период инспекционного цикла, который составляет:*
 - а) не более 3 лет;
 - б) не более 1 года;
 - в) не более 5 лет.
7. *К искажениям, возникающим вследствие ошибки, относятся:*
 - а) неправильные оценочные значения, возникающие в результате недоучета или неверной интерпретации фактов;
 - б) фальсификация учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;
 - в) преднамеренное нарушение применения принципов учета, относящихся к вопросам точного измерения, признания, классификации, представления и раскрытия.
8. *Кем принимается решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора?*
 - а) саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор;
 - б) уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности;
 - в) советом по аудиторской деятельности по ходатайству саморегулируемой организации.
9. *Просьба аудируемого лица к аудитору до завершения выполнения аудиторского задания изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, должна быть аудитором:*
 - а) отклонена безоговорочно;
 - б) рассмотрена на целесообразность изменения.
10. *Требуется ли согласие экономического субъекта на использование работы эксперта внешним аудитором при проведении внешнего аудита?*
 - а) да;
 - б) нет.

Вариант 9

1. *Сопутствующими аудиту услугами являются:*
 - а) иные виды предпринимательской деятельности, кроме аудиторской;
 - б) образовательные услуги;
 - в) оценочная деятельность;
 - г) нет правильного ответа.
2. *При установлении после даты подписания аудиторского заключения фактов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор определяет необходимость внесения в нее изменений:*
 - а) после обсуждения с руководством аудируемого лица;
 - б) самостоятельно.
3. *Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:*
 - а) достоверности раскрытия информации об операциях со связанными сторонами в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - б) достоверности раскрытия информации об операциях со связанными сторонами в регистрах синтетического и аналитического учета.
4. *Какие события после отчетной даты, влияющие на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение, следует принимать во внимание аудитору?*
 - а) благоприятные;
 - б) неблагоприятные;
 - в) благоприятные и неблагоприятные.
5. *Каким должно быть аудиторское заключение при наличии неопределенности, прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность?*
 - а) содержащим мнение с оговоркой;
 - б) содержащим специальный пояснительный параграф;

- в) отрицательным;
 - г) другой ответ.
6. *Общая политика и процедуры контроля качества аудиторской организации:*
- а) должны быть доведены до сведения персонала аудиторской организации;
 - б) должны быть известны только руководству аудиторской организации;
 - в) должны сообщаться клиенту.
7. *Сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб. В соответствии с этим критерием подлежат обязательному аудиту:*
- а) любые организации или индивидуальные предприниматели;
 - б) только государственные и муниципальные унитарные предприятия;
 - в) только сельскохозяйственные кооперативы;
 - г) только ОАО.
8. *Для подтверждения предпосылки «возникновение» аудитор должен осуществить сбор аудиторских доказательств и выразить уверенность в том, что:*
- а) приобретенные в отчетном периоде и отраженные в отчетности основные средства принадлежат аудируемому лицу на законных основаниях;
 - б) принятие к учету основных средств подтверждено актами приемки-передачи установленной формы;
 - в) кредиторская задолженность поставщикам основных средств подтверждена результатами инвентаризации и размер ее согласован с кредиторами.
9. *Запросы о предоставлении негативного внешнего подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:*
- а) уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как низкий;
 - б) уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как высокий.
10. *Какие из нижеперечисленных доказательств являются более надежными?*
- а) доказательства реальности дебиторской задолженности, полученные от руководителя расчетного отдела организации-клиента;
 - б) доказательства реальности дебиторской задолженности, полученные путем телефонного подтверждения;
 - в) доказательства реальности дебиторской задолженности, полученные в результате инвентаризации расчетов.

Вариант 10

1. *Какие услуги не вправе оказывать аудитор?*
- а) консультирование клиента по размещению своих активов в ценные бумаги;
 - б) оценка объектов недвижимости;
 - в) участие в арбитражных спорах;
 - г) помощь в восстановлении бухгалтерского учета во время проведения проверки.
2. *Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля должно рассматриваться как фактор, влияющий на объем отобранной совокупности для проверки по существу:*
- а) в сторону уменьшения;
 - б) в сторону увеличения;
 - в) не влияющий на объем выборки.
3. *Ответственность за полноту и адекватность раскрытия информации о связанных сторонах в отчетности несет:*
- а) руководство аудируемого лица;
 - б) руководство аудиторской организации;
 - в) аудитор, осуществляющий проверку.
4. *Аудиторские процедуры по существу проводятся в следующих формах:*
- а) аналитические процедуры;
 - б) согласованные процедуры;
 - в) тесты средств внутреннего контроля;
 - г) детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов.
5. *Каким должно быть аудиторское заключение при наличии существенных разногласий с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики?*
- а) содержащим мнение с оговоркой;
 - б) содержащим специальный пояснительный параграф;
 - в) отрицательным.

6. Система внутрифирменного контроля качества в отношении выполнения задания включает в себя требования:
- а) соблюдения профессиональных стандартов и требований законодательства;
 - б) оценки информации о фактах, создающих угрозу независимости по данному аудиторскому заданию.
7. Риск существенного искажения отчетности представляет собой совокупную оценку:
- а) неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля;
 - б) неотъемлемого риска и риска необнаружения;
 - в) риска внутреннего контроля и риска необнаружения.
8. Для проверки каких статей целесообразно использовать внешние подтверждения?
- а) статей основных средств;
 - б) статей товарно-материальных запасов;
 - в) статей дебиторской задолженности.
9. Должно ли безоговорочно положительное аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности трактоваться пользователем этой отчетности как выражение уверенности аудитора в непрерывности деятельности аудируемого лица?
- а) да;
 - б) нет;
 - в) да, только в случае проведения обязательного аудита.
10. Аудиторская организация несет ответственность за:
- а) достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводит аудит, и соблюдение законодательства аудируемым лицом;
 - б) высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - в) правильность ведения бухгалтерского учета и состояние внутреннего контроля.

Раздел 5. Оценка выполнения контрольной работы

Для оценки результатов контрольной работы вводится 100-балльная оценочная шкала, которая на заключительном этапе переводится в шкалу «зачтено» или «не зачтено»:

- не зачтено – 0–60 баллов;
- зачтено – свыше 60 баллов.

В исключительных случаях (процедура апелляции) по распоряжению заведующего кафедрой преподаватель должен оформить полное (развернутое) оценочное заключение, содержащее балльную оценку степени соответствия установленным критериям каждого элемента контрольного задания.

Верный ответ на первое задание оценивается в 45 баллов:

- решение в соответствии с требованиями законодательства – 30 баллов;
- обоснованность решения – 10 баллов;
- логичность, последовательность изложения – 5 баллов.

Второе задание оценивается в 25 баллов:

- соответствие формы документа требованиям нормативных документов – 15 баллов;
- соответствие содержания документа целям и задачам аудиторской проверки – 10 баллов.

Правильный ответ на каждый вопрос тестовой части оценивается в 3 балла (итого 30 баллов).

В соответствии с внутренним стандартом НГУЭУ срок для проверки контрольной работы – 10 (десять) календарных дней. Начало срока – дата поступления контрольной работы на кафедру аудита. Сроки представления контрольной работы определяются в соответствии с утвержденным НГУЭУ графиком учебного процесса.

Результат проверки контрольной работы фиксируется в таблице оценочного заключения на титульном листе контрольной работы. Текст замечаний, рекомендаций и предложений излагается преподавателем кафедры на обратной стороне титульного листа. Сроки доработки контрольной работы по выявленным замечаниям определяются в соответствии с утвержденным графиком учебного процесса в НГУЭУ.

Содержание

Методические рекомендации по изучению дисциплины	3
Рабочая программа	4

Тексты лекций

Тема 1. Сущность, содержание и цели аудиторской деятельности	10
Тема 2. Организация аудита и методы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации	17
Тема 3. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности	23
Тема 4. Квалификационные требования и нормы профессиональной этики аудиторов в Российской Федерации	25
Тема 5. Применение стандартов аудита на этапе подготовки аудиторской проверки	29
Тема 6. Стандарты по планированию аудиторской проверки	34
Тема 7. Стандарты, устанавливающие взаимоотношения различных субъектов в ходе аудиторской проверки	53
Тема 8. Стандарты документирования аудита	59
Тема 9. Стандарты, регламентирующие методы сбора и накопления аудиторских доказательств ..	62
Тема 10. Стандарты, регламентирующие специальные аспекты аудиторской деятельности	72
Тема 11. Стандарты, регламентирующие порядок формирования выводов и заключений аудита ...	87
Тема 12. Стандарты обеспечения качества аудиторской проверки	91
Словарь терминов	95
Практикум	98
Методические указания по выполнению контрольных работ	105

Гладкова Татьяна Юрьевна
ОСНОВЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебно-методический комплекс

Корректор Г.А. Есева

Подписано в печать 02.09.2009. Печать офсетная. Бумага офсетная.
Формат 60x84/8. Усл. п. л. 15. Тираж 300 экз.

Новосибирский государственный университет экономики и управления
630099, Новосибирск, ул. Каменская, 56