

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования
УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Н. А. Богданова, М. А. Рябова

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

для студентов, обучающихся по специальности
08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Ульяновск

2009

УДК 657 (075)
ББК 65. 057 я 7
Б 73

Рецензенты:

канд. эконом. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Ульяновской государственной сельскохозяйственной академии Суркова М. А,
старший преподаватель кафедры «Финансы и кредит» Ульяновского технического государственного университета Бенько Е. В.

*Утверждено редакционно-издательским советом университета в качестве
учебного пособия*

Богданова, Н. А.

Б 73 Основы аудита : учебное пособие / Н. А. Богданова,
М. А. Рябова. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 229 с.

ISBN 978-5-9795-0642-5

Настоящее учебное пособие является руководством по аудиторской деятельности.

В учебном пособии представлены важнейшие действующие нормативные документы, регулирующие организацию и ведение аудита. Учебное пособие предназначено для студентов, а также преподавателей.

УДК 657.6 (076)
ББК 65. 053

© Богданова Н. А., Рябова М. А., 2009

ISBN 978-5-9795-0642-5

© Оформление. УлГТУ, 2009

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
Тема 1. Введение в аудит.....	9
1.1. Возникновение и сущность аудита.....	9
1.2. Цели и задачи аудита.....	13
1.3. Виды аудита.....	19
1.4. Принципы проведения аудита.....	20
1.5. Услуги, сопутствующие аудиту.....	24
1.6. Этика аудитора.....	27
1.7. Связь аудита с другими формами экономического контроля....	32
Тема 2. Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ.....	38
2.1. Правовые основы аудиторской деятельности.....	38
2.2. Аттестация.....	38
2.3. Ограничения на проведение аудита.....	43
2.4. Права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор на оказание аудиторских услуг.....	46
2.5. Права и обязанности аудиторов.....	46
2.6. Аудиторские стандарты.....	52
2.7. Международные аудиторские стандарты.....	55
2.8. Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности....	58
2.9. Внутрифирменные стандарты аудита.....	62
2.10. Организационно-правовые формы аудиторских организаций.	65
2.11. Особенности организации внешнего и внутреннего аудита....	66
2.12. Организация внешнего контроля качества аудита.....	69
2.13. Внутрифирменный контроль качества.....	71

Тема 3. Организация подготовки аудиторской проверки.....	73
3.1. Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом.....	73
3.2. Выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами.....	75
3.3. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита.....	78
3.4. Понимание деятельности экономического субъекта.....	81
3.5. Договор на оказание аудиторских услуг.....	84
3.6. Оценка стоимости аудиторских услуг.....	87
Тема 4. Планирование аудиторской деятельности.....	89
4.1. Планирование аудита.....	89
4.2. Существенность в аудите. Методы определения уровня существенности.....	92
4.3. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском.....	94
4.4. Аудиторский риск.....	97
4.5. Понятие внутреннего контроля.....	99
4.6. Средства внутреннего контроля.....	101
4.7. Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	103
Тема 5. Общие методические подходы к аудиторской проверке.....	105
5.1. Аудиторская программа.....	105
5.2. Аудиторская выборка.....	106
5.3. Аудиторские доказательства.....	110
5.4. Методы аудиторской проверки.....	113
5.5. Аудиторские процедуры.....	116
5.6. Документирование аудита.....	118

5.7. Искажения бухгалтерской отчетности, их виды и факторы, влияющие на степень риска их появления.....	121
5.8. Аудит в условиях компьютерной обработки данных.....	123
Тема 6. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.....	125
6.1. Общение с руководством экономического субъекта.....	125
6.2. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта.....	127
6.3. Использование работы эксперта.....	129
6.4. Операции со связанными сторонами в ходе аудита.....	132
Тема 7. Специальные аспекты аудиторской проверки.....	136
7.1. Первичный контроль начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.....	136
7.2. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита.....	138
7.3. Проверка прогнозной информации.....	140
7.4. Проверка оценочных значений в бухгалтерском учете.....	142
7.5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность.....	144
Тема 8. Аудиторское заключение – итоговый документ аудиторской проверки.....	147
8.1. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность.....	147
8.2. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности.....	149
8.3. Оценка результатов проверки и обобщение полученной информации.....	150

8.4. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.....	152
8.5. Виды аудиторских заключений.....	154
8.6. Структура аудиторского заключения.....	156
8.7. Заведомо ложное аудиторское заключение.....	158
8.8. Порядок оформления и представления аудиторского заключения.....	159
Практикум по дисциплине.....	162
Тема 1. Введение в аудит.....	162
Тема 2. Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ.....	166
Тема 3. Организация подготовки аудиторской проверки.....	175
Тема 4. Планирование аудиторской деятельности.....	182
Тема 5. Общие методические подходы к аудиторской проверке....	187
Тема 6. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.....	192
Тема 7. Специальные аспекты аудиторской проверки.....	195
Тема 8. Аудиторское заключение – итоговый документ аудиторской проверки.....	199
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	203
ГЛОССАРИЙ.....	204
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	228

ВВЕДЕНИЕ

В мировой практике аудиторский контроль широко применяется во всех сферах деятельности. В нашей стране независимый контроль, обеспечивающий потребности пользователей финансовой информации экономических субъектов в виде подтверждения ее достоверности – дело сравнительно новое. С развитием экономики аудиторская деятельность в России приобретает все большее значение. Вводятся правила (стандарты) аудиторской деятельности, развивается система профессионального контроля качества работы аудита и предъявляются дополнительные требования к их профессиональной подготовке со стороны государства.

Аудиторы больше внимания должны уделять вопросам планирования и документирования аудита, определению аудиторского риска и существенности возможных ошибок, разработке внутрифирменных стандартов и методик аудиторских проверок.

Аудит продолжает активно внедряться и влиять на становление рыночных отношений в России, и его регулирование развивается по трем основным направлениям:

- государственное регулирование;
- государственно-общественное регулирование;
- регулирование на уровне аудиторских фирм.

Учебное пособие, к изучению которого приступают студенты, построено в соответствии с требованиями государственного общеобразовательного стандарта по «Основам аудита».

Основная цель аудиторской деятельности состоит в проверке достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных или финансовых операций правилам, действующим в Российской Федерации. Наиболее существенной предпосылкой развития

аудита в нашей стране стал процесс разгосударствления экономики и переход на рыночные отношения. В условиях рынка и реальной конкуренции вмешательство государства в финансовую деятельность предприятий ограничено. С приобретением же ими реальных собственников – акционеров или частных владельцев – в обществе появились субъекты, непосредственно заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий и достоверности учета и отчетности.

Предлагаемый курс строится на базе уже полученных студентами знаний по теории бухгалтерского учета, бухгалтерскому финансовому и управленческому учету, комплексному экономическому анализу хозяйственной деятельности, анализу финансовой отчетности, налогообложению, финансам, правоведению, экономики организаций.

Темы, рассматриваемые в данном курсе, сгруппированы в самостоятельные темы. Такая структура объясняется унифицированными требованиями по структуризации курсов. В пособии, рекомендованном в качестве основного, студенты получают необходимые знания по дисциплине «Основы Аудита».

Материал данного пособия дает базовые знания по курсу, которых достаточно для получения положительной оценки.

ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ

1.1. Возникновение и сущность аудита

Аудит – одна из форм финансового контроля, потребность в котором возникла одновременно с зарождением и развитием товарообменных и денежных отношений. Первой страной, создавшей систему финансового контроля, был Китай. Древние китайские записи указывают, что уже в 700 г. до н.э. в Китае существовал пост Генерального Аудитора, основной обязанностью которого являлся контроль за деятельностью государственных чиновников, имеющих право распоряжаться государственными деньгами и имуществом.

Примерно в 200 г. до н. э., римские управляющие назначали квесторов, т. е. должностных лиц, ведавших финансовыми и судебными делами Римской империи, осуществлять контроль за государственными бухгалтерами провинции. Отчеты квесторов направлялись в Рим и выслушивались сенаторами. Такая практика и дала термин «аудит», от латинского – слушатель.

С XV века, когда учетные записи стали использоваться в качестве доказательств в суде, необходимость контроля за их достоверностью стала общепризнанной. Запись об этом содержится в одной из первых книг по бухгалтерскому учету – «Трактате о счетах и записях», изданной Лукой Пачоли в 1494 г.

В XVI веке в Англии уже широко использовалось слово «аудитор» для обозначения людей, контролирующих учетные записи.

С начала XX в. аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах.

Таким образом, аудит – это внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами (аудиторами), не работающими в данной фирме.

Следовательно, потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- необходимостью представления качественной информации для принятия решений об инвестировании и сотрудничестве;
- устранением необъективного представления информации предприятием заинтересованным пользователям;
- необходимостью получения специальных знаний для проверки информации в связи со сложностью ведения учета и составления отчетности;
- отсутствием у пользователей информации необходимого доступа к ней для оценки качества информации.

Закон об обязательном аудите в Великобритании был принят в 1862 г., во Франции – в 1867 г., в США – в 1937 г.

В России неоднократно предпринимались попытки создания института независимого аудиторского контроля.

Первая попытка внедрения аудита в России предпринималась еще Петром I. Согласно указу Петра I, должность аудитора появилась в армии в 1716 г. Аудиторы были призваны расследовать имущественные споры, при этом часто совмещали обязанности делопроизводителя, секретаря, следователя и прокурора. Таким образом, аудиторы были причислены к воинским чинам и лишь в 1797 г. были переведены в статские чины. В 1867 г. в ходе проведения военно–судебной реформы должность аудитора была упразднена (ликвидирована).

Затем в России было предпринято еще три попытки путем образования:

- в 1831 г. – Института присяжных бухгалтеров;

- в 1909 г. – Института бухгалтеров;
- в 1928 г. – Института государственных бухгалтеров–экспертов.

Однако все эти попытки оканчивались ничем. Основной причиной этого было недостаточное развитие рынка капитала, прежде всего акционирования, и отсутствие юридических гарантий аудиторской деятельности.

С переходом России к рыночным отношениям возникли предпосылки для развития аудита (негосударственного, т. е. независимого контроля). Аудит в России развивался поэтапно.

Таблица 1.1.

Этапы развития аудита в России

Этап	Характерные особенности
Подготовительный	Создание хозрасчетных ревизионных групп при Минфине СССР
Первый – 1987 г.	Появление первой аудиторской фирмы АО «Инаудит»
Второй – 1989-1991 гг.	Попытка принятия законодательного акта об аудиторской деятельности в СССР
Третий – декабрь 1991-1993 гг.	Период разработки проекта Закона об аудите и утверждение «Временных правил аудиторской деятельности РФ»
Четвертый – 2001 г.	Принятие федерального Закона «Об аудиторской деятельности»

Капитал фирмы «Инаудит» был определен в 800 тыс. руб. (громкая по тем временам сумма), а основными акционерами стали: Министерство финансов СССР (55% общего капитала) и Министерство внешней торговли (10%). Кроме того, по 5% имели Госбанк СССР, ВТБ, ГКЭС, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт» и «Соврыбфлот».

В фирме «Инаудит» было образовано 10 отделов, каждый из которых, имея квалифицированный штат, оказывал широкий комплекс услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям. Среди таких услуг – анализ и проверка деятельности предприятий, организаций и учреждений с разработкой на этой базе предложений по улучшению их работы; консультации по постановке бухгалтерского учета, организации внутреннего финансового контроля, правилам ведения внешнеторгового контроля, внешнеторговых сделок, операций с иностранной валютой и др.

В п. 1 ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности», принятом Государственной Думой 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ дается следующее определение: «Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

В настоящее время практически во всех странах мира с развитой экономикой, в том числе и в России, функционируют общественные институты дипломированных аудиторов.

Аудитор – это квалифицированный специалист, аттестованный на право аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством РФ. Физические лица, прошедшие аттестацию, могут заниматься аудиторской деятельностью в составе аудиторской фирмы, заключив с ней трудовое соглашение (контракт), либо самостоятельно, то есть зарегистрировавшись в качестве предпринимателей.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Правильные данные нужны не только непосредственно инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия – стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Аудитор, ознакомившись с финансовым положением, состоянием финансово–хозяйственной деятельности или со спорным вопросом, должен высказать независимое и компетентное мнение или заключение о фактическом положении дел и подтвердить правомерность (или неправомерность) совершаемых (совершенных) действий клиента.

При выявлении нарушений законодательных актов в процессе проверки объектов контроля аудитор должен своевременно предупредить клиента о незаконности его действий и об их возможных неблагоприятных последствиях. Аудит не заменяет функций органов государственного контроля за работой предприятий, учреждений и организаций.

1.2. Цели и задачи аудита

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Федеральный стандарт аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», определяет, что, несмотря на то, что мнение аудитора

может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством предприятия. Таким образом, аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников, акционеров, участников.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

- ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными;
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

- сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
- подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств (например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководителем аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Достижение поставленной цели путем решения целого комплекса задач напрямую зависит от вида аудита, в первую очередь, внешнего или внутреннего, обязательного или инициативного.

Цели и задачи внешнего аудита

Внешний аудит направлен:

- на проверку и подтверждение достоверности показателей отчетов или констатации их недостоверности;
- на контроль и соблюдение законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности;
- на проверку полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности организации за проверяемый период;
- на выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников.

Основная цель аудита (проверка достоверности финансовой отчетности) может дополняться обусловленными договором с клиентом задачами выявления резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

Внешний аудит может решать также другие задачи:

- по организации, восстановлению, поставке и ведению бухгалтерского учета;
- по планированию и оптимизации налогооблагаемых баз и расчету налогов;
- по анализу производственно–хозяйственной и финансовой деятельности;
- по решению отдельных правовых, управленческих и других проблем путем консультирования руководителей и специалистов клиентов.

Цели и задачи внутреннего аудита

Основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников (акционеров).

С переходом России к рыночным отношениям возникли следующие предпосылки для развития аудита как формы негосударственного, независимого контроля:

- разгосударствление экономики привело к возникновению, наряду с государственной, коллективной и частной собственности;
- формирование рынка капитала и развитие акционирования;
- появление коммерческих банков и инвестиционных институтов, выступающих в роли кредиторов;
- ликвидация системы ведомственного контроля при реорганизации отраслевых министерств и ведомств;
- расширение групп пользователей отчетной информации о деятельности предприятия;
- возможность представления администрацией предприятия необъективной информации ее пользователям;
- выполнение функций контроля законности хозяйственной деятельности, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности налоговыми инспекциями, целью создания которых являлась лишь проверка правильности исчисления налогов и своевременности их перечисления;
- усложнение финансово–хозяйственных операций, появление новых объектов, ориентация на международные стандарты бухгалтерского учета увеличивает возможность ошибок при составлении отчетности и др.

Все это обусловило возникновение общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию и опыт работы.

Внутренний аудит в организации может решать следующие задачи:

- проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров;

- проверка наличия, состояния правильности оценки имущества, эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов, соблюдения действующего порядка установления и применения цен, тарифов, а также расчетно–платежной дисциплины, своевременности внесения в бюджет налогов и платежей во внебюджетные фонды;

- экспертиза бухгалтерских балансов и отчетов, правильности организации, методологии и техники ведения бухгалтерского учета;

- экспертиза достоверности учета затрат на производство, полноты отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг), точности формирования финансовых результатов, объективности использования прибыли и фондов;

- разработка и представление обоснованных предложений по улучшению организации системы контроля, бухгалтерского учета и расчетной дисциплины, повышению эффективности программ развития, изменению структуры производства и видов деятельности;

- консультирование учредителей, руководителей подразделений, специалистов и работников аппарата управления, права, анализу хозяйственной деятельности и другим проблемам.

Аудиторы службы внутреннего контроля могут также решать другие организационно – управленческие, правовые, технологические, технико–

экономические и прочие задачи, связанные со спецификой видов деятельности организации.

Основная цель обязательного аудита – это проверка и подтверждение законности хозяйственных операций, правильности их отражения в учете и достоверности финансовой отчетности субъектов, попадающих под обязательный аудит (согласно ст. 7 Закона «Об аудиторской деятельности»).

Основная цель инициативного аудита – выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего субъекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Задачами аудита являются:

1. оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
2. оценка правильности и законности совершения бухгалтерских записей;
3. оказание помощи управляющим органам организации путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений;
4. ориентирование организации на будущие события, которые могут повлиять на хозяйственную деятельность (перспективный анализ);
5. выявление резервов роста финансовых ресурсов организации;
6. проверка соблюдения действующего законодательства в области налогообложения;
7. подтверждение достоверных отчетов или констатация их недостоверности.

Для достижения основной цели аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

- соответствует ли отчетность всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивых сведений;
- учтены ли все активы и пассивы экономического субъекта;
- все ли категории включены в бухгалтерскую отчетность и правильно ли они отражены в отчетных формах;
- имеются ли основания, служащие для включения в отчетность указанных в ней сумм;
- все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны.

1.3. Виды аудита

В практике аудиторской деятельности различают следующие виды аудита:

1. По стадии развития:

- *подтверждающий аудит* – аудит, предполагающий проверку и подтверждение практики каждой хозяйственной операции;
- *аудит, базирующийся на риске* – это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе;
- *системно-ориентированный аудит* предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная стадия привела к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля.

2. По характеру заказа:

- *инициативный (добровольный)*, т. е. проводимый по решению руководства организации или ее учредителей;
- *обязательный*, т. е. предусмотренный Федеральным законом.

3. По сфере деятельности субъекта:

- *общий аудит;*
- *банковский аудит;*
- *страховой аудит;*
- *аудит прочей деятельности.*

4. По объему проверки:

- *внешний аудит* проводится аудиторской фирмой (аудитором) на договорной основе с экономическим субъектом с целью объективной оценки достоверности состояния бухгалтерского учета и отчетности, а также подготовки рекомендаций по улучшению финансового положения предприятия, повышению эффективности его деятельности, изысканию неиспользованных резервов производства;

- *внутренний аудит* проводится штатными аудиторами – работниками предприятия, которые подчиняются руководителю предприятия.

5. По периодичности проверки:

- *первоначальный аудит* означает проведение аудитором или аудиторской фирмой проверки в данной организации впервые;

- *периодический (повторяющийся) аудит* осуществляется в данной организации одной аудиторской фирмой (аудитором) при повторных договорных отношениях.

1.4. Принципы проведения аудита

Основные принципы аудита можно разделить на две группы:

- основные принципы, регулирующие аудит – этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит;

- основные принципы проведения аудита, т. е. правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

Принципы, регулирующие аудит определены в п. 3 федерального стандарта аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Принципы проведения аудита – основополагающие начала, идеи, на которых основывается деятельность аудиторов и которыми они руководствуются в своей деятельности.

Классификация принципов аудита:

1. **принцип независимости**, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения различного рода заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта;

2. **принцип честности**, заключается в обязательной приверженности аудитора своему профессиональному долгу (должен руководствоваться нормами законов, а также других нормативно–правовых актов);

3. **принцип объективности**, заключающийся в обязанности применения аудитором беспристрастного, непредвзятого, не подверженного никаким влияниям подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию выводов и заключений;

4. **принцип профессиональной компетентности**, заключающийся в том, что аудитор должен владеть определенным, необходимым объемом профессиональных знаний и навыков;

5. **принцип добросовестности**, заключающийся в обязательном оказании аудитором своих профессиональных услуг с тщательностью, оперативностью;

6. **принцип конфиденциальности** заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечить сохранность документов и не вправе передавать эти документы каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать;

Данный принцип гарантируется:

- Уголовным кодексом РФ от 13.06.96. №63 ФЗ (ред. от 08.12.2003):

- ст. 183 («Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну»);

- ст. 202 («Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами»).

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 №119-ФЗ (ред. от 30.12.2001), ст. 8 («Аудиторская тайна»);

7. принцип профессионального поведения, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов, поддержании высокой репутации профессии, воздержании от совершения поступков, которые могут нанести ущерб аудиторской деятельности.

Так, аудит не может проводиться:

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета, и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры родителей и дети супругов);

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

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры родителей и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

- аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказавшимися в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

Принцип независимости декларирован и в Кодексе профессиональной этики аудитора, утвержденном общим собранием Аудиторской палаты России 4 декабря 1996 года, протокол №11. В Кодексе подробно перечислены основные обстоятельства, наносящие ущерб независимости аудитора, либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости. Назовем их:

- предстоящие или ведущиеся судебные дела с организацией клиента;

- финансовое участие аудитора в делах организации клиента;
- финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование и др.);
- косвенное финансовое участие в организации клиента через родственников, служащих фирмы, через основные и дочерние организации и т. п.;
- родственные и личные дружеские отношения с руководителями организации клиента;
- чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных;
- участие аудитора в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних предприятиях;
- неосторожные рекомендации и советы аудиторов о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо интересы;
- прежняя работа аудитора в организации клиента;
- если рассматривается вопрос о назначении аудитора на должность в организации клиента.

Аудиторам не рекомендуется оказывать услуги, если имеется обоснование сомнения в сохранении независимости от организации клиента и ее должностных лиц. В документах, составленных аудитором, он обязан без всяких оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента.

1.5. Услуги, сопутствующие аудиту

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Оказание таких услуг требуется от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной

компетенции в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида:

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

- услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области постановки бухгалтерского учета; контроля ведения учета и составления отчетности; контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализа хозяйственной и финансовой деятельности; оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представления интересов экономического субъекта по достоверности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций; научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т. д.; консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационного обслуживания; экспертного обслуживания; подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области ведения бухгалтерского учета; восстановления бухгалтерского учета; составления налоговых деклараций; составления бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги разделяются на услуги действия; услуги контроля; информационные услуги.

К *услугам действия* относятся услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом и ранее экономическим субъектом не созданных.

К *услугам контроля* относятся услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контролю ведения учета и составления отчетности; контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта.

К *информационным услугам* относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций.

На практике аудиторские организации оказывают множество дополнительных сопутствующих аудиту услуг:

- услуги в области бухгалтерского учета (постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета);
- правовое, налоговое, управленческое, бухгалтерское консультирование;
- проведение маркетинговых, научно–исследовательских и экспериментальных исследований;
- анализ финансово–хозяйственной деятельности организаций;

- автоматизация бухгалтерского учета;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Правовое регулирование услуг, сопутствующих аудиту, осуществляется следующим и нормативными актами:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001. №119 – ФЗ (ред. от 30.12.2001.);
- Правил (стандартом) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.99. Протокол №2.

1.6. Этика аудитора

Этика аудитора – это система норм нравственного поведения аудитора.

Аудитор при оказании аудиторских услуг обязан соблюдать правила этики поведения.

Кодекс содержит следующие нормы профессионального поведения:

1. *Соблюдение общепринятых моральных норм и принципов.* Каждый аудитор обязан руководствоваться в поведении и взаимоотношениях нравственными нормами, принятыми в обществе.

2. *Соблюдение общественных интересов.* Независимый аудитор должен при исполнении профессиональных обязанностей учитывать интересы не только клиента, но и других пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитор должен быть уверен, что защищаемые им

интересы в пользу клиента не противоречат законодательным нормам и общественной справедливости.

3. *Объективность.* Аудиторы должны быть уверены в отсутствии предвзятости, зависимых обстоятельств во взаимоотношениях с клиентом при составлении аудиторского заключения. Аудитор должен помнить, что основой выводов и оценки достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта может быть только достаточный объем аудиторских доказательств.

4. *Внимательность.* В обязанности аудиторов входит максимальное внимание при соблюдении аудиторских стандартов и законодательных норм в процессе планирования проверки и контролирования работы ассистентов.

5. *Независимость.* Независимость аудитора – отсутствие какой-либо финансовой или имущественной заинтересованности аудитора на проверяемой фирме; аудитор не может проверять фирму, одним из собственников которой он является; не может участвовать в проверке, если с высшими должностными лицами клиента его связывают родственные отношения. Аудитор не должен давать никакого повода для сомнений в своей независимости и объективности своего заключения.

6. *Профессиональная компетентность.* Аудиторы обязаны обеспечивать достаточный профессиональный уровень аудиторских услуг, гарантировать добросовестное и качественное выполнение проверки, своевременность и компетентность. Аудитор обязан отказаться от рекомендаций по вопросам, выходящим за пределы его компетенции и квалификации. Аудитор обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, финансов, гражданского права.

7. *Конфиденциальность.* Аудитор обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию, полученную в ходе выполнения профессиональных услуг, без ограничения во времени. Аудитор не должен использовать информацию в ущерб интересам клиента для своей выгоды.

8. *Действия, несовместимые с профессией.* Аудитор не должен совмещать профессиональную практику и другие виды деятельности. Выполнение аудитором двух или более профессиональных услуг одновременно не может рассматриваться несовместимыми действиями.

9. *Оплата аудиторских услуг.* Оплата профессиональных услуг аудитора зависит от сложности, качества, опыта, ответственности и квалификации аудитора, объема услуг. Размер оплаты за услуги аудитора не должен зависеть от достижения какого-то определенного результата или обуславливаться другими подобными обстоятельствами. Аудитор не имеет права получать плату за услуги наличными деньгами сверх установленных норм расчетов. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить в договоре условия оплаты. Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора.

10. *Налоговые отношения.* Аудиторы обязаны предупредить клиента о возможных последствиях при нарушении налоговых обязательств, предоставлять рекомендации и области налогообложения только в письменной форме, соблюдать налоговое законодательство и избегать его нарушения в своих интересах или в интересах других лиц. Особенно важно воздерживаться от сознательной фальсификации, способствуя уклонению клиента от исполнения налоговых обязательств. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибок в расчете и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента.

11. *Отношения между аудиторами.* Аудиторы обязаны воздерживаться от необоснованной критики других аудиторов и сознательных действий, причиняющих ущерб профессии. Аудитор должен воздерживаться от нелояльных действий в отношении коллеги при замене аудитора, содействовать в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора. Аудитор имеет право в интересах своего клиента и с его согласия приглашать для оказания услуг других аудиторов и специалистов.

12. *Отношения сотрудников с аудиторской фирмой.* Сотрудники аудиторской организации обязаны способствовать повышению авторитета и дальнейшему развитию фирмы, совершенствовать практику и повышать качество предоставляемых услуг, заботиться об уровне профессиональных знаний и компетентности. Аттестованный аудитор, часто меняющий аудиторские фирмы либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику. Руководители фирмы должны воздерживаться от обсуждения работы подчиненных с третьими лицами. Аудитор, по тем или иным причинам покидающий аудиторскую фирму, обязан добросовестно и в полном объеме передать фирме всю имеющуюся у него документальную и иную профессиональную информацию.

13. *Публичная информация и реклама.* Реклама аудиторских услуг должна быть информационной, прямой, не вводящей заинтересованных пользователей в заблуждение и не вызывающей у них недоверие. Профессиональной этике аудиторов противоречит публичная информация, содержащая:

- конфиденциальные сведения клиента;
- необоснованную хвалебную саморекламу аудитора (аудиторской фирмы);
- недостоверные сведения, вводящие пользователей в заблуждение;

- информацию, имеющую целью давления на налоговые, судебные органы;

- информацию, заранее гарантирующую клиенту благоприятные результаты аудиторской проверки.

14. *Аудиторские услуги в других государствах.* Этические нормы незыблемы независимо от территориально–географических различий предоставления аудиторских услуг. Гарантией обеспечения качества услуг аудитора служит соблюдение международных аудиторских стандартов и стандартов государства клиента.

Оказывая аудиторские услуги в другом государстве, необходимо руководствоваться следующими правилами:

- если этические нормы профессионального поведения, установленные в государстве, в котором аудитор оказывает услуги, менее строгие, чем предусмотренные Кодексом Аудиторской палаты России, необходимо руководствоваться требованиями данного Кодекса;

- если этические нормы профессионального поведения, установленные в государстве, в котором аудитор оказывает услуги, более строгие, чем предусмотренные Кодексом Аудиторской палаты России, необходимо пользоваться этическими нормами, принятыми в этом государстве;

- если международные этические нормы профессионального поведения аудиторов превышают требования Кодекса Аудиторской палаты России, аудитор обязан руководствоваться международными нормами.

Соблюдение этических норм профессионального поведения является обязанностью каждого сотрудника аудиторской фирмы или самостоятельных аудиторов.

Профессиональные этические принципы:

1. *приоритет общественных интересов* – принцип, предусматривающий, что аудитор обязан действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только экономического субъекта;

2. *объективность* – принцип аудита, предусматривающий применение аудитором непредвзятого, беспристрастного подхода при решении профессиональных вопросов;

3. *независимость* – принцип аудита, заключающийся в отсутствии у аудитора различной заинтересованности;

4. *профессиональная компетентность* – принцип аудита, предусматривающий наличие определенных знаний, с помощью которых аудитор может профессионально осуществлять свои полномочия;

5. *достоверность* – принцип аудита, заключающийся в оказании аудитором своих профессиональных полномочий с определенной надежностью и оперативностью;

6. *конфиденциальность* – принцип аудита, предусматривающий сохранность в тайне информации без ограничения во времени.

В настоящее время Советом по аудиторской деятельности при Минфине России разрабатывается единый Кодекс профессиональной этики аудиторов России.

1.7. Связь аудита с другими формами экономического контроля

Контроль – это неотъемлемая часть системы управления, одна из форм обратной связи, благодаря которой управляющая система получает реальную информацию о действительном состоянии управляемой системы. Контроль обеспечивает проверку выполнения управленческих решений, соблюдение заданных нормативов и условий хозяйствования.

По организационным формам контроль подразделяется на:

- *государственный;*
- *ведомственный;*
- *вневедомственный;*
- *аудиторский;*
- *внутрихозяйственный;*
- *общественный.*

Государственный контроль осуществляется государственными органами контроля. Он в свою очередь подразделяется на общегосударственный (налоговый, таможенный, валютный и др.), бюджетно-государственный (денежно-кредитный, административный и др.) и парламентский контроль. Главной целью государственного контроля является установление соответствия практики управления экономическими ресурсами во всех сферах производства задачами финансовой политики государства. Государственный контроль ведется в масштабе Российской Федерации и ее субъектов, а также на уровне местного (муниципального) самоуправления. Государственный контроль осуществляют: Федеральное казначейство, Счетная палата РФ, Контрольно-ревизионный аппарат Минфина РФ, Государственный таможенный комитет и др.

Ведомственный контроль – это внутренний контроль отдельных государственных ведомств (министерств, комитетов, департаментов) за деятельностью подведомственных им предприятий и организаций. Его проводят специальные подразделения, созданные внутри ведомства. Обычно такой контроль осуществляется путем проведения ревизий и тематических проверок. Целью осуществления ведомственного контроля является установление законности расходования государственных средств, полноты и своевременности исполнения обязательств перед бюджетом и внебюджет-

ными фондами, правильности ведения бухгалтерского учета, рационального исполнения ресурсов и т. п.

Вневедомственный контроль осуществляется уполномоченными органами в отношении различных предприятий и организаций. Примером вневедомственного контроля может являться судебно–бухгалтерская экспертиза, осуществляемая правоохранительными органами при рассмотрении уголовных и гражданских дел. Аудит также представляет собой форму вневедомственного контроля.

Аудиторский контроль представляет собой независимую проверку финансовых отчетов и относящейся к ним финансовой информации хозяйствующего субъекта, осуществляемую аудиторскими организациями и аудиторами (имеющими лицензию), по договору с заказчиком. Назначение аудиторского контроля – это удовлетворение потребностей заказчиков аудиторской проверки в объективной информации о результатах финансово– хозяйственной деятельности предприятия, ее законности и правильности отражения в отчетности.

Внутрихозяйственный контроль организуется хозяйствующими субъектами самостоятельно. Особенности его организации определяются спецификой финансово-хозяйственной деятельности предприятия, его структурой, объемами и видами деятельности. Ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутрихозяйственного контроля несет руководство предприятия или организации. В экономическом субъекте в соответствии с учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть создана ревизионная комиссия, отдел «внутреннего аудита» или назначен ревизор.

Общественный контроль реализуется без посредства специальных государственных органов через общественные институты на основе законов, обязывающих органы власти предоставлять информацию обществу.

Большую роль в осуществлении общественного контроля играют средства массовой информации, выражающие интересы различных общественных и политических объединений.

Несмотря на тесную связь аудита с другими формами экономического контроля, между ними существуют и принципиальные различия. Отличительные черты аудита представлены в таблице 2.

Таблица 1.2.

Отличие аудита от других видов контроля

Признаки	Аудит	Ревизия	Налоговая проверка	Судебно-бухгалтерская экспертиза
Право	Гражданское право на основе договоров	Административное право на основе законов и Инструкций	Налоговое, уголовное право на основе законов и инструкций	Уголовное право на основе законов и инструкций
Цели	Проверка финансовой отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности	Выявление и оценка недостатков, нарушений, злоупотреблений, с целью их устранения и наказания виновных	Определение правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов и других обязательных платежей	Осуществление независимых экспертиз бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, первичных документов с целью обоснования исковых требований, поданных в следственные или судебные органы
Задачи	Устанавливаются заказчиком при заключении договора	Определяются органом, назначившим ревизию	Налоговая проверка организаций проводится на основании решения руководителя налогового органа	Судебно-бухгалтерская экспертиза организации проводится на основании постановления следователя или суда для сбора доказательств нарушений законодательства
Объект	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Устанавливается органом, назначающим проверку	Расчеты с бюджетом	Исследование конкретных фактов, определенных правоохранительными органами
Достаточность	Принцип разумной уверенности	Принцип максимально возможной точности в выявление виновных лиц и размера ущерба	Принцип максимально возможной законности и выявления налоговых правонарушений	Принцип максимально возможной точности и законности и выявление нарушений законодательства

1	2	3	4	5
Методы	Идентичны, используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач			Имеются ограничения в части используемых методов проверки (нельзя проводить инвентаризации, получать информацию от 3-х лиц, привлекать экспертов и др.)
Управление	Связи горизонтальные, добровольные	Связи вертикальные		
Оплата труда	Заказчик услуг или орган, нуждающийся в подтверждении достоверности отчетности	Государственный орган		Оплата производится за счет проверяемого субъекта по ставкам, ежегодно утверждаемым Правительством РФ с учетом средней ставки оплаты, сложившейся на рынке аудиторских услуг
Результат	Аудиторское заключение	Акт ревизии	Акт налоговой проверки	Заключение эксперта-бухгалтера

Рассмотрим более подробно отличия аудита от ревизии.

Ревизия – проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений, служебных действий должностных лиц, документов, записей, уполномоченными на это органами на предмет контроля соблюдения законов, правил, инструкций, достоверности и объективного отражения в документах истинного положения, отсутствия нарушений, наличия документально зафиксированных товарно-материальных ценностей.

1. Цели:

- *аудит* – выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности;

- *ревизия* – выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. Характер:

- *аудит* – предпринимательская деятельность;

- *ревизия* – исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. Основа взаимоотношений:

- *аудит* – добровольное осуществление на основе договоров;

- *ревизия* – исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

4. Управленческие связи:

- *аудит* – горизонтальные связи, равноправные во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним;

- *ревизия* – вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

5. Принцип оплаты услуг:

- *аудит* – платит клиент;

- *ревизия* – платит вышестоящее звено или государственный орган.

6. Практические задачи:

- *аудит* – улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента;

- *ревизия* – сохранение активов, пересечение и профилактика злоупотреблений.

7. Результаты:

- *аудит* – аудиторское заключение – документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована;

- *ревизия* – акт ревизии – внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам и в котором отмечаются все выявленные недостатки.

ТЕМА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

2.1. Правовые основы аудиторской деятельности

В настоящее время система нормативного регулирования аудита в России находится в стадии становления. Это связано с формированием новой организационно–правовой структуры аудиторской деятельности в РФ в соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ от 30.12.2008 г.

В России формируется пятиуровневая система нормативного регулирования аудита, представленная в таблице 2.1.

Таблица 2.1.

Система нормативного регулирования аудита в России

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
I уровень	Федеральные законы, Кодексы, Указы	Федеральное собрание, Правительство, Государственная Дума, Президент РФ
II уровень	Постановления, Приказы	Президент РФ, Правительство РФ, Минфин РФ, Департамент организации аудиторской деятельности
III уровень	Федеральные стандарты аудиторской деятельности, Стандарты аудиторской деятельности	Правительство РФ, Минфин РФ, Департамент организации аудиторской деятельности
IV уровень	Внутренние стандарты	Профессиональные аудиторские объединения
V уровень	Внутрифирменные стандарты	Аудиторские организации

Итоговым документом разработанных внутрифирменных стандартов может быть «Приказ об утверждении внутрифирменных стандартов», подписанный руководителем фирмы. В соответствии с учредителями документами эти стандарты могут дополнительно утверждаться советом учредителей аудиторской фирмы. Необходимость применения указанных стандартов должна быть оговорена в контракте или в другом документе, регламентирующем рабочие отношения аудитора и администрации фир-

мы. Также оговариваются права и обязанности аудитора в части применения указанных стандартов, принципы профессиональной этики и методы контроля качества работы аудиторов.

Главными принципами, которые должны быть положены в основу любых внутрифирменных стандартов, являются независимость, профессионализм, соблюдение этики поведения, обоснованность мнения, точность предоставления информации и доброжелательность по отношению к клиенту.

Основные направления разработки внутрифирменных стандартов можно условно разделить на следующие: стандарты в области этики поведения аудитора, стандарты по внутрифирменному документообороту и стандарты в области методологии проведения проверок по направлениям аудита: общий, банковский, страховой, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. Несмотря на то, что многие вопросы, возникающие при проведении аудиторских проверок, регулируются либо нормативными документами, либо уже действующими стандартами, в практике их применения различными аудиторскими фирмами зачастую возникает необходимость в их дополнении, объяснении, расшифровке или обобщении применительно к конкретной аудиторской фирме.

Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ:

Уполномоченный Федеральный орган – совершенно новая структура, призванная осуществлять государственное регулирование аудиторской деятельности. Ранее эти функции в части общего, страхового аудита и аудита инвестиционных фондов возлагались на Департамент по финансовому контролю и аудиту при Минфине России, а в части банковского аудита – на Департамент аудиторской при Центробанке России.

Постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 г. №80 установлено, что во исполнение Закона «Об аудиторской деятельности» уполномо-

ченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации, определяет Минфин России.

Департамент организации аудиторской деятельности является подразделением Министерства финансов РФ, обеспечивающим формирование и развитие системы аудита в России. Основной задачей Департамента является обеспечение государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ и разработка единой политики в области аудита.

Департамент организации аудиторской деятельности выполняет следующие основные функции:

- разрабатывает и организует реализацию единой государственной политики в области аудита;
- обеспечивает формирование законодательной, нормативной и методологической базы аудиторской деятельности в РФ;
- организует разработку через Совет по аудиторской деятельности экспертизу и представление на утверждение Правительства РФ федеральных стандартов аудита;
- организует и реализует системы обучения, аттестации и повышения квалификации аудиторов;
- формирует перечень учебно–методических центров;
- осуществляет лицензирование аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- осуществляет координацию и методологическое руководство проведения обязательного аудита в РФ;
- осуществляет аккредитацию профессиональных аудиторских объединений;

- обобщает практику применения законодательных и нормативных актов по аудиту и дает финансово–экономическое обоснование по проектам федеральных законов и иных нормативных актов и др.

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности, при Министерстве финансов РФ создается *Совет по аудиторской деятельности*.

Совет по аудиторской деятельности:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;

- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;

- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

- изучает, обобщает и распространяет опыт аудиторской деятельности, организует подготовку информационных, методических и учебных материалов в этой области;

- рассматривает составы экзаменационных комиссий и результаты экзаменов претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора, сдавших квалификационные экзамены;

- осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Законом «Об аудиторской деятельности» вводится институт аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, которые будут играть значительную роль в активизации участия практикующих аудито-

ров в процессе регулирования аудиторской деятельности и более эффективного выполнения контроля за качеством аудиторских услуг.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение – объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством РФ в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности и профессиональной этики, а также систематически контролирующее их соблюдение.

Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами, по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

В настоящее время аккредитовано семь профессиональных аудиторских объединений в их состав вошли:

- Российская коллегия аудиторов;
- Аудиторская палата России;
- Национальная Федерация консультантов и аудиторов;
- Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Содружества;
- Институт профессиональных аудиторов;
- Институт профессиональных бухгалтеров России;
- Московская аудиторская палата.

Эффективная деятельность аккредитованных профессиональных аудиторских объединений будет служить отправной точкой дальнейшего процесса передачи им регулирующих функций и полномочий в вопросах регулирования аудиторской деятельности в России.

2.2. Аттестация

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности – проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью (Фед. Закон от 30.12.2008г. № 307 – ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Аттестацию проходят все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы (претенденты).

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также практический опыт работы.

Документом, подтверждающим базовое образование, является диплом об окончании высшего учебного учреждения, имеющего государственную аккредитацию по экономическому или юридическому профилю.

Практический опыт определяется стажем работы не менее трех из последних пяти лет в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово–хозяйственных отношений в период отбывания ими наказания и в последующий период до погашения (снятия) судимости в установленном законом порядке.

«Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов» предусматривает три этапа сдачи квалификационного экзамена. На первом этапе претендентам будут предложены 50 тестов, по 10 тестов по каждому разделу программы подготовки аудиторов: «Аудит», «Бухгалтерский учет», «Налогообложение», «Финансы», «Право».

В соответствии с новым положением вместо письменного вводится устно-письменный экзамен, который будет состоять из 2-х частей. В первой части претенденты отвечают на вопросы по разделам «Право», «Налогообложение», «Финансы», а во второй – «Бухгалтерский учет», «Аудит» и решают практическую задачу по аудиту, на которую отводится два академических часа.

При решении тестов и подготовке к ответу на вопрос устно-письменного экзамена претендентам запрещается пользоваться нормативно-справочной литературой.

Экзаменационная комиссия должна состоять не менее из пяти специалистов (докторов и кандидатов наук, профессоров и доцентов). Состав членов комиссии утверждается Министерством финансов РФ.

Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен выдается квалификационный аттестат аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Кроме аттестата необходимо получение лицензии на определенные виды аудиторской деятельности.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации.

Организация проведения аттестации возлагается:

- на Минфин РФ – по аудиту:
 - предприятий, их объединений;
 - организаций и учреждений;
 - товарных и фондовых бирж;
 - инвестиционных, пенсионных, общественных и других фондов;
 - страховых организаций и обществ взаимного страхования;

- граждан, осуществляющих самостоятельную предпринимательскую деятельность.

- на Центробанк РФ – по аудиту:
 - банков и кредитных учреждений;
 - их союзов и ассоциаций.

Законодательное регулирование аудиторской деятельности осуществляется следующими нормативными документами:

- «Положением о лицензировании аудиторской деятельности» утвержденным Постановлением Правительства РФ от 29.03.2002 г. №190 (ред. от 03.10.2002);

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. №119 – ФЗ (ред. от 30.12.2001 г.).

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию;

- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Кроме того, аудитор должен иметь специальное профессиональное образование, включающее теоретические знания и практические навыки работы.

За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством РФ.

2.3. Ограничения на проведение аудита

Законодательные ограничения на проведение аудита – установленные в законе случаи, при наступлении которых запрещено проведение аудиторской проверки или оказание сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторская проверка не может осуществляться:

- аудиторами, бухгалтерами, иными лицами, которые несут ответственность за ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности в проверяемой организации;
- аудиторами, состоящими с руководителями проверяемого субъекта в близком родстве;
- а также если они являются служащими в этом субъекте (организации);
- аудиторами (аудиторскими организациями), оказывавшими в течение трех лет, предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности;
- аудитором (аудиторской организацией) без соответствующей лицензии.

2.4. Права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор на оказание аудиторских услуг

Ст. 6 ФЗ «Об аудиторской деятельности» и аудиторский стандарт «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», при проведении аудиторской проверки *аудируемое лицо* и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, *вправе*:

1. получать от аудитора (аудиторской организации) информацию о правовых актах РФ, на которых основываются выводы аудитора (аудиторской организации);

2. получить от аудитора (аудиторской организации) аудиторское заключение в установленный договором об оказании аудиторских услуг;

3. осуществлять иные права, вытекающие из договора об оказании аудиторских услуг, если они не противоречат законодательству РФ, такие как:

- экономические субъекты, подлежащие аудиту, имеют право самостоятельно выбирать аудиторскую организацию для проведения аудита;

- экономические субъекты, имеющие в своем составе структурные подразделения и филиалы, имеют право поручить проведение аудита бухгалтерской отчетности данных подразделений и филиалов разным аудиторским организациям;

- имеют право быть осведомленными о предполагаемом привлечении аудиторской фирмой сторонних специалистов (экспертов, аудиторов).

Экономические субъекты, в отношении которых проводился аудит, не имеют права требовать от аудиторских организаций предоставления рабочей документации аудита или ее копий полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки *аудируемое лицо* и лицо, заключившее договор на оказание аудиторских услуг, *обязано*:

1. заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторами (аудиторскими организациями) в предусмотренные законом сроки;

2. создать аудитору (аудиторским организациям) условия для полного и своевременного проведения аудиторской проверки, а также оказывать всестороннюю помощь;

3. не препятствовать проведению аудита;

4. оперативно устранять выявленные аудиторами нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

5. своевременно и в полном объеме оплачивать услуги аудитора (аудиторских организаций) в соответствии с договором на проведение аудита;

6. выполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором об оказании аудиторских услуг.

Экономический субъект несет ответственность за:

- подготовку и содержание бухгалтерской отчетности;

- уклонение от проведения обязательного ежегодного аудита;

- непредоставление заинтересованным лицам аудиторского заключения.

2.5. Права и обязанности аудиторов

Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций определены ст. 5 ФЗ «Об аудиторской деятельности» и аудиторском стандарте «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов». Согласно данным документам при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные *аудиторы вправе*:

1. самостоятельно определять формы, объем и методы проведения аудита исходя из требований нормативных актов РФ, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом и содержания поручения органов дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда;

2. проверять в полном объеме документацию аудируемого лица по финансово-хозяйственной деятельности, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

3. получать по письменному запросу у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной форме по любым вопросам, возникающим в процессе проведения аудиторской проверки;

4. получать от лиц, выступающих в качестве связанных сторон, сведения, достаточные для формирования аудиторских доказательств в от-

ношении того, правильно ли существенные операции такого рода отражены и раскрыты в учете и бухгалтерской отчетности проверяемых экономических субъектов. Аудиторские организации имеют право запрашивать от проверяемых субъектов и третьих лиц следующие подлежащие подтверждению данные:

- от экономических субъектов – об остатках на текущих, ссудных, депозитных и прочих банковских счетах этих субъектов;

- от доверенных лиц, дилеров, инвестиционных компаний, регистраторов, депозитариев и других профессиональных участников рынка ценных бумаг – о наличии и составе соответствующих финансовых инструментов, принадлежащих проверяемым экономическим субъектам, сальдо расчетов по операциям на организационных рынках ценных бумаг и других аналогичных сделках;

- от прочих партнеров по бизнесу – о сальдо расчетов по проведенным операциям проверяемых экономических субъектов;

- другие данные, необходимые как источники аудиторских доказательств.

5. отказаться от проведения аудиторской деятельности или от выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случаях:

- непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

- выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

6. требовать от государственных органов, по поручению которых проводится аудиторская проверка, создания надлежащих условий для ее

проведения, а при необходимости – также обеспечения личной безопасности аудиторов и членов их семей;

7. по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей им рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным нормативным актам и профессиональной этике, а также не нарушающие права и охраняемые законом интересы экономических субъектов, в отношении которых проводился аудит, и других лиц;

8. не предоставлять рабочую документацию аудита экономическим субъектам, в отношении которых проводился аудит, а также другим лицам, включая налоговые и иные государственные органы, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации;

9. требовать от проверяемых экономических субъектов устранения выявленных нарушений в бухгалтерском учете и составлении бухгалтерской отчетности;

10. получать вознаграждение за оказание аудиторских услуг;

11. привлекать на договорной основе к участию в аудиторской деятельности аудиторов, работающих самостоятельно или в других организациях, а также иных специалистов, за исключением лиц, указанных в правилах;

12. осуществлять иные права, вытекающие из договора по оказанию аудиторских услуг, в случае, если они не противоречат законам РФ.

Случаи, когда аудитор (аудиторская организация) может отказаться от проведения аудита или от выражения мнения о достоверности (помимо случаев несовместимости), являются:

- непредставление всей необходимой документации клиентом;
- выявление в ходе аудиторской проверки обязательств, оказывающих либо которые могут оказать влияние на мнение аудитора (аудитор-

ской организации) о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Аудиторы (аудиторские организации) обязаны:

1. осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ;

2. квалифицированно проводить аудиторские проверки, оказывать иные аудиторские услуги;

3. предоставлять по требованию аудируемого лица информацию о правовой основе (нормативах) проведения аудита;

4. передать аудиторское заключение в срок, установленный договором на оказание аудиторских услуг;

5. обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в процессе аудита;

6. не разглашать содержание документов (за исключением случаев, предусмотренных законами РФ);

7. исполнять иные обязанности, вытекающие из договора на оказание аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

Что касается иных обязанностей, то здесь необходимо иметь в виду, что:

- аудиторы должны пройти аттестацию и ежегодно повышать свою квалификацию;

- аудиторские организации должны получить лицензию на право осуществления аудиторской деятельности;

- квалифицированно проводить аудиторские проверки и оказывать сопутствующие услуги;

- обязаны своевременно сообщать экономическим субъектам, которым они намерены оказать аудиторские услуги, а также государственным органам, поручившим провести аудиторскую проверку:

а) о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки вследствие обстоятельств, ставящих под угрозу независимость аудиторских организаций от проверяемых экономических субъектов, безопасность аудиторов и членов их семей, или обстоятельств, вызванных конфликтом интересов, а также вследствие отсутствия лицензии, позволяющей произвести аудиторскую проверку данных экономических субъектов;

б) о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов и (или) специалистов (экспертов) в связи со значительным объемом работы, спецификой объекта аудита или каким-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения.

При привлечении сторонних специалистов (экспертов, аудиторов) для проведения аудита, проверяющие обязаны учитывать согласие на это проверяемых экономических субъектов.

2.6. Аудиторские стандарты

Стандарт – официальный государственный или нормативный технический документ отрасли, предприятия, формы, устанавливающий необходимые качественные характеристики, требования, которым должен удовлетворять данный вид продукции товара.

Стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности являет-

ся необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты определяют единые базовые правила осуществления аудиторских проверок, единые требования к качеству и надежности аудита. Использование аудиторских стандартов обеспечивает определенный уровень гарантий достоверности результатов аудиторской проверки.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

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

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и прекращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего, изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Российские стандарты аудиторской деятельности разработаны на базе международных стандартов аудита (МСА), которые выпускает Международная федерация бухгалтеров.

Система стандартов в обобщенном виде включает в себя международные стандарты; национальные стандарты; внутрифирменные стандарты.

В конечном счете цель системы стандартов достигается формированием и применением пакета внутрифирменных стандартов, которые детализируют и регламентируют единые требования к выполнению аудиторских проверок и оформлению аудиторских заключений.

Значение системы стандартов состоит в том, что она:

- обеспечивает высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;

- помогает пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- обеспечивает связь отдельных элементов аудиторского процесса;
- создает общественный имидж профессии.

2.7. Международные аудиторские стандарты

В основе Российских стандартов аудита лежат международные стандарты (МСА). Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается несколько организаций, в т. ч. Международная федерация бухгалтеров (IFAC), созданная в 1977 г. В рамках IFAC аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC).

Международные стандарты проведения аудита (IAG), которые издает Комитет, преследуют двойную цель:

- 1) способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- 2) унифицировать, по мере возможности, подход к аудиту в международном масштабе.

Система международных стандартов аудита насчитывает более 45 стандартов, сгруппированных в несколько разделов.

Международные стандарты аудита базируются на следующих основополагающих принципах:

- аудит может проводиться только лицом, имеющим аттестат аудитора, т. е. профессионалом с достаточным опытом работы, успешно сдавшим квалификационные экзамены;
- аудитор должен быть независим от клиента;
- аудитор должен соблюдать в своей деятельности Кодекс профессиональной этики;

- аудитор должен высказывать в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента.

Международные стандарты аудиторской деятельности состоят из пяти взаимосвязанных последовательных частей:

1. Основные постулаты – это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие собой общую основу стандартов аудиторской деятельности.

2. Общие стандарты – это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи.

3. Рабочие стандарты – правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных сведений и соответствующие изучения и оценка системы внутреннего контроля).

4. Стандарты отчетности и аудиторского заключения. В заключении должно быть указано, соответствует ли финансовая отчетность требованиям бухгалтерского учета.

5. Специфические стандарты (аудит международных коммерческих банков; особенности аудита малых предприятий; аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций; учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности).

Международные стандарты не превалируют над национальными стандартами.

В разных странах по-разному применяют международные стандарты. Это связано с тем, что стандарты по возможности их практического применения делятся на несколько групп:

- первая группа стандартов – это такие, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью;

- вторая группа – это стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями;

- к третьей группе относятся стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их ведения;

- четвертая группа стандартов – это стандарты, использование которых в данной стране ограничено историческими тенденциями развития и национальной психологией.

Международная практика показывает, что для ведения цивилизованного аудита требуются две принципиально различные группы регулирующих документов:

- первая группа – законодательные акты государства;

- вторая группа – аудиторские стандарты и другие регуляторы, т. е. основополагающие принципы и приемы, а также этические нормы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности.

Закон ПСАД – это качественно разные группы нормативных документов.

Создание и унификация отечественных ПСАД велись на основе международных аудиторских стандартов. Они были вызваны насущной необходимостью дополнить существующие в стране нормы важными аспектами, уже известными из мировой теории аудита.

При разработке организации и регламента работы Совета в Положении о нем, утвержденном Комиссией, наряду с другими секциями, была предусмотрена и постоянно действующая секция стандартизации аудиторской деятельности.

Мировая практика показала, что контроль, осуществляемый профессиональными аудиторскими объединениями за качеством аудиторских услуг, оказываемых их членами, достаточно эффективен.

В таком случае одни профессионалы оценивают работу других профессионалов (в западном аудите это называется «проверка равным»).

Создание ПСАД в России, начатое в первой половине 90-х гг., было сложным процессом. Отечественные ПСАД разрабатывались на коллегиальной основе, с привлечением большого круга специалистов и рассмотрением альтернативных проектов того или иного стандарта, причем без ориентации на то, что в наше время будут предприняты попытки возведения аудиторских стандартов в ранг нормативных актов.

Соблюдение действующих в той или иной стране аудиторских стандартов – минимальный уровень, ориентируясь на который можно судить о качестве осуществляемого аудита. В международной практике национальные ПСАД защищают аудиторов от необоснованных судебных преследований, поскольку утвердилось мнение, что когда профессиональное обслуживание аудиторами клиентов осуществляется без грубых нарушений общепринятых аудиторских стандартов, то достигается необходимое и достаточное качество аудита.

Вместе с тем реальные условия выполнения той или иной хозяйственной системой ее функции намного богаче и разнообразнее подобных схематических построений, которые в принципе только и могут быть предусмотрены в аудиторских стандартах. Реальные условия заставляют практических аудиторов ориентироваться на общепринятые стандарты как на вспомогательный материал, который не должен довлеть над аудитором, но который должен помогать ему при проведении специальных тестов и проверок информации. Таким образом, аудитор не просто слепо ориентируется только на отечественные ПСАД, но, сверяясь с ними, он совершенствует свое профессиональное мастерство и приобретает необходимый опыт.

2.8. Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности

Согласно ст. 9 ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандарты аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Стандарты аудиторской деятельности подразделяются на:

- федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- внутренние стандарты аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
- внутрифирменные стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер и утверждаются Правительством РФ.

Стандарты аудиторской деятельности – это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к порядку осуществления, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Таким образом, стандарты – это определенные требования к самому аудиту, процессу аудита и аудиторскому заключению.

Постановлениями правительства РФ №696 от 23.09.2002 г. и №405 от 04.07.2003 г. утверждены шесть стандартов и пять Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Действующие федеральные стандарты аудиторской деятельности:

1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.
2. Документирование в аудите.
3. Планирование аудита.
4. Существенность в аудите.
5. Аудиторские доказательства.
6. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности.
7. Внутренний контроль качества работы в аудите.
8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом.
9. Аффилированные лица.
10. События после отчетной даты.
11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Новые стандарты носят не рекомендательный, а обязательный характер.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ №80 от 6.02.2002 г. «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы по утверждению федеральных правил аудиторской деятельности должны руководствоваться в своей деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Система правил (стандартов) аудиторской деятельности состоит из четырех взаимозависимых последовательных блоков:

1. Общие стандарты.
2. Рабочие стандарты.
3. Стандарты отчетности.
4. Прочие стандарты.

Общие стандарты аудита являются основополагающими в определении цели, образовательного стандарта, единых принципов ведения аудита в России:

- письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита;
- порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг;
- права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов;
- образование аудитора и др.

Рабочие стандарты аудита устанавливают общие правила осуществления проверок и условия работы аудиторов:

- планирование аудита;
- аудиторская выборка;
- аудиторские доказательства;
- документирование аудита;
- письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;
- первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и др.

Стандарты отчетности определяют единые требования к составлению и оформлению документов по результатам проверок с целью доступности информации пользователям:

- порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности;
- дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности;

- заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям и др.

Прочие стандарты необходимы для проведения аудита, особенности которого в отдельных сферах деятельности отличны:

- особенности аудита малых экономических субъектов;
- аудит в условиях компьютерной обработки данных;
- характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним и другое.

2.9. Внутрифирменные стандарты аудита

Под внутрифирменными стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Необходимость и порядок разработки внутрифирменных стандартов определен ст. 9 Закона «Об аудиторской деятельности» и ПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Согласно данным нормативных документов, аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться действующими законодательными и иными нормативными и правовыми актами Российской Федерации, регулирую-

щими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации профессиональных аудиторских объединений.

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам и международным стандартам.

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых – разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание – закрытая информация. Внутрифирменные стандарты – это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутренние стандарты аудиторских организаций разрабатываются с учетом их актуальности и приоритетности и должны удовлетворять требованиям:

- целесообразности – иметь практическую пользу;
- преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;

- единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами аудита и общепринятыми этическими нормами.

Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

Для выполнения контрольных функций в ходе практического осуществления аудита аудиторской организацией может быть создана служба контроля качества проведения аудита.

Организация имеет право заключать со своими сотрудниками соглашение, обязывающее сотрудников не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации.

Значение внутрифирменных стандартов заключается в том, что оно позволяет аудиторским организациям:

- полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора;

- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;

- обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;

- детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, к качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

Наличие системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации.

2.10. Организационно-правовые формы аудиторских организаций

Правовые формы в аудиторской деятельности установлены ФЗ «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ. Согласно ст. 3 и 4 Федерального закона, аудиторской деятельностью могут заниматься:

- физические лица – аудиторы;
- юридические лица – аудиторские организации (фирмы).

Аудиторская фирма может иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную Гражданским кодексом РФ (гл. 4), кроме открытого акционерного общества (ОАО), государственного или муниципального унитарного предприятия, некоммерческой организации.

Аудиторская фирма не может быть открытым акционерным обществом, так как вследствие свободной купли–продажи акции ОАО на вторичном рынке ценных бумаг принцип независимости, установленный ст. 12 Федерального закона, может быть нарушен.

Аудиторская фирма не может быть унитарным предприятием (государственным или муниципальным) в силу того, что унитарное предпри-

ятие не может обеспечить, независимость аудита, которую устанавливает ст. 1 Федерального закона.

Не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин—не менее 75%. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и связанной с ней деятельностью.

2.11. Особенности организации внешнего и внутреннего аудита

Аудиторский контроль подразделяется на внешний и внутренний.

Внутренний аудит – система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля, существующая в организации, действующая в интересах ее руководства (собственника) и регламентированная внутренними документами.

Внутренний аудит является элементом управленческого контроля. Потребность во внутреннем аудите возникла на крупных предприятиях в связи с тем, что верхнее звено руководства не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Внутренний аудит имеет информационное и консультационное значение, призван содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Отдельные функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиняющихся главному бухгалтеру или финансовому директору. Однако функции внутренних аудиторов шире и включают в себя:

- контроль за состоянием активов и недопущение убытков;
- подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений;
- подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
- анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;
- оценку качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Главные задачи внутреннего аудита:

- осуществление постоянного контроля за расходами на предприятии;
- выработка мер по их снижению.

Внешний аудит осуществляется внешними, независимыми аудиторами, аудиторскими фирмами на основе заказов (договоров) с организациями с целями:

- объективной оценки достоверности состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- подготовки рекомендаций по улучшению финансового положения предприятия;
- повышения эффективности его деятельности;

- изыскания неиспользованных резервов производства.

Внешний аудит в РФ в зависимости от направлений аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на:

- общий аудит;
- страховой аудит;
- банковский аудит;
- аудит бирж;
- аудит внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Внутренний и внешний аудит дополняют друг друга и в то же время имеют существенные различия. В зависимости от различных оснований выделяются следующие отличия внутреннего и внешнего аудита:

1. *по объекту аудита:*

- внутренний аудит использует внутренние информационные системы предприятия;
- внешний аудит – систему учета и финансовую отчетность предприятия;

2. *по целям аудита:*

- при внутреннем аудите определяется руководством;
- при внешнем – законодательством;

3. *по средствам, используемым в аудите:*

- выбираются самостоятельно при внутреннем аудите;
- определяются общепринятыми стандартами при внешнем;

4. *по виду деятельности:*

- при внутреннем аудите представляет собой исполнительскую деятельность;
- при внешнем – предпринимательскую деятельность.

5. *по характеру взаимоотношений между аудиторами и руководством (собственником) экономического субъекта:*

- при внутреннем аудите представляет собой отношения подчинения руководству (вертикальные связи);

- при внешнем аудите присутствует равноправное партнерство;

б. по субъектам, осуществляющим аудит:

- внутренний аудит осуществляется, главным образом, сотрудниками предприятия;

- внешний – независимыми специалистами, имеющими аттестат.

Для аудитора, проводящего требуемый законом внешний аудит, необходимо изучить результаты внутреннего аудита, с тем чтобы сэкономить время и избежать дублирования работы. Внешний аудитор обязан исследовать деятельность внутреннего аудитора на предмет эффективности и надежности, так как результаты внутреннего аудита влияют на процесс планирования предстоящей проверки.

Взаимосвязь внутреннего и внешнего аудита влияет на повышение эффективности аудиторской проверки при условии:

- взаимной координации планов аудиторских проверок;

- обмена отчетами;

- взаимного доступа к рабочей документации;

- совместного представления отчетов руководству (собственнику) организации;

- общего порядка документирования аудита.

2.12. Организация внешнего контроля качества аудита

В соответствии со ст. 14 Закона «Об аудиторской деятельности», качество аудиторской деятельности должен обеспечивать внешний и внутренний контроль ее осуществления. Контроль качества аудита может быть предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль выполняется на стадии аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских фирм. Он осуществляется путем сдачи претендентам квалификационных экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью и прохождением процедуры лицензирования.

Текущий контроль осуществляется по двум направлениям:

- контроль отдельных аудиторских проверок;
- общий контроль качества аудита.

Текущий контроль предполагает проверку:

- соблюдения принципов независимости, профессионализма и компетентности аудиторов;
- выполнения требований Закона, федеральных правил (стандартов) аудита, стандартов аккредитованных профессиональных аудиторских объединений к внутрифирменным стандартам;
- соблюдения этических принципов аудита;
- проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудита.

Последующий контроль за качеством аудиторских проверок и оказанием сопутствующих услуг осуществляет уполномоченный федеральный орган, который может проводить такие проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Контроль за соблюдением аудиторами и аудиторскими организациями лицензионных требований осуществляет лицензирующий орган, который имеет право:

- проводить проверки деятельности лицензиата на предмет ее соответствия лицензионным требованиям и условиям, в т. ч. проверку качества работы индивидуальных предпринимателей и аудиторских организаций;

- запрашивать у лицензиата необходимые объяснения и материалы по вопросам, возникающим при проведении проверок;
- составлять по результатам проверок акты (протоколы) с указанием конкретных нарушений;
- принимать решения, обязывающие лицензиата устранить выявленные нарушения, и устанавливать сроки устранения таких нарушений.

2.13. Внутрифирменный контроль качества

В соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности», аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №7 «Внутренний контроль качества аудита», утвержденным Постановлением Правительства РФ №405 от 04.07.2003 г.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с иными документами.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), зависят от таких факторов, как:

- объем и характер деятельности;

- территориальное расположение;
- организационная структура аудируемого лица;
- соотношение затрат и выгод, в связи с чем методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), и объем документации будут меняться.

Предварительный контроль качества аудита осуществляется руководителем аудиторской фирмы на стадии разработки плана и программы аудита, при утверждении бригады аудиторов и назначении старших аудиторов.

Текущий внутренний контроль осуществляется по двум направлениям:

- контроль отдельных аудиторских проверок;
- общий контроль качества аудита.

Контроль отдельных аудиторских проверок, предполагает:

- соблюдение принципов независимости, профессионализма и компетентности аудиторов;
- текущий контроль их работы;
- проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудита.

Общий контроль качества аудита базируется на:

- определенных личных качествах аудитора (честность, объективность, независимость, конфиденциальность, профессионализм, компетентность);
- обоснованном распределении работы между членами группы аудиторов;
- надзоре за работой аудиторов по соблюдению стандартов качества;
- контроле за эффективностью политики и процедур контроля качества.

Последующий контроль качества аудита состоит в проверке результатов работы, выполненной как всей бригадой в целом, так и каждым исполнителем. Отчеты или выводы по проверке перед окончательным пред-

ставлением должны быть проверены руководителем группы, который несет полную ответственность за выполнение аудита.

Такая проверка гарантирует, что все оценки и выводы обоснованы и подкрепляются надежными сведениями и фактами, все существенные недостатки и ошибки найдены, оформлены и по ним приняты решения.

Контроль необходим на всех этапах деятельности аудиторской фирмы и должен учитывать следующие моменты:

- уровень квалификации сотрудников, нанимаемых на работу в аудиторскую фирму;
- обязательность контроля за отношениями сотрудников с клиентами, которые могут нарушать их независимость;
- исключение сотрудничества с недобросовестными аудиторами;
- владение достаточно полной нормативно-справочной базой по различным вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права и т. д., привлечение экспертов для решения сложных проблем, возникающих в процессе аудита.

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита руководству аудиторской фирмы следует довести до сведения работников аудиторской организации так, чтобы обеспечить уверенность в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

3.1. Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом

Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собст-

венности, включая организации, их объединения (союзы, ассоциации, концерны, отраслевые, межотраслевые, региональные и другие объединения), учреждения и т. д. При этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фирму для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки.

Основными критериями выбора аудиторской фирмы являются:

- рекомендации деловых партнеров, вышестоящих организаций, реклама;
- наличие лицензии;
- опыт работы фирмы на рынке аудиторских услуг;
- ответственность фирмы и гарантии качества аудита;
- уровень цен на предоставляемые услуги;
- сроки исполнения работ и т. д.

Выбрав аудиторскую фирму, заинтересованная в оказании аудиторских услуг организация составляет и направляет ей официальное именованное письмо – предложение о проведении аудита.

В письме должно быть указано полное наименование предприятия, его основные характеристики (дата и номер государственной регистрации, состав учредителей и участников, юридический и фактический адреса, размер уставного капитала, виды деятельности и др.). Согласно ст. 435 ГК РФ такое официальное предложение называется *офертой*.

Аудитор, рассмотрев полученное предложение, направляет экономическому субъекту письмо-обязательство до заключения договора для документального подтверждения согласия на проведение аудита и разъяснения его условий. Для разовых соглашений между аудитором и экономическим субъектом письмо-обязательство является офертой.

Письменное подтверждение экономическим субъектом своего согласия на условия письма-обязательства являются *акцептом*.

В случае, если потенциальный клиент в самый последний момент передумал заключать договор на аудиторскую проверку с данной аудиторской фирмой (аудитором), он направляет аудиторской фирме (аудитору) извещение об отказе от оферты. Если извещение об отзыве оферты поступило раньше или одновременно с самой офертой, оферта считается аудиторской фирмой (аудитором) не полученной.

3.2. Выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами

В связи с расширением круга организаций, обязанных проходить аудиторскую проверку и представлять аудиторские заключения собранию акционеров, пайщиков и т. п. Оперативное и эффективное проведение аудиторской деятельности требует предварительной работы и планирования.

Предварительная деятельность начинается с принятия решения о начале или продолжении сотрудничества с клиентом.

Клиент аудиторской фирмы можно условно разделить на два типа взаимоотношений:

- формально-официальный: клиенты этого типа не собираются устанавливать с аудитором тесные контакты и требуют быстрейшего проведения аудиторской проверки;

- неформальный: клиенты устанавливают с аудитором тесный контакт и надеются на его помощь. В этом случае внешний аудитор выполняет некоторые функции внутреннего аудита и оказывает ряд сопутствующих услуг (консультации, анализ).

Свою работу аудиторы должны начинать с ознакомлением с проверяемым субъектом, для чего изучают учредительные документы, виды деятельности, учетную политику организации и т. д. Большую помощь при этом могут оказать беседы с руководителем и специалистами органи-

зации, проведение экспресс – аудита путем устного тестирования. Необходимо ознакомиться также с отчетностью, ее основными показателями, чтобы выявить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период.

К числу основных процедур отбора клиентов относятся:

- оценка характера отрасли;
- определение цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования ее результатов;
- выяснения 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;
- выяснения характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации финансовой отчетности потенциального клиента;
- получение рекомендаций (от различных организаций, профессионалов и т. д.);
- экспресс–анализ отчетности;
- предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, текущими и предстоящими проблемами клиента;
- оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы (с учетом наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т. д.).

На стадии предварительного планирования с руководством экономического субъекта должны быть обсуждены и согласованы также соот-

ветствующие организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы и оплатой указанных услуг.

Аудиторская проверка не может проводиться:

1. Аудиторами, являющимися:

- учредителями;
- собственниками или акционерами;
- руководителями и иными должностными лицами проверяемого субъекта, несущими ответственность за соблюдение бухгалтерской отчетности либо состоящими с указанными лицами в близком родстве.

2. Аудиторскими фирмами в отношении экономических субъектов, являющихся:

- их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками;
- их дочерними предприятиями, филиалами и представительствами или имеющих в своем капитале долю аудиторской фирмы;
- а также аудиторскими фирмами, в отношении которых проверяемый субъект является учредителем или собственником.

3. Аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывающими данному экономическому субъекту услуги по ведению бухгалтерского учета или составлению финансовой отчетности.

При умышленном сокрытии аудитором (аудиторской фирмой) подобных обстоятельств заказчику возмещаются понесенные им расходы в связи с заключением договора, а лицензия аудитора может быть аннулирована.

Если по итогам предварительного планирования аудиторская организация и экономический субъект пришли к соглашению о возможности аудита и согласовали принципиальные моменты его проведения, они должны перейти к документальному оформлению своих взаимоотношений.

3.3. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита

Письмо-обязательство аудитора – документ, регламентирующий обстоятельства и ответственность экономического субъекта – клиента и аудитора (аудиторской фирмы) на этапе заключения соглашения о проведение аудиторской проверки.

Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой о проведение аудита и оказании аудиторских услуг.

Письмо-обязательство может содержать: обязательные указания и дополнительную информацию.

Обязательные указания включают следующие указания:

1. По условиям аудиторской проверки:

- об объекте и цели аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

- должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

- о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит.

2. По обязательствам аудиторской организации:

- о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

- об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

- обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

- о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным харак-

тером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

3. По обязательствам экономического субъекта:

- об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

- о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (не подтверждении) ими соответствующей задолженности;

- о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

К дополнительной относится информация, включенная в тест письма-обязательства по желанию аудиторской фирмы или клиента.

К ней относятся:

- общие сведения об оказываемых аудиторской фирмой услугах, квалификации ее персонала;

- примерный календарный план проведения аудита и состав группы аудиторов;

- общая характеристика применяемых методов аудита;

- предлагаемые условия оплаты труда;

- предложение об использовании услуг независимых экспертов и др.

Письмо-обязательство документально подтверждает согласие аудитора с условиями, предложенными клиентом, понимание аудитором по-

ставленной перед ним задачи на проведение аудита, степени ответственности перед клиентом.

В то же время руководство экономического субъекта не всегда правильно понимает цели и задачи аудита и не представляет, какие действия потребуются от него и работников предприятия, а также степень ответственности за предоставленную для проверки документацию.

Во избежание неразрешимых конфликтов по ходу проведения аудиторской проверки все эти вопросы должны быть разъяснены клиенту до начала проверки и даже до заключения договора.

Письмо–обязательство, посланное аудиторской фирмой своему клиенту до начала проверки, помогает избежать недоразумений и конфликтов при формировании аудиторского заключения по итогам проверки.

Если аудиторская организация решила, что в направлении нового письма–обязательства (при повторном аудите) нет необходимости, она вправе напомнить клиенту содержание прежнего письма–обязательства.

При повторном аудите аудиторская организация направляет письмо–обязательство экономическому субъекту лишь в случае:

- наличия фактов неправильного понимания экономическим субъектом целей и масштаба аудита, ответственности аудиторской организации и экономического субъекта;
- изменения условий проведения проверки исполнительного органа экономического субъекта;
- изменений в составе руководства;
- значительных изменений профиля или масштабов деятельности экономического субъекта;
- изменения законодательства, влияющего на изложенные в письме–обязательстве положения;
- существенного изменения других положений письма–обязательства.

3.4. Понимание деятельности экономического субъекта

Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации на всех стадиях проведения аудита. При этом информация, получаемая на последующих стадиях, дополняет и уточняет данные, полученные на предыдущих стадиях.

При ознакомлении с деятельностью потенциального клиента аудиторам следует выявить факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Их можно разделить на:

1. Внешние факторы – общие экономические и отраслевые факторы: *общеэкономические факторы* (государственная политика, уровень инфляции, денежная (валютная) ревальвация, состояние экономики в целом и др.); *отраслевые факторы* (рынок и конкуренция, цикличность (сезонность) деятельности, изменения в технологии производства, предпринимательский риск, спад или расширение отрасли и др.); *нормативно-правовые факторы* (учетная политика, требования к бухгалтерскому учету и отчетности, нормативные и законодательные акты, система налогообложения, меры государственного регулирования, аудиторские требования представления отчетности, пользователи бухгалтерской отчетности).

2. Внутренние факторы, связанные с индивидуальными особенностями экономического субъекта: *индивидуальные факторы* (корпоративная структура, организационная структура, деятельность внутреннего аудита, источники и методы финансирования и др.); *факторы, связанные с особенностями экономической деятельности* (характер экономического субъекта, категории основных расходов, структура долгов, включая условия и ограничения и др.); *финансовые факторы* (системы прогнозирования доходов и финансовых потоков, лизинг и прочие финансовые согла-

шения (кредиты, займы), доступность кредитов, операции с ценными бумагами, сравнение с прибыльностью производственных операций).

Аудитор может получить знания о деятельности экономического субъекта из следующих источников:

- официальные публикации в юридических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;
- нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;
- разъяснения и подтверждения, полученные от персонала проверяемого экономического субъекта;
- запросы третьим лицам;
- консультации с аудитором, который проводил аудит в предыдущие периоды;
- учредительные документы, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов;
- результаты проведения аналитических процедур; выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;
- материалы налоговых проверок и судебных процессов, и др.

Полученные знания аудиторы обязаны использовать при планировании аудита. Порядок и принципы планирования аудита регламентированы федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита». Пополнение информации, необходимой для углубления понимания деятельности экономического субъекта, осуществляется на всех стадиях аудита как руководителем аудиторской проверки, так и членами аудиторской группы; при этом руководитель должен в данном вопросе предъявлять к членам аудиторской группы достаточно высокие требования.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация должна иметь информацию о состоянии имущества и обязательств экономического субъекта как на момент проведения аудита, так и на перспективу. В целях обеспечения достаточного понимания деятельности экономического субъекта аудиторская организация обязана на стадии планирования правильно подобрать персонал для проведения аудита. При этом надо учитывать уровень квалификации и опыта проведения аудита, преемственность персонала, а также психологическую совместимость внутри группы аудиторов.

В процессе проведения аудита аудиторская организация обязана уточнить на текущий момент информацию, полученную ранее, включая информацию предшествующего аудиту периода. Это необходимо для того, чтобы правильно и своевременно производить корректировку видов, трудоемкости и объема необходимых аудиторских процедур, оценку и обоснование аудиторских доказательств, выявление противоречивой информации.

На завершающей стадии аудита углубленное понимание деятельности экономического субъекта необходимо в целях произведения контрольных аналитических процедур и подтверждения правильности окончательных выводов о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация может документировать и систематизировать знания о деятельности экономического субъекта в виде постоянных файлов, в том числе в автоматизированном виде. В состав постоянного файла могут входить:

- а) история развития экономического субъекта;
- б) перечень осуществляемых видов деятельности;
- в) положения учетной политики и ее последовательные изменения;

г) другая информация, имеющая значение не только для последующего аудита проверяемого в настоящий момент экономического субъекта, но и для будущих аудиторских проверок.

3.5. Договор на оказание аудиторских услуг

Договором называется соглашение двух или более лиц (физических или (и) юридических) об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей.

Договор на оказание аудиторских услуг регулирует взаимоотношения аудитора, аудиторской фирмы с клиентом. По договору на оказание аудиторских услуг исполнитель-аудитор обязуется оказать услуги, а заказчик-клиент – оплатить эти услуги.

Этот документ подтверждает и фиксирует официальное, юридическое соглашение интересов участвующих сторон.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты и существенные условия, такие как:

- предмет договора на оказание аудиторских услуг:

а) в случаях проведения аудиторской проверки – работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период;

б) в случаях оказания сопутствующих аудиту услуг – работа по выполнению определенных договором видов услуг, сопутствующих аудиту.

- условия оказания аудиторских услуг:

а) цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита, в частности филиалы и подразделения экономического субъекта;

б) сроки и этапы оказания аудиторских услуг;

в) ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.

- права и обязанности аудиторской организации:

а) неукоснительного соблюдения при оказании аудиторских услуг требований законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;

б) самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки;

в) проверки любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получения разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе аудита вопросам;

г) получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;

д) отказа от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;

е) обращения к эксперту в случае появления такой необходимости;

ж) квалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания иных аудиторских услуг, соблюдения конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;

з) обеспечения сохранности документов.

- права и обязанности экономического субъекта:

а) создания аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг;

б) получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита;

в) обращения в орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности;

г) оперативного устранения выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

д) воздержания от любых действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих аудиту услуг;

е) исключения давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

- стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг:

а) порядок определения стоимости аудиторских услуг;

б) порядок и сроки оплаты аудиторских услуг, в том числе выплаты аванса либо задатка.

- ответственность сторон и порядок разрешения споров.

В договоре на оказание аудиторских услуг целесообразно отразить случаи (причины), когда аудитор может выдать клиенту отрицательное заключение или вовсе отказаться от выдачи заключения. Необходимо также указать сроки представления клиентом документов, необходимых для проведения проверки, поскольку зачастую клиенты приглашают аудитора, когда их бухгалтерский отчет еще не готов, что очень осложняет работу.

В зависимости от поставленной в договоре цели аудита результаты проверок могут оформляться справками и заключениями. Результаты аудиторской проверки носят строго конфиденциальный характер и не долж-

ны разглашаться. За разглашение этих данных аудитор может нести как дисциплинарную, так и материальную ответственность. Поэтому ответственность аудитора за разглашение данных, представляющих коммерческую тайну проверяемой фирмы, может быть предусмотрена в договоре.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый или долгосрочный характер, исходя из наличия у аудиторской организации соответствующей лицензии. В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут выступать одновременно услуги по проведению аудита как такового, а также сопутствующие аудиту услуги.

3.6. Оценка стоимости аудиторских услуг

Оценка стоимости аудиторских услуг является одним из важнейших моментов при заключении договора. Она напрямую зависит от следующих факторов:

- виды деятельности, осуществляемые проверяемым предприятием;
- объемы деятельности (оборот фирмы);
- документооборот фирмы;
- сроки исполнения работ.

Все имеющиеся в настоящее время в РФ формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг можно условно разделить на следующие группы:

- аккордная оплата;
- повременная оплата;
- сдельная оплата;
- оплата по результатам;
- комбинированная оплата.

При аккордной оплате сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют эту сумму, произвольно исходя из определенного процента актива баланса, выручки предприятия. Недостатком аккордной оплаты является невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства.

Повременная оплата наиболее распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. Она базируется на оценке одного часа (дня) работы аудитора (с учетом его квалификации) и предполагаемого объема работы.

Сдельная оплата применяется, как правило, при оказании аудиторских услуг, например, при восстановлении бухгалтерского учета. Расчет производится исходя из определения стоимости одной операции, выполненной аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности.

При оплате по результатам аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленную услугу, а определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов (обычно устанавливается определенный процент от экономии).

Комбинированная оплата – это различные комбинации из перечисленных форм и видов оплаты (например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства).

ТЕМА 4. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4.1. Планирование аудита

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма–обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Планирование аудита – самостоятельный и обязательный этап аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Аудитор должен тщательно планировать свою деятельность по трем основным причинам:

- это дает аудитору возможность получить достаточное количество свидетельств о положении дел клиента;
- поможет удержать в разумных пределах затраты на аудит;
- позволит избежать недоразумений с клиентом.

Задачами планирования аудита являются:

- установление этапов и сроков работы с клиентом;
- определение затрат;
- рациональное использование рабочего времени специалиста;
- подготовка адекватной рабочей группы специалистов для работы с клиентом;
- определение разделов аудита, имеющих наибольшее значение для формирования аудиторского мнения;
- распределение между специалистами разделов аудита, обязанностей и ответственности;
- создание условий для осуществления последовательного контроля за аудитом;

- обеспечение взаимодействий с бухгалтерией аудиторской фирмы по вопросам финансового планирования.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами: комплексности планирования; непрерывности планирования; оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита 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).

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Настоящее федеральное правило аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает, что и аудиторская организация, и аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Необходимость планирования аудитором своей работы объясняется тем, что:

- оно способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные про-

блемы и работа была выполнена потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно;

- планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу;

- планирование позволяет организовать внутренний контроль за качеством выполнения аудиторских работ.

При планировании аудита следует выделить следующие основные этапы:

- предварительное планирование аудита;
- подготовка и составление общего плана аудита;
- подготовка и составление программы аудита

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово- хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита.

На базе общего плана аудита в аудиторских фирмах разрабатывают программу аудита, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть документально оформлены в установленном порядке.

4.2. Существенность в аудите.

Методы определения уровня существенности

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности «Существенность в аудите» №4, при проверке отчетности аудитор оценивает выявленные в ней ошибки, которые по своей сути и содержанию бывают существенными (материальными) и несущественными (нематериальными).

Под *уровнем существенности* понимают максимально допустимый размер ошибки в отчетности проверяемого субъекта, который не введет пользователя отчетности в заблуждение относительно интересующей его информации.

Различают три основных уровня материальности:

К *первому уровню* относятся ошибки и пропуски, суммы которых так малы и по своему содержанию так незначительны, что никак не могут повлиять на решение пользователя данной отчетности. Такие ошибки и пропуски считаются нематериальными.

К *второму уровню* относятся материальные ошибки и пропуски, влияющие на принятие пользователем тех или иных решений. Но, несмотря на это, внешняя отчетность в целом объективно отражает реальную действительность и является полезной.

К *третьему уровню* материальности относятся такие ошибки и пропуски в учете и внешней отчетности, которые ставят под вопрос достоверность и объективность всей отчетной информации в целом.

Установив третью степень материальности ошибок и пропусков, аудитор высказывает в своем заключении неблагоприятное (отрицательное) мнение о состоянии учета и отчетности фирмы с подробным описанием обнаруженных фактов.

В начале проверки на этапе планирования аудитор должен решить, какую общую сумму ошибки можно считать материальной.

Для этого аудитор использует два основных подхода:

- индуктивный подход – определение материальности отдельных статей отчетности, а затем и общей материальности в целом;

- дедуктивный подход – определение общей величины допустимой ошибки и последующее распределение ее между статьями отчетности. Это распределение носит условный характер, но может помочь аудитору принять решение, какие данные и в каком объеме следует собрать в отношении разных счетов. Общая допустимая ошибка не должна превышать сумму ошибок по отдельным счетам.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности:

- 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 эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные отмеченные им искажения могут не иметь существенного характера сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми могут иметь существенный характер.

Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, в том числе, если одновременно выполняются два условия:

- 1) отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;

2) качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

Аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности, либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение.

Для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. В случае, если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

4.3. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажения может повлиять на эко-

номические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

В соответствии с п. 9 четвертого Федерального стандарта аудиторской деятельности «Существенность в аудите», между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная зависимость:

а) чем выше уровень существенности (т. е. чем больше допустимая ошибка), тем ниже аудиторский риск;

б) чем ниже уровень существенности (т. е. чем меньше допустимая ошибка), тем выше аудиторский риск.

При оценке риска необходимо использовать не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений. Тем не менее, как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. 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.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой отчетности и взаимосвязям между ними.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторю следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая 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 отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую 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 аудиторю заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудиторю следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «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, что 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 отчетность с учетом выявленных искажений.

4.4. Аудиторский риск

С аудитом финансовой отчетности непосредственно связаны следующие виды риска: предпринимательский и аудиторский.

Предпринимательский риск заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что предоставленное аудиторское заключение положительное. Он зависит от следующих факторов:

- конкурентоспособности фирмы;
- недружественной рекламы деятельности фирмы;
- вероятности судебных исков по отклонению к аудитору;
- финансового состояния клиента;
- характера операций клиента;
- компетентности администрации и учетного персонала клиента;
- сроков проведения аудита и т. д.

Аудиторский риск – субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская от-

четность может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Понятие аудиторского риска содержится в федеральном правиле аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Для анализа его составляющих представим аудиторский риск в виде следующей упрощенной предварительной модели:

$$AP = BXP \times PK \times PH,$$

где AP – аудиторский риск (относительная величина);

BXP – неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;

PK – риск средств контроля;

PH – риск необнаружения.

Аудиторский риск (AP) показывает серьезность опасности, что аудитор на основании выполненных им процедур может иметь неправильное суждение о достоверности и правильности финансовой отчетности (ввиду субъективности его действий).

Нулевой риск будет означать абсолютную уверенность в достоверности информации, а 100% – полное отсутствие таковой. На практике аудитор не может гарантировать полную уверенность в аккуратности внешней отчетности, поэтому AP всегда находится между 0 и 100%.

Внутрихозяйственный риск (BXP) связан с характеристиками фирмы клиента и влияющими на нее факторами, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля.

Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск – субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в определенном бухгалтерском счете, статье баланса, группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта до того, как эти искажения (ошибки) будут выявлены средствами системы внутреннего контроля.

Риск средств контроля (контрольный риск) – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существующие и применяемые в организации средства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности.

Риск необнаружения (риск аудиторских процедур) – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволяют обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и отчетности, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения – это риск, который аудитор хочет определить на тот случай, если он не сумеет найти материальные ошибки и пропуски во внешней отчетности при проведении им аудита.

Между риском необнаружения и информационной базой аудита существует обратная зависимость: уменьшение риска необнаружения приводит к необходимости увеличения объемов данных для тестирования.

4.5. Понятие внутреннего контроля

Под «системой бухгалтерского учета» в стандарте понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движе-

нии путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета и включают контрольную среду.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационная структура аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика;
- порядок подготовки финансовой отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относится:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в т. ч. посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

4.6. Средства внутреннего контроля

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;

- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

- регулярное сопоставление учетных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

По причине существования неотъемлемых ограничений системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. Указанные ограничения включают:

- требования руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;

- потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора, по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;

- возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними или внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;

- возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля.

4.7. Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Под «системой бухгалтерского учета» в стандарте понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, искажения и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретает на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

- запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица;

- изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;

- способы инициирования таких операций;

- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;

- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. Согласно требованиям п. 32 стандарта в рабочих документах аудитору необходимо изложить следующее:

- свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

- оценку риска средств контроля.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор может понять, какие недостатки существ-

вуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

ТЕМА 5. ОБЩИЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ

5.1. Аудиторская программа

Согласно Федеральному стандарту №3 «Планирование аудита» аудитор 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 содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Аудиторскую программу следует составить в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам, а также аналитические процедуры. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Программа аудита должна по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита, так как планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в программу аудита должны быть документально зафиксированы.

5.2. Аудиторская выборка

На основании результатов предварительного анализа и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в общем плане аудита определяется способ проведения аудита – сплошной или выборочный.

Аудиторская организация может проверить верность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки. Сплошные проверки проводят лишь в наиболее значимых разделах проверки, как правило, по отдельным ее направлениям и вопросам.

При осуществлении выборочной проверки, аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка».

Аудиторская выборка – это перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

Выборка может быть нестандартной (произвольной) и статистической.

Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска.

Статистический выборочный метод применяется для достижения следующих целей:

- обнаружения повторяющихся ошибок, искажений, проявляющихся с определенной частотой и в определенном количестве;
- оценка масштабов распространения обнаруженных ошибок.

Основными методами статистической выборки при аудите являются:

- возвратная выборка – не исключаются из процесса отбора ранее проверенные элементы;
- безвозвратная выборка – исключаются из процесса отбора ранее проверенные элементы;
- механическая выборка – предполагает предварительное ранжирование единиц проверяемой совокупности;
- серийная выборка – отбор элементов для проверки осуществляется не единицами, а сериями и др. методы.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может от-

личаться от мнения по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности. Риск выборки имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании средств контроля различают следующие риски выборки:

- риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

- риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различают следующие риски выборки:

- риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

- риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительной работы со стороны аудиторской организации или экономического

субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка.

Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки.

Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При тестировании средств контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

Для любой выборки аудиторская организация обязана:

1. Анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку. При анализе ошибок, попавших в выборку, аудиторская организация должна в первую очередь установить характер ошибок, попавших в выборку.

2. Экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность.

3. Оценить риски выборки.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

5.3. Аудиторские доказательства

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств, определяет федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №5 «Аудиторские доказательства».

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, стандартом жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Виды аудиторских доказательств:

1. Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными:

- внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде;
- внешние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде;
- смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

2. Аудиторские доказательства могут быть прямыми и обратными:

- прямые доказательства – непосредственно подтверждают истинность (правильность) сделанного предложения;
- обратные доказательства – подтверждают истинность (правильность) сделанного предложения путем опровержения противоположного предложения.

3. Аудиторские доказательства могут быть личными (объяснения) и вещественными.

4. Аудиторские доказательства могут быть устными и письменными. Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;
- бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Независимо от вида аудиторских доказательств, они должны быть достоверными, достаточными и иметь надлежащий характер. Их достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и величины аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. 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 и обоснованности полученных выводов.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существенные документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, не являющегося безоговорочно положительным.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения.

5.4. Методы аудиторской проверки

Согласно п. 1 ст. 5 Закона «Об аудиторской деятельности», аудиторские фирмы и аудиторы вправе самостоятельно определить формы и методы проверки. Все методы можно условно разделить на две группы:

1) методы организации аудита (сплошная проверка, выборочная проверка, документальная проверка, фактическая проверка, аналитическая проверка, комбинированная проверка);

2) методы получения аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

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

Процедуры проверки по существу проводят с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки представлены в таблице 2.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские дока-

зательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего и внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходя из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников более надежны;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений, более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки представлены в таблице 5.1.

Таблица 5.1.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

Название предпосылки	Содержание
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 отношением 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 более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

5.5. Аудиторские процедуры

Понятие и характеристика аудиторских процедур приведены в отдельном разделе Федерального правила (стандарта) №5 «Аудиторские доказательства».

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование; наблюдение; запрос; подтверждение; пересчет; аналитические процедуры.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств контроля за процессом их обработки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

Запрос представляет собой поиск 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. Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок.

Результатами выполнения аналитических процедур является выявление аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В случае, если аудитор устанавливает необычные отклонения, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, он должен тщательно исследовать их для того, чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки.

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения аудиторских доказательств, необходимых при составлении аудиторского заключения, а также для подготовки письмен-

ной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

5.6. Документирование аудита

Единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности установлены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №3 «Документирование аудита».

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор вправе определить объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать рабо-

ту другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обосновать решение и выводов прежнего аудитора.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, приглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

- подробную информацию о процедурах, применяемых в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Документы, входящие в состав рабочей документации аудита, как правило, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- наименование экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит;

- период, за который проводится аудит;

- дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку, либо легко идентифицируемое условие обозначение такого лица;
- дату проверки документа;
- личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку.

Аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией. Аудиторская организация не имеет права и не обязана предоставлять рабочую документацию другим лицам, включая налоговые и иные государственные органы, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет.

5.7. Искажения бухгалтерской отчетности, их виды и факторы, влияющие на степень риска их появления

Искажение бухгалтерской отчетности, т. е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения, может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть у проверяемого экономического субъекта существенным или несущественным.

В процессе аудита аудиторской организации следует оценить риск появления искажений бухгалтерской отчетности и риск необнаружения искажений бухгалтерской отчетности.

В связи с выявлением искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует учитывать возможные виды нарушений, имеющие место у экономического субъекта и ведущие к появлению искажений, такие как:

- отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности;
- отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства;
- прочие виды нарушений, влияющих на искажение бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен в случае выявления искажений бухгалтерской отчетности корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

- видов нарушений, имевших место в организации и ведущих к появлению искажений;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

Выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует подробно отразить в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке. Аудиторская организация должна включить сведения о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности в аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности при проведении обязательного аудита или в отчет аудитора при проведении инициативного аудита различной целевой направленности.

5.8. Аудит в условиях компьютерной обработки данных

Основными целями внедрения компьютерной обработки данных являются:

- повышение эффективности работы аудитора (аудиторской организации);
- сокращение численности аудиторов, проводящих аудиторскую проверку;
- сокращение времени на проведение аудиторской проверки.

Компьютерная обработка данных может охватывать все аспекты хозяйственной деятельности или могут быть автоматизированы отдельные виды работ.

Существуют две основные группы рисков, связанных с использованием системы компьютерной обработки данных:

- концентрация функций управления;
- концентрация данных и программ для их обработки.

Вопросы концентрации функций управления непосредственно связаны с системой внутреннего контроля организации.

Для повышения эффективности ее функционирования необходимо распределять между различными лицами следующие функции:

- непосредственный доступ к активам экономического субъекта;
- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Системы компьютерной обработки данных имеют следующие специфические черты:

- заданность – свойство компьютерных систем исключать случайные технические и математические ошибки;
- автоматический контроль;
- однократный ввод информации в несколько файлов одновременно;
- автоматическая запись;
- трудности в обеспечении сохранности записей.

Информационное обеспечение аудита с применением компьютеров включает два основных источника:

1. данные бухгалтерского учета экономического субъекта на бумажных носителях или в виде базы данных бухгалтерии;
2. нормативно–справочную базу и систему форм рабочей документации аудитора (аудиторской организации).

При составлении плана аудиторской проверки с применением компьютеров каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом

влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы компьютерной обработки данных.

Эффективность аудиторских процедур может быть повышена за счет использования компьютеров при проведении аудита, если:

- аудиторской проверки подвергаются большие однородные массивы данных;
- у проверяемой организации используется унифицированная стандартная система оформления бухгалтерских операций.

ТЕМА 6. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

6.1. Общение с руководством экономического субъекта

При общении с руководством проверяемой организации аудитор должен руководствоваться: общепринятыми моральными нормами; принципами профессиональной этики аудиторов.

Основными принципами, которыми должен руководствоваться аудитор при указанном обобщении, являются: независимость аудитора; честность и объективность; конфиденциальность информации; профессиональное поведение в общении с руководством экономического субъекта

Цель обобщения с руководством экономического субъекта до начала аудита – оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг.

Общение с руководством экономического субъекта до начала аудита происходит:

- на стадии предварительного планирования аудита;
- на стадии переговоров – определяются и согласовываются существенные условия предстоящего договора.

Цель общения с руководством экономического субъекта во время аудита – оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью.

Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться вопросы:

- планирования аудита;
- получения аудиторских доказательств;
- оценки аудиторского риска и уровня существенности;
- изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- использования работы экспертов;
- организационные вопросы, связанные с проведением аудита;
- иные вопросы, связанные с подготовкой и проведением аудита.

Цель общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита – обсуждение выявленных в ходе аудита проблем.

На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться:

- проблемы, с которыми столкнулся аудитор в ходе аудита;
- вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудитора возникли разногласия;
- поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудитором, вне зависимости от того, произведены ли они в этой отчетности;
- нарушения установленного законодательством РФ 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;

- другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться в устной форме и в письменной форме – путем направления аудитором запросов и других материалов руководству экономического субъекта.

6.2. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта

Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта – официально предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта ответы на вопросы, задаваемые аудитором, и способные повлиять на результаты аудиторского заключения.

Перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения разъяснений аудитор должен иметь письменное доказательство понимания руководством экономического субъекта факта, что оно несет ответственность за предоставление бухгалтерской отчетности.

Данное доказательство отражается в форме соответствующих положений договора на проведение аудита или письма–обязательства на проведение аудита.

На разных этапах проведения проверки аудитору следует получать разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта в следующих целях:

- на этапе предварительного планирования аудита – для подтверждения допущения непрерывности деятельности организации, а также для

первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

- на этапе подготовки общего плана и программы аудита – способность пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков;

- на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу – для подтверждения или опровержения сделанных аудитором выводов о надежности отдельных средств контроля, а также для предоставления аудиторских доказательств в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

- на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения – служат источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств.

Письменные разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта могут быть предоставлены аудитору в форме:

- официального письма руководства с разъяснениями;
- письма, подготовленного аудитором, содержащего запись руководства проверяемого экономического субъекта о согласии с данной трактовкой;
- официально заверенных копий (бухгалтерской отчетности, протоколов собрания совета директоров и т. д.)

Отказ предоставить информацию либо неполное ее предоставление руководством экономического субъекта по запросу аудитора могут непосредственным образом повлиять на возможность составления аудиторского заключения.

В рабочую документацию аудитора включаются:

- копия письма аудитора с запросом руководству проверяемого экономического субъекта (с подтверждением получения);
- официальное письмо в адрес аудитора от руководства экономического субъекта с разъяснениями и подтверждениями;
- информация об устных разъяснениях руководства.

В рабочих документах должна содержаться следующая информация:

- вопрос, с которым обратился аудитор за разъяснениями;
- краткое содержание полученных разъяснений;
- оценка аудитором убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях;
- собственные выводы аудитора по поставленному вопросу с учетом полученных разъяснений.

6.3. Использование работы эксперта

Эксперт – не состоящий в штате аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

Согласно требованиям правила (стандарта) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

Примерный перечень работ:

1. Оценка отдельных видов имущества (земля, здания, машины и оборудование и др.).

2. Определение количества и состояния имущества (запасы полезных ископаемых в месторождениях, срок службы машин и оборудования).
3. Производство расчетов специальными приемами и способами.
4. Измерение объемов выполненных работ.
5. Юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого эта организация проводит аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть совершен в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловного положительного.

Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора возмездного оказания услуг, заключаемого между экономическим субъектом, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и экспертом либо между аудиторской фирмой и экспертом.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т. п.) в письменной форме.

В заключении эксперта должны быть отражены:

- наименование экономического субъекта;
- объем проведенной работы;

- применявшиеся методы работы;
- принятые экспертом предложения;
- любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;
- результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату документа;
- личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта – юридического лица – должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах:

- один экземпляр представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудитор (аудиторская организация) проводит аудит;
- второй экземпляр направляется аудитору (аудиторской организации).

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудитора (аудиторской организации).

Если аудитор (аудиторская организация) считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудитор должен:

- провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта;
- назначить другого эксперта.

Аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудитором (аудиторской организации) при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудитором (аудиторской организации), подготовившего его.

6.4. Операции со связанными сторонами в ходе аудита

Единые требования в отношении выявления и изучения в процессе осуществления аудиторской деятельности хозяйственных операций с хозяйствующими субъектами, являющимися аффилированными лицами аудируемого лица устанавливает федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №9 «Аффилированные лица».

Под *аффилированными лицами* понимаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, признаваемые таковыми в соответствии с Законом РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».

К связанным сторонам могут быть отнесены:

- головные, дочерние, преобладающие, зависимые общества;
- предприятия, относящиеся к одной и той же группе взаимосвязанных организаций;
- предприятия, некоторые из участников и (или) руководителей которых состоят в родственных отношениях;
- предприятия, участниками и (или) руководителями которых являются одни и те же лица.

Операцией между аудируемым лицом и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, осуществляемая между аудируемым лицом и аффилированным лицом.

Согласно требованиям стандарта, аудиторская организация обязана спланировать и провести аудит таким образом, чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности существенной информации об операциях экономического субъекта со связанными сторонами.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия.

Ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство проверяемого предприятия. В связи с этим от него требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты представленной информации относительно определения круга аффилированных лиц;
- достоверности раскрытия информации об аффилированных лицах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;
- проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;
- запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их аффилированности в отношении других хозяйствующих субъектов;
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц;
- запросить информацию и документы 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.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние, невысок, указанные процедуры следует модифицировать.

В ходе аудиторской проверки аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций с аффилированными лицами:

- 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;

- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств;

- анализ инвестиционных сделок.

Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц 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.

На основании информации о связанных сторонах, собранной и исследованной в ходе аудита, аудиторская организация должна дать оценку полноте и правильности отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта операций со связанными сторонами.

По результатам проведения аудита аудиторская организация обязана направить руководителям и (или) собственникам экономического субъекта письменную информацию, в которой должны быть приведены, если таковые имеются, обоснованные замечания относительно правильности отражения операций со связанными сторонами.

ТЕМА 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

7.1. Первичный контроль начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности

Порядок проведения первичного аудита с целью формирования у аудитора мнения в отношении начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и его отражения в аудиторском заключении определен в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности».

Аудиторской организации следует учитывать, что начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности должны отражать:

- результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за период, предшествующий первичному аудиту;
- последовательное применение учетной политики экономического субъекта за период, предшествующий первичному аудиту.

Аудиторская организация при проведении первичного аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств.

Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности должен быть спланирован и проведен таким образом, чтобы обеспечить выявление не всех имеющихся искажений таких показателей, а только тех, которые имеют существенное значение.

Для выполнения требований, предъявляемых к проведению первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, аудиторская организация может провести на выборочной основе следующие аудиторские процедуры:

- ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта;
- провести анализ учетной политики экономического субъекта;

- ознакомиться с порядком составления бухгалтерской отчетности;
- убедиться в соответствии данных синтетического и аналитического учета;
- провести анализ системы внутреннего контроля;
- оценить работу отдела внутреннего аудита экономического субъекта (если он существует), при возможности использовать результаты работы отдела внутреннего аудита;
- провести необходимые аналитические процедуры, например, сопоставить сальдо по счетам за различные периоды, провести оценку соотношений между различными статьями отчетности на начало проверяемого периода и сопоставить их с данными предыдущих;
- направить письменные запросы на подтверждение определенной информации руководству экономического субъекта и третьим лицам;
- организовать направление письменных запросов предыдущей аудиторской организации о представлении необходимой информации;
- ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, подготовленными предшествующей аудиторской организацией;
- в случае необходимости запросить у экономического субъекта первичные документы, относящиеся к предыдущему отчетному периоду;
- рассмотреть влияние на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности корректировок, внесенных экономическим субъектом в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчетный период.

В тех случаях, если аудиторской организацией в результате проведения аудиторских процедур получен достаточный объем аудиторских доказательств в отношении того, что начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности и не содержат существенных искажений, и ана-

логичное мнение сформировалось в отношении отчетного периода, то аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности проверяемой отчетности в форме безоговорочного положительного аудиторского заключения в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

7.2. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита

Аудиторам при осуществлении проверки выполнения экономическим субъектом положений законодательных и других нормативных актов, без соблюдения которых невозможно оценить достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта следует руководствоваться правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита».

В состав нормативных актов, соблюдение которых является предметом данного правила (стандарта), входят законодательные и иные нормативные документы органов законодательной и исполнительной власти, которые регулируют хозяйственную и финансовую деятельность экономических субъектов.

Аудитор должен обратить особое внимание на такие нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности экономического субъекта. В этой связи аудитору необходимо:

- изучить имеющуюся информацию и нормативно-правовую базу, касающуюся экономического субъекта;

- получить у руководителей экономического субъекта сведения о приемах и методах, используемых им для обеспечения выполнения требований нормативных актов;

- обсудить спорные вопросы, неоднозначно решенные в нормативных актах, имеющие существенное значение для оценки результатов аудиторской проверки, с руководством экономического субъекта;

- проверить наличие документов о регистрации экономического субъекта, необходимых лицензий и других документов, без которых проверяемый экономический субъект не вправе осуществлять хозяйственную и финансовую деятельность.

В ходе проверки аудитор должен исходить из того, что экономический субъект руководствоваться в своей деятельности установленными нормативными актами до тех пор, пока не получит доказательств противного.

При обнаружении аудитором фактов невыполнения экономическим субъектом требований нормативных актов, он должен более тщательно изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценить, как повлияют выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности.

При оценке влияния выявленных нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности аудитор должен учесть возникновение таких последствий, как:

- взыскание с проверяемого экономического субъекта штрафных санкций в проверяемом отчетном периоде;

- появление угрозы отчуждения имущества, стоимостная оценка которого отразится на структуре имущества проверяемого экономического субъекта;

- прекращение деятельности экономического субъекта;

- появление сомнений в правдивости и достоверности данных, отраженных в бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Выявленные факты нарушений требований нормативных актов следует довести до сведения руководства проверяемого экономического субъекта в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письменная информация руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита». В письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита должны иметься ссылки на нормативные акты и на те их разделы, по которым допущены нарушения.

Аудитор может прийти к выводу о необходимости прекратить или приостановить проверку, если руководство и персонал экономического субъекта не принимали меры по устранению фактов нарушения требований нормативных актов, даже если такие нарушения не оказывали существенного влияния на бухгалтерскую отчетность, но могут существенно повлиять на нее в дальнейшем.

Ответственность за соблюдение установленных этими актами норм и правил несет руководство экономического субъекта.

7.3. Проверка прогнозной информации

Под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут, и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является сопутствующей аудиту услугой.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для:

- внутренних управленческих нужд, например, для оценки величины необходимых финансовых вложений;
- предоставления третьим лицам, например, потенциальным инвесторам, кредиторам.

Проверка прогнозной финансовой информации включает оценку:

- допущений, лежащих в основе прогнозной финансовой информации;
- правильности подготовки прогнозной финансовой информации;
- формы представления прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация должна получить от руководства экономического субъекта письменные разъяснения в отношении целей использования прогнозной финансовой информации. Письменные разъяснения руководства экономического субъекта должны подтверждать ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация представлена адекватно, если:

- она изложена ясно и непредвзято;
- допущения и их реалистичность раскрыты в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
- учетная политика экономического субъекта в части, относящейся к прогнозируемым показателям, раскрыта в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
- изменения учетной политики в части, относящейся к прогнозируемым показателям;

- прогнозная финансовая информация содержит дату ее подготовки, и письменные разъяснения руководства экономического субъекта подтверждают применимость допущений на эту дату.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

7.4. Проверка оценочных значений в бухгалтерском учете

Термин «оценочные значения» означает исчисленные руководством экономического субъекта значения показателей бухгалтерской отчетности, допустимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних по отношению к экономическому субъекту, оценок.

К оценочным значениям относятся резервы, фонды, регулирующие статьи бухгалтерской отчетности, состав которых определяется правилами бухгалтерского учета.

Ответственность за оценочные значения в бухгалтерской отчетности несет руководитель экономического субъекта.

В зависимости от техники расчета оценочные значения могут быть простыми и сложными:

- простые оценочные значения рассчитываются на основе какого-либо одного расчета;

- сложные оценочные значения рассчитываются на основе нескольких показателей с использованием специальных прогнозов. Сложные оценки могут потребовать высокого уровня специальных знаний для расчета.

В зависимости от времени расчета оценочные значения могут быть текущими и отчетными:

- текущие оценочные значения относятся к бухгалтерскому учету и отражаются на счетах бухгалтерского учета с периодичностью, с которой ведутся регистры бухгалтерского учета, например, начисление резерва на ремонт основных средств;

- отчетные оценочные значения отражаются только при составлении бухгалтерской отчетности и до окончания года не проводятся, например, начисление резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.

При планировании методов, сроков и объема аудиторских процедур аудиторская организация должна изучить методы, используемые руководством экономического субъекта при расчете оценочных значений.

При анализе данных и предположений руководства экономического субъекта, лежащих в основе расчета оценочного значения, помимо прочего, аудитор рассматривает:

- достоверность оценочных значений в свете фактических показателей предыдущих периодов;

- адекватность их предположениям, используемым в расчете других оценочных значений;

- соответствие их запланированным мероприятиям.

На этапе анализа исходных данных и методов расчета оценочных значений аудиторская организация анализирует точность, полноту и соответствие данных, служащих основой для расчета оценочного значения. Используемая в расчете информация не должна противоречить данным бухгалтерского учета.

Аудиторская организация может получать доказательства из внешних по отношению к проверяемому экономическому субъекту источников.

Аудиторская организация оценивает, насколько правильно собранные данные были интерпретированы руководством экономического субъекта и использованы для построения прогноза, лежащего в основе расчета оценочного значения.

Аудиторская организация должна сделать окончательный вывод о достоверности оценочных значений на основании своего знания деятельности экономического субъекта и соответствия проверяемого оценочного значения другим аудиторским доказательствам, полученным в ходе аудита.

7.5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность

Определение действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно, в отношении прочей информации, включенной в документ, содержащий бухгалтерскую отчетность, аудит которой проводит данная аудиторская организация содержится в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность».

Под документом, содержащим проаудированную бухгалтерскую отчетность, понимается предусмотренный законодательством или иными нормативными актами либо подготовленный по инициативе экономического субъекта с целью предоставления заинтересованным пользователям документ, в состав которого включается проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта.

Под прочей информацией понимаются любые включенные в документ данные (сведения), отличные от бухгалтерской отчетности экономического субъекта, содержащейся в этом документе.

При проведении аудита, целью которого является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности эко-

номического субъекта, аудиторская организация не несет ответственность за достоверность прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Прочая информация подлежит рассмотрению аудиторской организацией, как правило, до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Поэтому, аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству экономического субъекта о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения.

Руководство экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого аудиторская организация проводит (проводила) аудит, обязано создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного рассмотрения прочей информации.

Прочая информация считается не противоречащей во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности, если в ней отсутствуют существенные данные (сведения), прямо или косвенно противоречащие данным, содержащимся в проаудированной бухгалтерской отчетности или вытекающим из нее.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации включает ознакомление с ее содержанием, сравнение данных (сведений), проверку сделанных экономическим субъектом на основе проаудированной бухгалтерской отчетности расчетов, результаты которых отражены в прочей информации, и другие необходимые действия.

При необходимости вопросы, связанные с рассмотрением прочей информации, аудиторская организация включает в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, должен включать аудиторское заключение о достоверности этой отчетности, если иное не предусмотрено законодательством и иными нормативными актами. Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности не должно содержать указаний на рассмотрение аудиторской организацией прочей информации.

Если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью, то аудиторская организация:

- определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность;
- уведомляет руководство экономического субъекта о необходимых корректировках.

При наличии разногласий между руководством экономического субъекта и аудиторской организацией по поводу обнаруженного в прочей информации существенного искажения факта аудиторская организация должна предложить руководству экономического субъекта передать данный вопрос на рассмотрение независимому эксперту

Когда, по мнению аудиторской организации, прочая информация подлежит корректировке в связи с существенным искажением факта, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии дальнейших соответствующих мер.

Если аудиторская организация рассматривает прочую информацию после даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и обнаруживает существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью или существенное искажение в прочей информации какого-либо факта, то

аудиторская организация определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность.

ТЕМА 8. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ – ИТОГОВЫЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

8.1. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность

Единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в т. ч. при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность установлены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

- финансовые признаки (отрицательная величина чистых активов; привлеченные заемные средства; изменение схемы оплаты товара; суще-

ственное отклонение значений основных коэффициентов; значительные убытки от основной деятельности; задолженность по выплате; признаки банкротства);

- производственные признаки (увольнения основного управленческого персонала; потеря рынка сбыта; проблемы с трудовыми ресурсами; существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта; существенные объемы продажи сырья и материалов);

- прочие признаки (несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала; судебные иски против аудируемого лица; внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации).

Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования известных событий или условий, которые могут иметь место в будущем и которые могут поставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если для проверяемого предприятия анализ движения финансовых потоков является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности аудируемого лица, то аудитор должен также проанализировать:

- надежность информационных систем аудируемого лица, предоставляющих информацию о движении финансовых потоков;

- обоснованность допущений, на которых основываются прогнозы аудируемого лица.

Кроме того, аудитор сравнивает:

- прогнозные данные за предшествующие периоды с фактическими результатами;

- прогнозные данные за текущий период с результатами, достигнутыми на дату проведения аудита.

Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора.

8.2. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности

Основными документами, определяющими порядок отражения в аудите событий, произошедших после даты составления отчетности, являются Закон «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.2001 г., Федеральный стандарт аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» и Федеральный стандарт аудиторской деятельности №10 «События после отчетной даты» согласно которым все исследования и сбор аудиторских доказательств должны быть заверены аудиторами до подписания аудиторского заключения. После этого в него нельзя вносить никаких изменений без согласования с клиентом. Аудиторское заключение нельзя подписывать ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности.

Под «событиями после отчетной даты» понимают как события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Для определения ответственности аудитора все «события после отчетной даты» разделены на три группы:

1. События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения.

2. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. События, обнаруженные после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство предприятия не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает ее, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитор должен 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.

8.3. Оценка результатов проверки и обобщение полученной информации

После проведения всех необходимых процедур проверки аудитор должен оценить полноту и качество исполнения всех пунктов плана и программы аудита, произвести систематизацию, классификацию и аналитический обзор результатов проверки.

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматривает проведение следующих мероприятий:

- систематизацию результатов проверки;
- анализ результатов проверки;

- составление аудиторского заключения.

Систематизация (обобщение, группировка) результатов проверки состоит в приведении в определенную последовательность всех полученных результатов.

Как правило, обобщение результатов проверки осуществляется руководителем группы.

Анализ результатов проверки проводится по полученным данным и имеет несколько целей:

- общий анализ учетной политики проверяемого предприятия;
- правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;
- соблюдение налогового законодательства;
- выявление неиспользуемых резервов;
- анализ финансового состояния клиента.

Учетная политика анализируется в части ее соответствия в методическом, техническом и организационном аспектах, выявляются наиболее существенные моменты и делаются выводы о соответствии учетной политики положениям по ведению учета и их соблюдению, а также фактически используемым предприятием методов, форм, приемов учета.

Правильность ведения учета определяется на основании таких документов, как Закон о «Бухгалтерском учете» в РФ, Положение о ведении учета и отчетности в Российской Федерации, плана счетов, ПБУ и других положений по организации учета.

Большой удельный вес занимает анализ правильности начисления налогов и платежей по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами. По каждому налогу и платежу необходимо выявить правильность определения налогооблагаемой базы, применения льгот, ставок налогов и платежей, своевременность выполнения расчетов и осуществления платежей.

Анализ финансового положения клиента проводится по данным баланса (ф. №1), отчета о финансовых результатах (ф. №2), отчета о движении капитала (ф. №3), отчета о движении денежных средств (ф. №4), приложения к балансу (ф. №5).

При инициативном аудите полученные результаты могут быть представлены клиенту в виде отчета с выводами и предложениями. Дальнейшие шаги клиента и аудиторской фирмы зависят от договорных обязательств и решаются ими совместно.

По окончании аудиторской проверки необходимо просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество проведения аудиторских процедур и правильность сделанных выводов, а также удостовериться в соблюдении требований аудиторских стандартов.

Итогом данного этапа проверки является подготовка проекта письменной информации руководству проверяемого предприятия, а также аудиторского заключения.

8.4. Письменная информация аудитора руководству

экономического субъекта по результатам проведения аудита

Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проверки – документ, адресованный руководителям экономического субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудита.

Цель предоставления письменной информации – доведение до руководства проверяемой организации сведения о недостатках в учетных записях, учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в отчетности.

При проведении обязательного аудита аудитор обязан готовить письменную информацию (отчет) руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

В случае инициативного аудита аудитор (аудиторская организация) обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию в следующих случаях:

- если договором не осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка аудиторского заключения по итогам аудита;
- если договором на осуществление инициативного аудита не предусматривается подготовка аудиторского заключения, но предусматривается подготовка письменной информации аудитора.

Аудитор (аудиторская организация) обязан указать в письменной информации аудитора все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказывать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности.

В письменной информации аудитора должны содержаться в обязательном порядке следующие сведения:

- реквизиты аудиторской организации;
- номер и дата регистрационного свидетельства и лицензии на осуществлении аудиторской организации;
- перечень и специализация всех аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите;
- реквизиты проверяемого экономического субъекта;
- дата подписания письменной информации аудитора;
- выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством РФ;

- результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и состояния системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Некоторые сведения могут включаться в письменную информацию дополнительно:

- данные о количестве работников;
- данные о структуре бухгалтерии организации;
- сведения о методике аудиторской проверки;
- указание на разделы бухгалтерской документации;
- указания на недостатки и рекомендации по их устранению и некоторые другие дополнения.

Предварительный вариант письменной информации аудитора – письменная информация, подготовленная по итогам аудиторской проверки и предоставляемая по согласованию с руководством экономического субъекта.

В предварительном варианте письменной информации аудитора содержатся требования:

- по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета;
- подготовке перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом – сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами РФ.

8.5. Виды аудиторских заключений

Согласно ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, состав-

ленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторское заключение представляет собой мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и никто не может трактовать его как-либо иначе. Оно составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Выделяются следующие виды аудиторских заключений:

1. Безоговорочно положительное аудиторское заключение – отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах деятельности аудируемого лица.

2. Условно положительное аудиторское заключение – аудитор (аудиторская организация):

- приводит факты своего несогласия с руководством экономического субъекта в отношении финансовой отчетности;
- описывает имевшие место ограничения в работе;
- высказывает существующую у них неуверенность в достоверности отдельных позиций отчетности и делает запись о том, что во всех остальных существенных аспектах финансовая отчетность достоверна.

3. Отрицательное аудиторское заключение – составляется в том случае, когда несогласие или ограничение работы становится настолько су-

ществленными, что не позволяют аудитору сделать вывод о достоверности финансовой отчетности.

4. Отказ аудиторской фирмы от выражения мнения – аудитор (аудиторская организация) не может получить достаточные доказательства и не может выразить мнение о достоверности финансовой отчетности в связи с ограничением объема аудита.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли следующие факторы:

- не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей отчетности;

- влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Аудитор имеет право отказаться от выражения мнения в случае существенности неуверенности в достоверности финансовой отчетности при условии, что аудитором выполнены все возможные в данных условиях аудиторские процедуры.

8.6. Структура аудиторского заключения

Основные элементы аудиторского заключения приведены в п. 4 Федерального аудиторского стандарта №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение включает в себя:

1. Сведения об аудиторе:

- организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;

- место нахождения;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;
- членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

2. Сведения об аудируемом лице:

- организационно-правовая форма и наименование;
- место нахождения;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности.

3. Вводная часть.

4. Часть, описывающая объем аудиторской проверки.

5. Часть, содержащая мнение аудитора.

Аудиторам необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем.

Таким образом, аудиторское заключение содержит три части:

- вводную;
- аналитическую;
- итоговую.

Вводная часть должна содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аналитическая часть содержит:

- сведения об экономическом субъекте;
- результаты аудиторской проверки финансовой отчетности;

- факты выявленных в ходе проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющих на ее достоверность;

- нарушения законодательства РФ при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли (могут нанести) ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц.

Итоговая часть содержит запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

8.7. Заведомо ложное аудиторское заключение

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» (ст. 11), заведомо ложным аудиторским заключением считается аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам таковой, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

8.8. Порядок оформления и представления аудиторского заключения

В соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности» и Федеральным стандартом аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудиторское заключение должно включать в себя:

- наименование – аудиторское заключение;
- адресат – кому адресовано;
- сведения об аудиторе (организационно–правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации);
- сведения об аудируемом лице (организационно – правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации);
- вводную часть;
- часть, описывающую объем аудита;
- часть содержащую мнение аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторское заключение подписывают руководитель аудиторской фирмы (или лицо, уполномоченное руководителем) и аудитор, проводивший проверку. Заключение заверяют печатью аудиторской фирмы.

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями за-

конодательства РФ относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. 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.

Практикум по дисциплине

ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ

Контрольные вопросы:

1. Что включает в себя понятие «аудит»?
2. Как определяется аудит (аудиторская деятельность) в Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности»?
3. Каковы задачи аудиторской деятельности?
4. Кто имеет право заниматься аудиторской деятельностью?
5. Назовите главную задачу аудита.
6. В какой стране впервые возник аудит?
7. В каком году был образован аудит в России? Кто был его основателем?
8. Перечислите этапы развития аудита в России.
9. В чем заключается цель аудита согласно Федеральному закону РФ «Об аудиторской деятельности» и федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»?
10. Дайте определение понятий «внешний аудит», «внутренний аудит».
11. Каковы цели и задачи внешнего аудита?
12. Каковы цели и задачи внутреннего аудита?
13. Какова основная цель обязательного аудита?
14. Какова основная цель инициативного аудита?
15. Какие принципы положены в основу аудиторской деятельности?
16. На какие две группы можно разделить основные принципы аудита?
17. В чем заключается принцип независимости аудитора?

15. Приведите отличия между аудитом и ревизией и контролем.
16. Что подразумевается под этикой аудитора?
17. Перечислите профессиональные этические принципы.
18. Какие виды услуг являются сопутствующими аудиту?
19. Какими нормативными актами осуществляется правовое регулирование услуг, сопутствующих аудиту?

Ситуации и задания

1. Аудитор Петров В. И. у аудиторской фирмы «Консультант» широко применяет рекламу в прессе и на радио об оказании профессиональных услуг, публично заявляя о своих квалификационных достоинствах по сравнению с другими аудиторскими фирмами, и называет сумму вознаграждения за свои услуги.

*Помогите аудитору Петрову В. И. разобраться в этических аспектах рекламы своих услуг.

2. Аудиторскую проверку ЗАО «Омега» проводит группа аудиторов, один из которых близкий друг руководителя предприятия.

*Имеет ли место нарушение этических принципов? Если да, то какие и как преодолеть эти нарушения?

3. На кондитерской фабрике проводится аудиторская проверка. Ежедневно аудиторов угощают кондитерскими изделиями и дарят по коробке конфет.

*Нарушаются ли этические нормы? Как в такой ситуации должны поступать аудиторы?

4. Аудиторская фирма ЗАО «Аудитор-консультант» 25.02.2006 г. заключила договор на проведение аудиторской проверки ЗАО «Волна» за 2005 г.

Этому предшествовало следующее обстоятельство. Акционер Иванов О. А. обратился к руководителю ЗАО «Волна» с просьбой провести

аудиторскую проверку за 2005 г. силами аудиторской фирмы, так как он не согласен с результатами ревизии ЗАО «Волна» за 2005 г., проведенной ревизионной комиссией этого ЗАО.

К договору об аудиторской проверке с фирмой «Аудитор-консультант» приложило заявление акционера Иванова О. А. с резолюцией гендиректора ЗАО «Волна» о согласии на проведение аудиторской проверки.

Согласно отчетным данным ЗАО «Волна»:

- объем выручки от реализации продукции за 2005 г. составил 51 млн. руб.;

- сумма активов баланса на 01.01.2006 г. – 10 млн. руб.

Минимальная месячная оплата труда 2005 г. составила: 100 руб.

*Какова форма проведения аудиторской проверки ЗАО «Волна» (обязательная или инициативная)?

За счет каких средств следует отнести расходы по проведению этой проверки бухгалтерии ЗАО «Волна»?

5. Отметьте знаком (+) те из перечисленных экономических субъектов, которые подлежат обязательному аудиту:

№ п/п	Экономические субъекты	Знак (+)
1.	ЗАО с суммой активов баланса, составляющей 150-кратный минимальный размер оплаты труда	
2.	ОАО с объемом выручки от реализации продукции, равной 100-кратному МРОТ	
3.	Банк с иностранным капиталом	
4.	Банк, учрежденный группой физических лиц	
5.	Страховая компания без иностранного капитала	
6.	ООО с объемом выручки от реализации продукции, равным 100-кратному МРОТ	
7.	Благотворительный фонд без иностранного капитала	

6. Можно ли отождествить цели аудита и аудиторской деятельности, принимая во внимание, что аудиторская деятельность наряду с проверкой бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующих субъектов включает выполнение специальных аудиторских заданий и оказание сопутствующих услуг?

7. Индивидуальный аудитор на договорной основе дает консультации экономическим субъектам, в том числе по выбору аудитора, а также заключает договоры на проведение аудита, в которых получает согласие клиента на то, что аудиторскую проверку будет проводить другая аудиторская организация.

*Есть ли нарушения в действиях аудитора, а если да, то какие?

8. Аудиторская организация 1 февраля подала заявление о продлении лицензии на аудиторскую деятельность, срок действия которой истек 11 февраля, а 25 февраля заключила договор с экономическим субъектом на проведение аудита с 1-го по 30-е апреля. Лицензирующий орган принял решение о продлении срока действия лицензии аудиторской организации 1-го апреля.

*Действительна ли сделка аудиторской организации и экономического субъекта, а если нет, то почему?

9. Благотворительный фонд «Милосердие» в течение 2005 года получал благотворительные взносы от различных коммерческих организаций и направлял их (за вычетом расходов, связанных с деятельностью фонда, произведенных строго в соответствии со сметой расходов фонда) детским домам и интернатам. Аудиторская организация «Альфа-аудит» предложила фонду свои услуги, однако попечительский совет фонда отказался от ее услуг, посчитав, что в аудиторской проверке нет необходимости.

*Обязательна ли аудиторская проверка фонда?

10. В 2003 г. фирма «Кама» перерегистрировалась в открытое акционерное общество. Объем реализации составил 98161 тыс. руб. Сумма активов баланса на 1 января 2005 г. составила 61115 тыс. руб. Минимальный размер оплаты труда за декабрь 2004 г. составил 600 руб.

*Установить, подлежит ли обязательной аудиторской проверке финансовая отчетность за 2004 г. фирмы «Кама»?

11. Государственный внебюджетный фонд по итогам 2005 г. имеет следующие показатели:

- объем годовой выручки составляет 1348900 тыс.руб.;
- сумма активов баланса на конец года – 467680 тыс.руб.;
- минимальный размер оплаты труда за месяц составил 600 руб.

*Определить, подлежит ли государственной внебюджетный фонд обязательному аудиту.

ТЕМА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируются правовые основы аудиторской деятельности в РФ?
2. Какие документы регулируют общие вопросы аудиторской деятельности в РФ?
3. Назовите органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ.
4. Приведите основной нормативный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России и дайте его краткую характеристику.
5. Сколько статей включает ФЗ «Об аудиторской деятельности»?
6. Как классифицируются аудиторские фирмы в РФ?
7. Какие организации работают на рынке аудиторских услуг в РФ?

8. Кто осуществляет функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ?

9. Перечислите основные функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности.

10. Как взаимодействуют уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности и аккредитованные профессиональные аудиторские объединения?

11. Назовите основные функции Совета по аудиторской деятельности.

12. Как проводится аттестация аудиторов?

13. Что такое лицензия?

14. Кем и как проводится работа по лицензированию аудиторской деятельности в России?

15. На какой срок выдается лицензия?

16. Какие требования предъявляются к аудиторской организации, получающей лицензию впервые?

17. При каких условиях лицензия не выдается, а выданная аннулируется?

18. Какие права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор на оказание аудиторских услуг?

19. Перечислите права и обязанности аудиторов.

20. Какие уровни включает система регулирования аудиторской деятельности в России.

21. Куда согласно действующему законодательству относятся затраты на аудит?

22. Кто имеет право проводить аудит (быть аудитором)?

23. Каковы функции палаты аудиторов?

24. Назовите стандарты аудиторской деятельности.

25. Как классифицируются стандарты аудита?

26. Какова роль стандартов аудиторской деятельности в обеспечении качества аудита?

27. Назовите международные стандарты аудиторской деятельности.

28. Из какого количества частей состоят международные стандарты аудиторской деятельности?

29. Назовите четыре взаимозависимых последовательных блока системы стандартов аудиторской деятельности.

30. Какие группы правил (стандартов) аудиторской деятельности определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»?

31. Укажите область применения:

- федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД);
- внутренних стандартов профессиональных аудиторских объединений (ВСПАО);
- внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (ВСаО).

32. Что служит аналогом для разработки общероссийских федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности?

33. Кем разрабатываются и утверждаются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности?

34. Какая организация разрабатывает международные стандарты аудита (МСА)?

35. Какую роль выполняет группировка правил (стандартов) аудиторской деятельности по ее стадиям?

36. Назовите основные стадии аудиторской деятельности, выполняемые на каждой стадии работы и требуемые при этом правила (стандарты) аудиторской деятельности.

37. Что понимается под внутрифирменными стандартами аудиторской организации?

38. Каково значение внутрифирменных стандартов?

39. Перечислите порядок разработки внутренних аудиторских стандартов.

40. Какую организационно-правовую форму может иметь аудиторская фирма?

41. Как подразделяется контроль качества аудита?

42. По каким двум направлениям осуществляется текущий контроль?

43. От каких факторов зависят: качество, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры?

44. Что такое внутрифирменные аудиторские стандарты?

Ситуации и задания

1. Экономист торговой фирмы «Заря» Михайлова Н. А. получила квалификационный аттестат аудитора по общему аудиту 10.08.2003 г. сроком на три года и продолжала числиться на указанной должности, фактически находясь в отпуске по беременности и родам, а затем – по уходу за ребенком. 15.08.2005 г. она обратилась в аудиторскую фирму «Северо-восток-аудит» с заявлением о приеме ее на вакантную должность аудитора. Однако аудиторская фирма в приеме ее на работу отказала.

*Укажите причины отказа.

2. Аудитор обсуждает со своим компаньоном еще неопубликованный баланс одного из заказчиков.

*Нарушает ли он при этом обязательство хранения тайны?

3. Во время проведения проверки по итогам года аудитор узнал о том, что его клиент собирается купить конкурирующее предприятие. Если данный факт станет известным, поднимется курс акций предприятия конкурента. Аудитор не отказывается от возможности при помощи посредни-

ка купить акции этого предприятия, и таким образом обеспечить себе высокую прибыль.

*Нарушает ли он при этом профессиональные обязанности?

4. Вновь организованная аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» представила в марте 2006 г. в Минфин РФ заявление о выдаче лицензии с приложением следующих документов:

- копий учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации, заверенных Московской регистрационной палатой;
- справки банка об уплате 50% уставного капитала в сумме 3,5 тыс. руб. (уставный капитал согласно уставу определен в 7 тыс. руб.);
- квитанции банка об уплате сбора за выдачу лицензии.

* Минфин РФ вернул документы. Укажите причины возврата документов.

5. Николаев Н. Н. в 2005 г. решил заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно. Сдав соответствующие экзамены, получил сертификат об окончании курса подготовки аудиторов.

Для получения квалификационного аттестата аудитора, он представил в Минфин РФ документы, в том числе:

- заверенные по месту работы копию диплома об окончании Волгоградского юридического колледжа и выписку из трудовой книжки, из которой следовало, что три последних года он работает бухгалтером-претензионистом на заводе;
- заявление установленной формы, где указал, что до призыва в армию и поступления на учебу в колледж привлекался к уголовной ответственности за хулиганство.

*ЦАЛАК вернула документы Николаеву. Укажите причины возврата документов.

6. Отметьте знаком (+) государственные органы, в которых решаются споры экономических субъектов и аудиторских фирм:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1.	Третейский суд	
2.	Арбитражный суд	
3.	Министерство РФ по налогам и сборам	
4.	Министерство финансов РФ	
5.	Суд	
6.	Министерство юстиции РФ	
7.	Министерство имущественных отношений РФ	

7. Отметьте знаком (+) органы государственного регулирования аудиторской деятельности:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1.	Министерство финансов РФ	
2.	Министерство юстиции РФ	
3.	Центральный банк	
4.	Аудиторская палата России	
5.	Счетная палата Федерального собрания	

8. Аудиторская организация получила от внебюджетного фонда предложение заключить договоры на оказание двух видов услуг: обучение бухгалтерского персонала; составление бухгалтерской отчетности.

Единственный специалист аудиторской организации по внебюджетным фондам является сыном заместителя главного бухгалтера внебюджетного фонда.

*Примет ли аудиторская организация оба эти предложения? А если одно, то какое?

9. Индивидуальный аудитор, являющийся специалистом по торговой деятельности, получил предложение от торговой фирмы провести обязательную аудиторскую проверку ее финансовой (бухгалтерской) отчетности.

*Примет индивидуальный аудитор данное предложение?

10. Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

*Определите, что вы будете делать в этом случае.

11. Аудиторская организация в течение года оказывала экономическому субъекту широкий спектр консультационных услуг в области бухгалтерского учета, налогообложения, экономики, финансов, права и управления (в устной и письменной формах).

По окончании года экономический субъект обратился с просьбой к аудиторской организации выдать за дополнительное вознаграждение аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности без проведения проверки.

Аудиторская организация удовлетворила просьбу экономического субъекта.

*Допустимы ли действия аудиторской организации с точки зрения законодательства? Если нет, то какие последствия они повлекут?

12. Сотрудником аудиторской организации является студент экономического вуза, обучающийся по специальности «Бухгалтерский учет и аудит». При подготовке выпускной квалификационной работы данный сотрудник обратился к руководителю аудиторской организации с просьбой предоставить ему практические материалы для исследования в виде комплекса рабочих документов аудитора по любой аудируемой организации.

Руководитель аудиторской организации удовлетворил просьбу сотрудника.

Председателем ГАКа оказался близкий друг руководителя аудируемого предприятия.

*Проанализировать ситуацию, установить характер нарушения и оценить его последствия.

13. Чтобы взять в банке кредит, организация–клиент обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

*Определить, как следует поступать аудитору.

14. Страховая компания предложила аудиторской фирме стать ее аудитором. Однако среди персонала этой фирмы нет специалистов по страховой деятельности.

*Может ли фирма принять данное предложение?

15. 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.

*Определить, что послужило причиной данной ситуации.

16. Отметьте знаком (+) те виды организационно-правовых форм, в которых могут создаваться аудиторские фирмы:

№ п/п	Организационно-правовые формы	Знак (+)
1.	Общество с ограниченной ответственностью	
2.	Открытое акционерное общество	
3.	Закрытое акционерное общество	
4.	Общество с дополнительной ответственностью	
5.	Полные товарищества	
6.	Товарищество на вере	
7.	Производственный кооператив (артель)	

17. Аттестованный аудитор Смирнов А. В., являясь сотрудником аудиторской организации «Комета», принимал участие в разработке пакета внутрифирменных правил (стандартов) аудиторской деятельности этой организации. По окончании разработки и утверждения внутрифирменных

правил (стандартов) копии их остались у Смирнова А. В. Аудиторская организация «Комета» не заключала со своими сотрудниками соглашений, обязывающих их не разглашать их вне деятельности данной организации.

Через два месяца аудитор Смирнов А. В. уволился из аудиторской организации «Комета» и был принят на работу во вновь созданную аудиторскую организацию «Навигатор», которой требовались внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Смирнов А. В. предоставил имеющийся у него пакет правил (стандартов), за что был поощрен премией руководством аудиторской организации «Навигатор». Об этом случайно узнал руководитель аудиторской организации «Комета».

*Проанализируйте сложившуюся ситуацию, определите меру ответственности аудитора Смирнова А. В.

18. Российская аудиторская организация осуществляет свою деятельность как в России, так и за рубежом. В своей работе аудиторы руководствуются внутрифирменными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, разработанными методическим советом аудиторской организации на базе международных стандартов.

*Соответствуют ли внутренние стандарты аудиторской организации требованиям законодательства РФ? Если нет, то как преодолеть несоответствия?

19. В вашу аудиторскую фирму с целью заключения договора на проведение аудита обратилась страховая компания, главным бухгалтером которой является сестра вашей (вашего) супруги (супруга).

* Можете ли вы заключить договор с данной страховой организацией? Не будут ли нарушены основные положения принципа независимости аудитора в случае заключения такого договора?

20. Какие профессиональные этические принципы положены в основу аудиторской деятельности в соответствии с правилом (стандартом) ау-

диторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»?

21. В ходе осуществления аудиторской проверки аудитор провел ряд устных бесед с руководством проверяемой организации, из которых узнал об особенностях финансово-хозяйственной деятельности организации, о масштабах ее производства, о величине рентабельности. Все устные заявления руководства проверяемого экономического субъекта были подтверждены в письменной форме.

* Достаточны ли полученные аудитором аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, исходя из принципа профессионального скептицизма?

22. Аудиторская организация на протяжении трех лет (2003-2005 гг.) оказывает услуги экономическому субъекту по составлению бухгалтерской отчетности. В феврале 2005 г. руководство экономического субъекта обратилось к аудиторской организации с предложением провести обязательную аудиторскую проверку.

Руководство аудиторской организации приняло предложение экономического субъекта и назначило в состав группы аудиторов, не принимавших ранее участия в оказании услуг по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

* Дайте оценку действиям руководителя аудиторской организации.

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Контрольные вопросы

1. Как происходит выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом?
2. Перечислите основные критерии выбора аудиторской фирмы.

3. Как происходит выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудитором?

4. Какие вопросы должны быть обсуждены на стадии предварительного планирования?

5. Укажите назначение письма-обязательства.

6. Какую цель преследует аудитор, детально изучая систему бухгалтерского учета клиента?

7. Приведите состав и содержание письма-обязательства аудитора перед клиентом.

8. Приведите состав и содержание договора на проведение аудиторской проверки.

9. Как осуществляется приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой)?

10. Из каких источников аудитор может получить знания о деятельности экономического субъекта?

11. Какие процедуры должен выполнить аудитор для оценки внутреннего контроля?

12. Перечислите основные аспекты и существенные условия текста договора.

13. На какой период времени может быть заключен договор?

14. От каких факторов зависит оценка стоимости аудиторских услуг?

15. На какие группы можно условно разделить формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг?

16. В чем сущность сдельной оплаты труда?

Ситуации и задания:

1. Извлечение из договора на оказание аудиторских услуг от 01.03.2006 г.

«Аудиторская фирма» № (лицензия в области общего аудита выдана Минфином РФ 21.07.2003 за № сроком на 3 года), именуемая в дальнейшем «исполнитель», и ОАО «Московский ваучерный фонд», именуемый в дальнейшем «Заказчик», заключили настоящий договор о нижеследующем:

1) Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательства по выполнению следующих работ:

- провести восстановление бухгалтерского учета Заказчика за 2004 г.;
- провести обязательную аудиторскую проверку достоверности отчетности Заказчика за 2005 г.

2) Стоимость работ Исполнителя определяется исходя из установленной Аудиторской Палатой России стоимости 1 часа аудиторских услуг 50\$. Расчетное количество часов: на восстановление учета – 1280, на аудиторскую проверку – 320, итого 1600 часов.

*Укажите на факты несоответствия данных, приведенных в договоре, действующему законодательству.

2. Аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» 20.02.2006 г. заключила договор на проведение аудиторской проверки ЗАО «Ветер» за 2005 г.

В ходе проверки было установлено, что предыдущая аудиторская проверка ЗАО «Ветер» (за 2004 г.) не была произведена, хотя по объему финансовых показателей ЗАО подлежало обязательной аудиторской проверке.

В связи с этим аудиторская фирма предложила заключить договор на проведение обязательной аудиторской проверки за 2004–2005 гг.

Однако руководство ЗАО «Ветер» сделать это отказалось, ссылаясь на то, что налоговая инспекция приняла годовой отчет за 2004 г. без аудиторского заключения.

Аудиторская фирма, проведя аудиторскую проверку за 2005 г. и представив заказчику аудиторское заключение, одновременно письменно поставила налоговую инспекцию в известность об уклонении ЗАО «Ветер» от обязательной аудиторской проверки 2004 г.

Рассмотрев письмо аудиторской фирмы, налоговая инспекция направила его для принятия мер в налоговую полицию.

Налоговая полиция за уклонение от обязательного аудита наложила штраф на ЗАО «Ветер» и на генерального директора ЗАО «Ветер».

*Какие нормативные акты в данной ситуации нарушены?

3. Аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» начала аудиторскую проверку ЗАО «Волна» 04.04.2006 г. в соответствии с заключенным с ЗАО «Волна» договором.

15.04.2006 г. в помещении офиса ЗАО «Волна» произошел пожар, в результате чего сгорело помещение бухгалтерии фирмы вместе со всеми хранившимися там на открытых стеллажах документами.

Согласно договору стоимость одного человеко-часа работы аудитора – 100\$, в том числе НДС (по курсу Центробанка РФ на день платежа). Продолжительность рабочего дня аудитора – 6 рабочих часов. В проверке принимали участие два аудитора.

*Определите фактически понесенные аудиторской фирмой затраты, которые подлежат оплате ЗАО «Волна».

4. Экономический субъект предполагает заключить договор на крупную сумму. Руководство предприятия обращается в аудиторскую организацию с предложением определить налоговые последствия для данного договора.

*Определите предмет договора.

5. Руководство предприятия приняло на работу нового главного бухгалтера и по истечении трех месяцев обратилось в аудиторскую организацию с просьбой провести проверку его деятельности за указанный период.

*Определите предмет договора.

6. Общая трудоемкость проведения обязательной годовой аудиторской проверки – 500 человеко-часов; приемлемый уровень рентабельности аудиторской организации – 20%; среднечасовая ставка оплаты труда аудиторов – 500 руб.; прямые затраты (без оплаты труда) – 30 000руб.; косвенные затраты – 20 000 руб.

*Определите примерную договорную стоимость проведения обязательной годовой аудиторской проверки.

7. Крупное акционерное общество, расположенное в Подмоскowie, намерено воспользоваться разовыми консультационными услугами аудиторской фирмы в г. Москве.

*Требуется разработать приемлемую схему взаимоотношений акционерного общества и аудиторской фирмы по оказанию консультационных услуг и возможные формы оплаты аудиторских услуг.

8. Предприятию предстоит крупная торговая сделка. Руководство компании обращается в аудиторскую фирму с просьбой разработать схему налогообложения для данной сделки и соответствующие тексты договоров с контрагентами.

*Сформулируйте предмет договора.

9. Руководство таксопарка г. Ульяновска собирается внедрять новую форму расчета арендной платы за использование автомашин и обращается в аудиторскую фирму с просьбой определить окупаемость таксопарка в условиях внедрения новой арендной платы.

*Сформируйте предмет договора.

10. Вашу фирму пригласили провести аудиторскую проверку. Вы как ответственное лицо провели предварительную экспертизу бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

*Подготовьте письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита, особое внимание уделив ответственности сторон.

11. В ходе обязательной аудиторской проверки экономического субъекта выясняется, что на товарных складах, по данным инвентаризации, имеют место значительные расхождения учетных и фактических данных.

*Требуется составить предварительный план инвентаризации и письменное разъяснение руководству экономического субъекта о необходимости повторной инвентаризации с вашим участием.

12. Аудиторская организация получила предложение от экономического субъекта, ведущего бухгалтерский учет с применением компьютерной программы «Парус», заключить договор на проведение аудита. В аудиторской организации нет специалистов, владеющих этой программой.

*Может ли аудиторская организация принять данное предложение?

13. Экономический субъект предполагает заключить договор на крупную сумму. Руководство предприятия обращается в аудиторскую организацию с предложением определить налоговые последствия для данного договора.

* Определите предмет договора.

14. Составьте письмо-обязательство и договор на оказание аудиторских услуг, исходя из следующих условий.

Предложение от экономического субъекта

Предложение о назначении официальным аудитором

г. Москва

Исх. № 1

4 января 200__г.

Закрытое акционерное общество «Микрос» в лице директора Васина Евгения Петровича, действующее на основании Устава, предлагает Вашей аудиторской организации дать согласие о назначении официальным аудитором в 200__ г.

Краткая характеристика ЗАО «Микрос».

1. ЗАО «Микрос» ведет два вида деятельности: производственную и оказывает консультационные услуги.

2. Бухгалтерский учет централизован и ведется с применением системы «1С».

3. ЗАО «Микрос» имеет один филиал в Ивановской области.

4. Выручка от реализации в год составляет 510 000 МРОТ-Просим Вас рассмотреть наше предложение и дать официальное согласие на имя директора ЗАО «Микрос».

Наш юридический адрес: 108121 г. Москва, ул. Верхняя, 8. Телефон/факс (095) 251-52-56, 251-52-57. E-mail: mikros@dol.ru.

С наилучшими пожеланиями

Директор

Е. П. Васин

Сведения об аудиторской организации

ЗАО «Москва-аудит», ИНН 7726022254. Свидетельство о регистрации № 922073 выдано 07/09/94 Регистрационной Палатой.

Юридический адрес: 117526, г. Москва, пр. Вернадского, д. 91. Телефон/факс: (095) 256-12-83.

Р/с № 40702810400001000459 в АКБ «Лефко-банк» г. Москва, к/с № 30101810000000000683, БИК 044583683.

Генеральный директор

В. Я. Даль

Лицензия на право осуществления аудиторской деятельности № Е 000128 (выдана в соответствии с приказом Минфина России от 25.06.2002 №123 сроком на 5 лет).

15. Охарактеризуйте влияние факторов, определяющих состав аудиторских работ, включаемых в план аудита конкретного аудируемого лица.

16. В ходе проведения аудиторской проверки организации ЗАО «Вымпел» выяснилось, что аудиторские доказательства, полученные из одного источника информации, противоречат доказательствам, полученным из другого источника. Какие действия должен предпринять аудитор в данной ситуации?

ТЕМА 4. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Контрольные вопросы

1. Для чего необходимо планирование аудита?
2. Каковы цели планирования аудита?
3. Какие документы клиента планируется проверить и почему?
4. Какие этапы включает планирование аудиторской проверки?
5. Какие общие принципы проведения аудита используются при планировании?
6. Какие частные принципы проведения аудита используются при планировании?
7. В чем сущность принципа комплексного планирования аудита?
8. В чем сущность принципа непрерывности планирования аудита?
9. В чем сущность принципа оптимальности планирования аудита?
10. Назовите основные стадии планирования аудита?
11. Как используются результаты планирования аудита?
12. От чего зависит объем планирования аудита?

13. Какими документами оформляются результаты планирования аудита?
14. Дайте определение материальности (существенности).
15. Назовите три основных уровня материальности.
16. Дайте определение и поясните сущность аудиторских рисков.
17. В чем заключается разница между общим риском, связанным с предприятием, и риском, связанным с условиями контракта?
18. Дайте понятие приемлемого аудиторского риска.
19. Что означает внутрихозяйственный риск?
20. В чем состоит сущность риска контроля?
21. Что означает риск необнаружения?
22. Какие критерии являются основными для оценки степени риска?
23. В чем заключается предпринимательский риск?
24. Что такое внутренний риск?
25. Каким образом аудитор определяет факторы риска и как он распределяет их по определенным позициям проверки?

Ситуации и задания

1. Внутрихозяйственный риск (ВХР) составляет – 80%, риск контроля (РК) – 50%, риск необнаружения (РН) – 10%.
*Определите приемлемый аудиторский риск.
2. Приемлемый аудиторский риск (ПАР) – 0,05, внутрихозяйственный риск (ВХР) – 0,80, риск контроля (РК) – 0,20.
*Определите риск необнаружения.
3. Для нахождения уровня существенности необходимо использовать следующую таблицу:

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
Балансовая прибыль предприятия	200000	5	
Валовой объем реализации без НДС	1000000	2	
Валюта баланса	100000000	2	
Собственный капитал (итог раздела 4 баланса)	50000	10	
Общие затраты предприятия	800000	2	

*Определите единый показатель уровня существенности.

4. Вашу фирму пригласили провести аудиторскую проверку. Вы как ответственное лицо должны решить, следует ли принимать приглашение.

*Требуется определить круг вопросов, которые необходимо выяснить перед принятием окончательного решения. Выделить направления, которые потребуют особого внимания первичного аудита клиента.

5. В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества по производству стройматериалов с предложением провести инициативный аудит по итогам деятельности акционерного общества за отчетный год. В ходе предварительного знакомства с бизнесом клиента аудитор установил, что акционерное общество занимается реализацией строительных материалов населению за наличный расчет. При этом объем реализации населению составляет примерно 30% от общего объема реализации. Достаточный контроль, которому мог бы довериться аудитор, за этой реализацией не осуществляется.

*Разработайте рабочую программу аудиторской проверки и выделить направления, которые потребуют особого внимания во время первичного аудита клиента.

6. Определите единый показатель уровня существенности на основании следующих данных:

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
Балансовая прибыль предприятия	21289	5	
Валовой объем реализации без НДС	135968	2	
Валюта баланса	128038	2	
Собственный капитал (итог раздела 4 баланса)	20500	10	
Общие затраты предприятия	101341	2	

7. В ходе аудиторской проверки акционерного общества обнаружены факты передачи производственной продукции иногороднему филиалу для дальнейшей реализации. Руководство акционерного общества пояснило, что филиал является самостоятельным субъектом и налогоплательщиком, а объем операций, совершаемых между головным предприятием и филиалом, незначителен.

*Требуется обосновать действия аудитора. В случае принятия решения о необходимости встречной проверки деятельности филиала разработать рабочую программу аудиторской проверки. Выделить необходимые стадии аудита с указанием порядка их проведения.

8. В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества с просьбой подтвердить годовой баланс и дать аудиторское заключение. Официальная справка: акционерное общество образовалось путем приватизации государственного предприятия; работает восемь лет; за последние два года сумело увеличить прибыль от производственной дея-

тельности в 1,7 раза; активы за этот же период возросли на 90%; имеется безусловно положительное аудиторское заключение за предыдущий год.

Ссылаясь на квалифицированного бухгалтера и на персональный контроль за работой бухгалтерии в целом, руководство акционерного общества просит провести аудиторскую проверку в сжатые сроки, с тем чтобы иметь положительное аудиторское заключение к общему собранию акционеров.

*Опираясь на данные официальной проверки, разработать рабочую программу аудиторской проверки, выделив различные стадии с указанием ее порядка и целей.

9. Сотрудник аудиторской фирмы проводит проверку годовой отчетности акционерного общества, являясь при этом владельцем одной акции данного АО.

* Нарушается ли при этом принцип независимости аудиторской деятельности и если да, то почему?

10. При прохождении аттестации претендент А. И.Дудкина получила следующие результаты: правильно ответила на 45 тестов; в первый день устно-письменного экзамена по разделу «Основы правового регулирования имущественных отношений» получила 6 баллов, по разделу «Налогообложение юридических и физических лиц» – 6 баллов, по разделу «Финансы организаций» – 6 баллов; во второй день устно-письменного экзамена по разделу «Бухгалтерский учет и отчетность» – 6 баллов и по разделу «Аудит» – 6 баллов; за решение практической задачи по аудиту она набрала 50 баллов.

* Поставив себя на место члена экзаменационной комиссии, ответьте, какое решение по претенденту А. И.Дудкиной он вынесет – положительное или отрицательное?

11. По результатам аудиторской проверки крупной рекламной компании аудиторская организация подготовила безоговорочно положительное аудиторское заключение.

* Является ли аудиторское заключение гарантией состоятельности аудируемого лица и послужит ли это заключение мотивом к повышению рейтинга рекламной компании?

12. ЗАО «Кипарис» пригласило для проведения аудита за 2005 г. аудиторскую организацию «Бочкин-аудит», которая в 2000 г. провела восстановление бухгалтерского учета, а в 2002 и 2003 гг. вела бухгалтерский учет ЗАО «Кипарис».

* Оцените ситуацию.

13. После завершения проверки экономического субъекта аудиторы отказались вернуть клиенту принадлежащие ему бухгалтерские записи и документы, аргументируя свои действия задержкой выплаты аудиторского вознаграждения. Более того, аудиторы заявили о своем решении разгласить имеющуюся у них информацию посредством ее опубликования в самой известной экономической газете.

* Оцените действия аудиторов, исходя из основных этических принципов аудиторской деятельности.

ТЕМА 5. ОБЩИЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ

Контрольные вопросы

- 1) Что означает термин «система внутреннего контроля»?
- 2) Что включает в себя контрольная среда?
- 3) Какие цели достигаются средствами внутреннего контроля?
- 4) Что необходимо получить аудитору для разработки плана аудиторской проверки?

- 5) Что включают тесты средств контроля?
- 6) В чем заключается единство целей управления и контроля?
- 7) Что является элементами системы контроля?
- 8) Чем вызвана необходимость организации внутреннего управления в современных условиях?
- 9) Назовите главную цель внутреннего аудита.
- 10) На каких этапах рекомендуется вести расчет уровня службы внутреннего аудита?
- 11) Перечислите основные функции службы внутреннего аудита.
- 12) Какие рекомендации следует выполнять при укомплектовании службы внутреннего аудита с целью повышения ее эффективности?
- 13) Что является программой аудита?
- 14) Какова стратегия составления общего плана и программы аудита?
- 15) Дайте определение аудиторской выборки.
- 16) В каких случаях применяется выборочный метод проверки?
- 17) Дайте определение понятиям генеральная и выборочная совокупность.
- 18) Какие методы выборки существуют? Раскройте содержание каждого из них.
- 19) В чем заключается риск выборки?
- 20) Назовите основные виды рисков выборки.
- 21) Охарактеризуйте каждый вид риска.
- 22) Что обязана аудиторская организация для любой выборки?
- 23) Дайте определение аудиторскому доказательству.
- 24) Назовите виды аудиторских доказательств.
- 25) Какие факторы определяют надежность аудиторских доказательств?
- 26) Раскройте понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств.

- 27) При каких обстоятельствах аудиторских риск уменьшается?
- 28) Перечислите методы аудиторской проверки.
- 29) Перечислите предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 30) Что понимается под документированием аудита?
- 31) Что относится к документации аудитора?
- 32) Какими факторами определяются содержание и формы документов аудитора?
- 33) Назовите основные виды рабочих документов аудитора.
- 34) Перечислите реквизиты рабочей документации аудита.
- 35) Сколько лет хранится документация аудитора?
- 36) Требуется пояснить, для чего (для каких целей) аудитор выполняет следующие процедуры:
- оценивает систему внутреннего контроля;
 - оценивает и проверяет систему бухгалтерского учета;
 - проверяет документы на предмет разрешения отраженных в них операций;
 - запрашивает подтверждение (доказательства) отдельных положений.

Ситуации и задания

1. При проверке аудитор собрал следующие доказательства:

- выписку из реестра акционеров – для подтверждения наличия акций в собственности предприятия–клиента;
- акт инвентаризации материально–производственных запасов по результатам инвестиции, проведенной с участием аудитора;
- анализ затрат, подготовленный работником предприятия.

*Распределите полученные доказательства по степени их значимости.

2. Аудитор располагает следующими документами:

- полученными от клиента на основании внешних данных;
- полученными от клиента на основании внутренних данных;
- составленными аудитором на основании бухгалтерских записей

предприятия–клиента;

- полученными от третьих лиц.

*Оцените имеющиеся доказательства с точки зрения их надежности.

3. Балансовая стоимость совокупности – 5 000 000 тыс. руб.

Балансовая стоимость выборочной совокупности – 1 000 тыс. руб.

Ошибка, определенная при выборке – 4%.

*Требуется найти величину искажения по совокупности.

4. Размер выборочной совокупности 30 документов.

Размер генеральной совокупности 300 документов.

*Требуется установить интервал выборки и порядок проведения случайной выборки.

5. Приступая к проверке дебиторов, аудитору необходимо рассчитать размер выборки. Генеральная совокупность (общая сумма дебиторов) – 6 500 000 руб.; допустимая ошибка – 812 500 руб.; риск при выборке – 5%. Обнаружение ошибок не ожидается.

*Рассчитайте размер выборки.

6. Аудитору требуется подтвердить оценку запасов. Стоимость запасов 10 000 руб. Допустимая ошибка – 50 руб.; риск при выборке – 10%.

*Определите размер выборки при условии:

- ожидается одна ошибка – фактор надежности 3,84%;
- ошибки не ожидаются – фактор надежности 2,31%.

7. Аудитор планирует проверить 55 счетов на покупку. Фактор надежности 2,31.

*Определите допустимую ошибку.

8. При проверке 55 документов на покупку аудитор обнаружил две ошибки. Фактор надежности 5,33%.

*Определите допустимую ошибку, если уровень доверия равен 90%.

9. В ходе проведения аудиторской проверки организации ЗАО «Вымпел» выяснилось, что аудиторские доказательства, полученные из одного источника информации, противоречат доказательствам, полученным из другого источника.

*Какие действия должен предпринять аудитор в данной ситуации?

10. Для предварительной оценки надежности внутреннего контроля за наличием и движением денежных средств в кассе аудитор проводит устный опрос старшего кассира, главного бухгалтера и других специалистов.

*Сформулируйте вопросы для проведения опроса персонала аудируемой организации и запишите их в таблице следующей формы:

ПН	Вопрос	Вариант ответа	Запрашиваемые документы, информация

11. Спроектируйте форму рабочего документа аудитора при аудите производственного предприятия с учетом требований, предъявляемых правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита» в случае проверки операций с подотчетными суммами.

12. Какое количество договоров поставки следует проверить для определения правильности начисления резерва на гарантийный ремонт, если уровень существенности, определенный для данных операций, составляет 77 тыс. руб. Кроме того, за проверяемый период заключено 526 договоров с номера 33 по 559 на общую сумму 683 000 руб. Предприятие характери-

зуется высоким уровнем внутривладельческого риска и риска средств контроля. Значение коэффициента доверия 1,5.

13. Используя условия задания 12, сформировать выборочную совокупность случайным способом. Решение оформить в виде таблицы. При решении задачи использовать данные таблицы случайных чисел по строке 7 и графе 3 (см. приложение 1). В дальнейшем случайные числа определяются путем движения вниз по указанной графе таблицы случайных чисел.

* Номер элемента выборки

Случайное число

Порядковый номер договора

14. По условиям задания 12 произвести формирование выборочной совокупности методом систематического отбора номеров договоров, случайное число выбираем из таблицы случайных чисел по строке и графе 3. Решение оформить в виде таблицы:

Номер элемента выборки	Порядковый номер договора

15. Определите состав работ общего плана управленческого и финансового аудита в соответствии с содержанием названных видов аудиторской деятельности.

16. Назовите работы планов аудита основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств и других групп имущества, принимая во внимание осуществляемые с имуществом группы операций.

17. Назовите работы, которые следует предусмотреть в общем плане аудита в разрезе доходов, расходов и финансовых результатов.

18. Охарактеризуйте влияние факторов, определяющих состав аудиторских работ, включаемых в план аудита конкретного аудируемого лица.

19. Разработайте программы аудита по отдельным разделам общего плана аудита в соответствии с предметной областью вашей практической деятельности либо индивидуальным учебным заданием.

ТЕМА 6. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Контрольные вопросы

1. Назовите основные принципы, которыми должен руководствоваться аудитор при общении с руководством экономического субъекта.
2. Какова цель общения с руководством экономического субъекта до начала аудита?
3. Какова цель общения с руководством экономического субъекта во время аудита?
4. Какова цель общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита?
5. Зачем аудитор на разных этапах проведения проверки необходимо получать разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта?
6. Что относится к документации аудитора?
7. Какими факторами определяются содержание и формы документов аудитора?
8. Назовите основные виды рабочих документов аудитора.
9. Какая информация должна быть в рабочих документах?
10. Когда при экспертизе договоров аудитор привлекает эксперта?
11. Кто может быть признан экспертом?
12. Для каких целей и когда приглашаются эксперты?
13. Назовите основные вопросы, для решения которых аудиторской организации может потребоваться эксперт.

14. Какие требования предъявляются к квалификации эксперта?
15. Требуется ли соблюдать независимость эксперта? В чем состоит независимость эксперта?
16. Нужно ли согласие аудируемого лица на привлечение аудитором эксперта?
17. Как поступает аудиторская организация, если руководство аудируемого лица отказывается от привлечения эксперта?
18. Перечислите виды работ эксперта.
19. В каком виде представляются результаты работы эксперта?
20. Как должен поступить аудитор, если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявлены существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией аудируемого лица?
21. Освобождается ли от ответственности аудитор с привлечением эксперта?
22. Кто такие аффилированные лица?
23. Перечислите операции со связанными сторонами в ходе аудита (аффилированные лица).
24. Используется ли работа другой аудиторской организации?

Ситуации и задания

1. Сформулируйте цели, которые могут ставиться перед аудитором при выполнении специального аудиторского задания по экспертизе договоров.
2. Охарактеризуйте структуру и содержание заключения по специальному аудиторскому заданию по экспертизе договоров.
3. Назовите показатели, которые следует определить при экономической экспертизе договора.

4. Выполните правовую и экономическую экспертизу выбранного вами договора.

5. Проведите синтаксический (формальный) контроль кассового отчета и приложенных к нему документов. Выявите правильность форм документов, наличие обязательных реквизитов, корректность написания знаков и слов.

При проверке дополнительно следует использовать документы:

Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций – постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. №88;

Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации – письмо Центрального Банка РФ от 4 ноября 1993 г. №18;

Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации – постановление Госкомстата России от 24 марта 1999г. №20.

Результаты проверки представьте в виде аналитической справки аудитора, которая составляется в произвольной форме. Все выявленные нарушения сгруппируйте по видам, сделав ссылки на первичные документы.

ТЕМА 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ

АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Контрольные вопросы

1. Что должны отражать в аудиторском заключении начальные и сравнительные показатели?

2. Какие процедуры может провести аудиторская организация на выборочной основе?

3. Что должен предпринять аудитор в случае обнаружения фактов невыполнения экономическим субъектом требований нормативных актов?

4. Что понимается под прогнозной финансовой информацией?
5. Для чего прогнозная финансовая информация может быть подготовлена?
6. Дайте определение понятию «оценочные значения».
7. Перечислите виды оценочных значений.
8. Назовите методы аудита оценочных значений.
9. Что включает в себя прочая информация?
10. Что должна сделать аудиторская организация, если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью?
11. Перечислите признаки, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности.
12. Что должен делать аудитор, если руководство аудируемого лица отказывается давать оценку способности предприятия?
13. Что означает термин «события после отчетной даты»?
14. На какие три группы разделены все «события после отчетной даты»?
15. Назовите нормативный акт, регламентирующий признание и отражение событий, произошедших после отчетной даты, но до даты представления бухгалтерской отчетности.
16. Какие действия должен предпринять аудитор, если ему после даты представления отчетности и после даты подписания аудиторского заключения становятся известны события, произошедшие после отчетной даты?
17. Кто несет ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения?

18. Какие мероприятия предусматриваются на заключительной стадии аудиторской проверки?

19. Дайте определение понятию «письменная информация».

20. Какова цель предоставления письменной информации?

21. Каково содержание письменной информации аудитора?

22. Какие сведения должны содержаться в обязательном порядке в письменной информации?

23. Какие дополнительные сведения могут включаться в письменную информацию?

Ситуации и задания

1. Аудиторская фирма ЗАО «Аудитор-консультант» 25.02.2006 г. закончила договор с ЗАО «Ветер» на проведение аудиторской проверки за 2005 г.

ЗАО «Ветер» составило годовую финансовую (бухгалтерскую) отчетность за 2005 г. 30.03.2006 г. и в тот же день направило ее почтой (заказным письмом) в налоговую инспекцию.

10.04.2006 г. в ЗАО «Ветер» произошел пожар, уничтоживший значительную часть товаров и холодильного оборудования.

В соответствии с договором аудиторская фирма закончила аудиторскую проверку ЗАО «Ветер» 15.04.2006 г.

*Следовало ли в аудиторском заключении от 15.04.2006 г. отражать оценку события, произошедшего 10.04.2003 г., если аудиторское заключение было выдано в части достоверности отчетности за 2005 г.?

2. По результатам аудиторской проверки ЗАО «Лада» составлен письменный отчет. Руководитель ЗАО «Лада», сославшись на то, что плохо разбирается в бухгалтерском учете, попросил руководителя аудиторской организации передать этот документ юристу Федеральной комис-

сии Российской Федерации по рынку ценных бумаг (аудиторская проверка была необходима для получения лицензии на осуществления деятельности на РЦБ).

*Правильно ли поступит аудиторская организация, если удовлетворит просьбу руководителя ЗАО «Лада»?

3. В аудиторской организации «Пресс – аудит» работают способные и талантливые аудиторы, каждый из которых творчески относится к написанию и оформлению письменных отчетов о результатах проведения аудита. Руководство аудиторской организации всячески поощряет такой порядок.

*Оцените действия руководства аудиторской организации «Пресс - аудит».

4. Аудиторская организация в письменной информации о результатах аудиторской проверки сделала следующую запись: «В процессе аудита выборочно проверено начисление амортизационных отчислений за май проверяемого отчетного периода. Ошибок не обнаружено, так как в этом месяце движения основных средств не происходило. По нашему мнению, в следующих месяцах при приобретении объектов основных средств возможно появление ошибок».

*Не нарушено ли в данном случае требование какого – либо аудиторского стандарта?

5. Приведите примеры выражения мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в виде:

- 1) безоговорочно положительного аудиторского заключения;
- 2) аудиторского заключения с привлекающей внимание частью;
- 3) отказа от выражения мнения в аудиторском заключении;
- 4) отрицательного аудиторского заключения;
- 5) мнения с оговоркой вследствие:

- ограничения объема аудита;
- разногласий между аудитором и руководством аудируемого лица относительно допустимости учетной политики и метода ее применения;
- разногласий между аудитором и руководством аудируемого лица относительно раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

ТЕМА 8. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ – ИТОГОВЫЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Контрольные вопросы

1. Что понимают под аудиторским заключением по финансовой (бухгалтерской) отчетности?
2. Чем обусловлена необходимость соблюдения единства формы и содержания аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности?
3. Кому адресуется аудиторское заключение?
4. Приведите определение и состав аудиторского заключения.
5. Какие виды аудиторских заключений вы знаете?
6. Какие сведения отражаются в вводной части аудиторского заключения?
7. Какова структура аудиторского заключения?
8. Что включает аналитическая часть аудиторского заключения?
9. Что включает итоговая часть аудиторского заключения?
10. Какие сведения приводятся в части аудиторского заключения, описывающей объем аудита?
11. Что понимают под объемом аудита?
12. Зачем в аудиторском заключении перечисляются основные нормативные документы, в соответствии с которыми проведен аудит?

13. Обязательно ли в аудиторском заключении указывать его дату? Обоснуйте свою позицию.

14. Кто подписывает аудиторское заключение? Требуется ли в аудиторском заключении печать аудируемого лица?

15. Прилагается ли финансовая (бухгалтерская) отчетность к аудиторскому заключению? Как она должна быть оформлена?

16. Как оформляется аудиторское заключение, в каком количестве экземпляров?

17. Кому предоставляется аудиторское заключение?

18. О чем свидетельствует безоговорочное положительное аудиторское заключение?

19. Какие модификации аудиторского заключения вы знаете?

20. О чем свидетельствует мнение аудитора с оговоркой?

21. О чем свидетельствует отказ аудитора от выражения мнения в аудиторском заключении?

22. Какие обстоятельства приводят к выражению отрицательного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности?

23. Перечислите принципы составления аудиторского заключения.

24. В чем заключается заведомо ложное аудиторское заключение?

25. Как можно установить факт составления заведомо ложного аудиторского заключения?

26. Какая ответственность предусмотрена Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» за составление заведомо ложного аудиторского заключения?

Ситуации и задания

1. В аналитической части аудиторского заключения (отчете аудиторской фирмы ЗАО «Аудитор-консультант» экономическому субъекту об

общих результатах проверки) изложены обстоятельства, существенно влияющие на достоверность проведенной отчетности, даны конкретные предложения по устранению отмеченных нарушений и недостатков.

В связи с этим аудиторская фирма и в итоговой части аудиторского заключения от 10.03.2006 г. сделала следующую запись:

«По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельств, указанных в предыдущих параграфах настоящего заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т. е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО «Московский чековый инвестиционный фонд» по состоянию на 01.01.2006 г. и финансовых результатов его деятельности исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ».

Договор на проведение аудиторской проверки был составлен 21.12.2005 г.

Срок действия договора – с 21.12.2005 г. по 10.03.2006 г.

В разделе договора «Порядок расчетов» указано, что Заказчик произведет платежи единовременно, после сдачи работ по договору.

В разделе договора «Порядок сдачи-приемки работ» указано:

- по завершении работ Исполнитель предоставляет Заказчику акт сдачи-приемки работ;

- Заказчик обязуется в течение 10 дней со дня получения акта приемки-сдачи работ рассмотреть, при отсутствии возражений – подписать и направить Исполнителю подписанный акт сдачи-приемки работ или мотивированный отказ от приемки работ.

ОАО «Московский чековый инвестиционный фонд» письмом от 20.03 2006 г. сообщило ЗАО «Аудитор-консультант» об устранении отмеченных недостатков.

*Каковы дальнейшие действия ЗАО «Аудитор-консультант»?

Какова форма выданного аудиторского заключения от 10.03.2006 г.?

2. Приведите примеры изложения:

- вводной части аудиторского заключения;
- информации об объеме аудита.

3. Назовите ситуации, в которых аудитор имеет основание выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в виде:

- безоговорочного положительного аудиторского заключения;
- аудиторского заключения с привлекающей внимание частью;
- отказа от выражения мнения в аудиторском заключении;
- отрицательного аудиторского заключения;
- мнения с оговоркой.

4. Составьте условно–положительное аудиторское заключение.

При оформлении заключения используйте нижеприводимую информацию. При проверке установлено завышение прибыли в связи с не начислением износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов на сумму 965,3 тыс. руб. Занижена прибыль в связи с необоснованным списанием на издержки обращения расходов на 813,7 тыс. руб. Занижен налог на добавленную стоимость в связи с неправильным определением льгот и объема реализации продукции с неправильным определением льгот и объема реализации продукции на 12415,1 тыс. руб.

Другие показатели годового баланса, отчета о прибылях и убытках соответствуют данным, сложившимся в бухгалтерском учете на протяжении отчетного года и нашедшим свое отражение в журналах – ордерах и Главной книге.

Допущены отступления в учетной политике предприятия в части наличной денежной выручки и ее использования на текущие расходы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях становления и развития рыночной экономики возникли и получили достаточно широкое распространение операции с ценными бумагами и нематериальными активами.

Приток в Россию иностранного капитала, появление большого числа иностранных компаний и их представительств, филиалов и дочерних предприятий настоятельно потребовали ознакомления с международными правилами не только ведения «бизнеса», но и юридического, таможенного и учетного оформления сделок.

Главная цель аудита – обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Реформирование системы бухгалтерского учета, возникновение и развитие налогового учета, внедрение в российскую практику международных стандартов финансовой отчетности предопределили значительные изменения требований к аудиту.

Пособие имеет непосредственную практическую направленность на слушателей, изучающих бухгалтерский учет и аудит.

ГЛОССАРИЙ

Аккредитив – это:

- 1) Денежный документ, удостоверяющий право лица на имя которого он выдан, получить в кредитном учреждении указанную в нем сумму;
- 2) Один из видов банковского счета.

Акт – первичный документ, широко применяемый в бухгалтерском учете. Составляется обычно комиссией. Форма акта зависит от его назначения (акт приема-передачи основных средств, выполненных работ, услуг, акт ликвидации основных средств, порчи и потерь материальных ценностей, недостачи и др.), т. е. акт – это:

- 1) документ, содержащий результаты документальной проверки хозяйственно-финансовой деятельности;
- 2) имеющее юридическую силу подтверждение о выполнении договора, являющееся основанием для взаиморасчетов.

Актив – часть бухгалтерского баланса, отражающая на определенную дату в денежном выражении средства предприятия, их состав и размещение. Кроме актива, бухгалтерский баланс имеет и пассив.

Активные счета – основные счета бухгалтерского учета, отражающие состояние и движение средств и имущества предприятия.

Акцепт – согласие на оплату расчетных и товарных документов или товаров.

Анализ – метод исследования, заключающийся в рассмотрении отдельных сторон, свойств, составных частей предмета анализа. В аудите целью анализа бухгалтерской отчетности экономического субъекта является предоставление возможности аудитору на основе аудиторских процедур констатировать, является ли такая бухгалтерская отчетность достоверной во всех существенных отношениях.

Анализ финансовой деятельности – разновидность финансового контроля, предполагающая детальное изучение периодической или годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью общей оценки результатов финансовой деятельности.

Аналитический учет – учет, дающий детализированные показатели в денежном, а в необходимых случаях и в натуральном выражении.

Аудит – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудит внешний – термин, используемый для разграничения между деятельностью внешнего аудитора и внутреннего аудитора и разграничения аудита внешнего и аудита внутреннего.

Аудит внутренний – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы и группы внутренних аудиторов.

Аудит автоматизированных систем учета – проверка достоверности учетной машинной информации.

Аудитор – физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством и аттестованное в установленном порядке на право осуществления аудиторской деятельности. Аудито-

ры могут заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно как физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели), либо в качестве штатного работника аудиторской организации, а также в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора.

Аудитор внутренний – сотрудник подразделения внутреннего аудита, организованного экономическим субъектом.

Аудитор, работающий самостоятельно – аудитор, занимающийся аудиторской деятельностью как физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, зарегистрированное в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя.

Аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц) и оказание сопутствующих услуг.

Аудиторская проверка инициативная – проверка, проводимая аудиторской фирмой (аудитором) по решению экономического субъекта, в том числе и по инициативе одного из собственников (учредителей, акционеров).

Аудиторская проверка обязательная – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Акционерное общество – хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций.

Аудиторские стандарты - совокупность общепринятых (российских и международных) и внутрифирменных стандартов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Аттестация (в аудите) – проверка квалификации физических лиц, изъявивших желание заниматься аудиторской деятельностью.

Аналитические процедуры по существу являются аудиторской процедурой и включают детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Аудиторское заключение – это:

1) Заключение, которое дается по итогам проверки и подтверждает или не подтверждает достоверность отчетности клиента.

2) Официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

Баланс бухгалтерский – форма бухгалтерской отчетности, отражающая и характеризующая в обобщенных денежных показателях средства фирмы по их состоянию, размещению, использованию и источникам образования.

Балансовая прибыль – прибыль от реализации продукции, работ, услуг; прибыль от реализации основных фондов и иного имущества; доходы от вне реализационных операций, уменьшенные на сумму расходов по этим операциям.

Балансовый метод – сопоставление, уравнивание противостоящих величин, характеризующих соответствующие явления (приход и

расход средств, товарно-материальных ценностей и др.). Балансовый метод применяется при составлении баланса (бухгалтерского баланса, оборотно-сальдового баланса, баланса доходов и расходов предприятия, баланса денежных доходов и расходов населения и других). Балансовый метод широко применяется в статистике, учете и планировании.

Банковские документы – документы, которые содержат необходимую и достаточную информацию для осуществления банковских операций. К ним относятся платежные поручения, требования-поручения, чековые книжки, аккредитивы и другие.

Бесспорное взыскание – система установленных законодательством платежей в бюджет взносов и отчислений юридических и физических лиц, составляющих доходы государственного бюджета.

Брак – изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям установленных стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению.

Бухгалтер – специалист по организации и ведению бухгалтерского учета. В РФ бухгалтеров готовят в высших и средних специальных учебных заведениях.

Бухгалтерия – подразделение (отдел, управление), которое включает учетные аппарат предприятия (организации), занимается бухгалтерским учетом, контролем (внутренним аудитом) и анализом хозяйственной деятельности. Бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением. Бухгалтерию возглавляет главный (старший бухгалтер), она включает старших бухгалтеров, бухгалтеров, счетоводов, кассира и других специалистов. Структура и состав бухгалтерии зависит, прежде всего, от величины предприятия, видов выполняемых работ, структуры предприятия.

Бухгалтерская отчетность – единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение экономического субъекта и результаты его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по результатам отчетного периода и по состоянию на отчетную дату по установленным формам.

Бухгалтерские книги – официальные документы, в которых отражают статьи баланса, покупаемые и продаваемые товары, источники доходов и расходов, а также должностные оклады.

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Бюджет времени аудиторов – время, за которое конкретные непосредственные исполнители проверки должны осуществить все процедуры.

Бюджет времени проверки – общее время, отведенное на аудиторскую проверку в человеко-часах.

Ведение счетов – оформление расчетных счетов, учет движения средств на счетах, осуществление расчетов посредством использования счетов.

Выборка аудиторская – это:

1) В широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

2) В узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью в основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

Выписка – воспроизведение части документа; например выписка из банковского счета клиента показывает состояние счета на определенную дату.

Ведомственный финансовый контроль – контроль, осуществляемый федеральными органами государственной власти, органами государственной власти, органами государственных субъектов РФ, организациями за законностью расходования государственных средств, поступивших в их распоряжение, за полнотой и своевременностью использования обязательств перед федеральным бюджетом, бюджетами субъектов РФ и внебюджетными фондами.

Внутрихозяйственный финансовый контроль – контроль, осуществляемый самим экономическим субъектом (в первую очередь, бухгалтерией) за финансово-хозяйственной деятельностью этого предприятия, его филиалов, представительств и дочерних предприятий.

Выборка – выбор аудиторского образца осуществляется с использованием соответствующей техники выборочного метода применительно к определенной совокупности.

ГРОСБУХ – главная бухгалтерская книга.

Группа аудиторская – группа лиц, включающая руководителя группы, аудиторов, ассистентов аудитора, экспертов, стажеров и технических работников, как являющихся сотрудниками данной аудиторской организации, принимающая непосредственное участие в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта.

Государственный финансовый контроль – контроль за использованием федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, бюджетов государственных внебюджетных фондов, организаций денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых льгот и преимуществ.

Данные прямого наблюдения – данные визуального осмотра, вербального общения с персоналом клиента.

Дата – указание числа, месяца и года составления и подписания документа, его вступления в силу.

Дата составления бухгалтерской отчетности – последний календарный день в отчетном периоде; дата, на которую закрываются счета, учетные регистры, составляются баланс и бухгалтерская отчетность.

Дата подписания заключения аудитора – дата, проставленная на аудиторском заключении при его подписании, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом.

Датирование – указание в бумагах (документах) даты их составления, принятия, утверждения.

Дебиторская задолженность – сумма долгов, причитающихся предприятию, фирме, компании стороны других предприятий, фирм, а также граждан являющихся их должниками (дебиторами).

Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности – действия, предпринимаемые аудитором для формирования обоснованного мнения о наличии либо отсутствии искажений бухгалтерской отчетности.

Достоверность бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях – степень точности бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Детальная характеристика – необходимый для планирования аудиторской проверки обзор клиента.

Доказательства аудиторские – информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат его анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников.

Документ – (от лат. Documentum – доказательство) – письменное свидетельство, отображение определенных данных на бумажном носителе. Данные о хозяйственных операциях отражаются в документе. Документы являются основными носителями бухгалтерской информации.

Документация бухгалтерского учета – совокупность материальных носителей информации, составляемая экономическим субъектом по установленным требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета и включающая в себя: первичные учетные документы; сводные учетные документы; регистры бухгалтерского учета; данные внутренней бухгалтерской отчетности.

Документооборот – движение документов в учетном процессе с момента их составления до сдачи в архив. Документы, составленные в хозяйственных подразделениях предприятия, передаются в бухгалтерию. В последней они проверяются по форме и содержанию, группируются по однородным признакам и служат основанием для записей в учетных регистрах. После записей в учетных регистрах документы переплетаются в папки и используются для различных справок, проверок и документальных ревизий. Документы, имеющие научно-историческую ценность, по истечении установленных сроков сдаются в местный государственный архив, а старые документы уничтожаются. На каждом предприятии должен быть план документооборота, в котором предусматривается, кто отвечает

за составление соответствующих документов, что, кому и в какой срок предоставлять.

Договор – добровольное соглашение двух или несколько лиц (экономических субъектов), заключаемое на предмет выполнения каждым из них принимаемых на себя обязательств по отношению к другим участникам.

Журнально-ордерная форма учета – форма учета, при которой учетные данные систематизируются в специальных регистрах – журналах ордерах, которые ведутся по кредиту бухгалтерских счетов, и вспомогательных к ним ведомостях, составленных по дебету счетов. При такой форме учета исключается многократность записей и происходит объединение статистического и аналитического учета.

Задолженность кредиторская – денежные средства, временно привлеченные предприятием, подлежащие возврату юридическим и физическим лицам, у которых они заимствованы и которым они не выплачены. З.к. составляют в основном неосуществленные платежи поставщиками за отгруженные товары, неоплаченные налоги, невыплаченная начисленная заработная плата, невнесенные страховые взносы, неоплаченные долги.

Задача аудита – оказание помощи специалистам предприятия в улучшении постановки учета и отчетности, повышении экономической обоснованности при принятии управленческих решений.

Заключение аудитора – документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации. Заключение аудитора имеет юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов и предназначено для любых пользователей бухгалтерской отчетности экономиче-

ского субъекта. Форма и содержание Заключение аудитора должно отвечать положениям действующих нормативных актов и соответствующего правила (стандарта аудиторской деятельности).

Заключение эксперта – результаты работы эксперта, изложенные в письменном виде.

Законодательство – правовые акты бухгалтерского, налогового законодательства, хозяйственного права, гражданского права и другие нормативные документы.

Значимые позиции – это позиции учетной системы клиента, которые потенциально могут содержать ошибки, оказывающие влияние на финансовый результат.

Индивидуальные задания аудиторов – конкретные области проверки, закрепляемые за аудиторами и составляющие в совокупности программу проверки.

Информационное письмо – отчет о проверке, предоставляемый клиенту и содержащий описание обнаруженных проблем и ошибок, а также рекомендации по их устранению.

Искажение бухгалтерской отчетности – неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами Российской Федерации правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Предусмотренные нормативными документами Российской Федерации факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они являются обоснованными и в установленном порядке отражены в пояснительной записке в годовой бухгалтерской отчетности, не должны рассматриваться аудитором как искажения бухгалтерской отчетности.

Искажение бухгалтерской отчетности – искажение бухгалтерской отчетности, имеющее существенный характер, т. е. значительно влияющее на достоверность бухгалтерской отчетности.

Интеллектуальная собственность – совокупность объектов авторского и изобретательского права; охватывает права, относящиеся, в том числе, к изобретениям, открытиям, ноу-хау и пр.

Контроль – это:

1) проверка с целью обеспечения правильности и законности определенных действий;

2) неотъемлемая часть системы управления, целью которого является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Конфиденциальность информации – в аудите один из принципов аудита, заключающийся в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не в праве 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.

Котировка – определение курсов иностранных валют, ценных бумаг или цен товаров на бирже; официальная публикация о биржевых курсах ценных бумаг, иностранной валюты, товаров.

Клиент – лицо, пользующееся услугами учреждения, организации, предприятия, постоянные покупатели, заказчики.

Контракт – юридически обязательное соглашение между двумя или несколькими лицами, в котором определяются действия, подлежащие исполнению с их стороны, и ответственность за выполнение (невыполнение) этих действий.

Конфиденциальность информации – 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 РФ.

Конфиденциальные сведения – сведения, составляющие коммерческую, производственную тайну, не подлежащие широкому оглашению.

Контроль качества аудита – методики и процедуры, принятые аудиторской организацией для того, чтобы ее руководство получило уверенность в том, что в ходе всех аудиторских проверок, проводимых этой организацией, выполняются требования правил (стандартов) аудиторской деятельности и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.

Критический компонент – показатель деятельности экономического субъекта, который имеет тенденцию заметно варьировать год от года.

Лимит кассы – сумма денежных средств, которая может постоянно находиться в кассе предприятия.

Листок-расшифровка – учетный регистр, применяемый при журнально-ордерной форме учета. Листок-расшифровка применяется по кор-

респондирующим счетам для расшифровки сумм по статьям аналитического учета.

Льгота – частичное освобождение от выполнения определенных обязанностей. Например, физическим лицам установлены соответствующие льготы по подоходному налогу из заработной платы. Льготы могут предоставляться предприятиями и организациями по налогу надбавленную стоимость, прибыль и др.

Лицензия – специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

Лицензируемый вид деятельности – вид деятельности, на осуществление которого на территории РФ требуется получение лицензии в соответствии с законом.

Лицензирование – мероприятия, связанные с предоставлением лицензий, переоформлением документов, подтверждающих наличие лицензий, приостановлением и возобновлением действия лицензий, аннулированием лицензий и контролем лицензирующих органов за соблюдением лицензиатами при осуществлении лицензирующих видов деятельности соответствующих лицензионных требований и условий.

Лицензированные требования и условия – совокупность установленных положениями о лицензировании конкретных видов деятельности, требований и условий, выполнение которых лицензиатом обязательно при осуществлении лицензируемого вида деятельности.

Лицензирующие органы – федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, осуществляющие лицензирование в соответствии с Законом.

Лицензиат – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, имеющие лицензию на осуществление конкретного вида деятельности.

Ликвидационная концепция учета – все активы рассматриваются не с точки зрения их стоимости в производственном цикле предприятия, а исходя из их продажной стоимости на свободном рынке.

Налоги – обязательные платежи предприятий и физических лиц в государственный или местный бюджет. С физических лиц удерживается подоходный налог, с предприятий – налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество и др.

Начальный (вступительный) бухгалтерский баланс – первый баланс предприятия, составленный в начале его деятельности.

Наблюдение (мониторинг) – постоянный контроль, например со стороны кредитных организаций, за использованием выданных ссуд и финансовым состоянием клиентов.

Независимость аудитора – один из принципов аудита, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения, финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающий отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности.

Нормальные условия труда – те, при которых рабочие места согласно заданиям-нарядам, маршрутным местам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, инструментом и т. п.

Независимость аудитора – обязательное отсутствие у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой–либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой–либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает.

Объем аудиторской проверки – оценка аудитором (аудиторской организацией) количества и глубины проведения аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, которое требуется для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора.

Ответственность экономического объекта – санкции, связанные с неисполнением экономическим субъектом своих обязательств по заключенному с аудитором (аудиторской организацией) договору на проведение аудита. Формы и виды О. Э. С. определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Отчет кассира – отчет, составляемый кассиром предприятия. Отчет представляет копию кассовой книги и содержит сведения об операциях, которые прошли по кассе.

Отчетность – совокупность выходных форм – таблиц, в которых отражены итоговые данные за определенный период (месяц, квартал, год). Отчетность представляется в установленные сроки в налоговые инспекции, органы Госкомстата и банка.

Оперативный финансовый контроль – контроль, осуществляемый главным бухгалтером предприятия за соответствием проводимых хозяйственных операций законодательству РФ.

Ошибка выборки, допустимая в аудите – максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе этой выборки.

Ошибка выборки, ожидаемая в аудите – примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, которое аудитор до начала проведения аудиторской выборки предполагает обнаружить в ходе ее проведения.

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. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Ответственность экономического субъекта – санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением экономическим субъектом своих обязательств по заключенному с аудитором (аудиторской организацией) договору на проведение аудита.

Отказ от составления заключения аудитора – выражаемое в письменном виде по форме, определенной правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мнение аудитора в том, что влияние ограничения объема аудита является настолько существенным, что аудитор не в состоянии получить аудиторские доказательства, достаточные для подготовки безусловного заключения аудитора, отрицательного заключения или условно-положительного заключения, а также в том случае, если в ходе аудита возникли обстоятельства, нарушающие принцип независимости аудитора.

Оценка в аудите – представление аудитора о количественных и качественных характеристиках рассматриваемого предмета.

Объем аудиторской проверки – оценка аудитором (аудиторской организацией) количества и глубины проведения аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, которое требуется для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора.

Объем выборки в аудите – количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности.

Оферта – предложение заключить договор одной из сторон и ее акцепт (принятие предложения) другой стороной.

Пассив – (от лат. Passivus – недейтельный, противоположный активу) – часть бухгалтерского баланса предприятия, в которой показываются источники образования и назначения средств предприятия. Пассив баланса подразделяется на разделы и статьи.

Первичный бухгалтерский документ – это письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации.

Первоначальная стоимость основных средств (фондов) – стоимость основных средств при их поступлении на предприятие.

Переводной вексель(тратта) – выписывается кредитором (трассантом) и содержит приказ дебитору (трассату) уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу (ремитенту) или предъявителю. Этот документ превращается в долговое обязательство после его акцепта трассатом.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

Подотчетные лица - физические лица, получившие денежные суммы под отчет для предстоящих расходов. Для учета расчетов с подотчет-

ными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Подотчетные суммы - денежные суммы, выданные работникам предприятия на предстоящие расходы (командировки, оплату услуг и др.). Под отчет выдаются деньги только в случае необходимости расходов и могут расходоваться только по назначению. Выдача денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности - нормативные документы, регламентирующие требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг, а также к оценке качества аудита, порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Проверка аудиторская – мероприятие, заключающиеся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

Проверка аудиторская инициативная – аудит проводимый в любое время и в тех объемах, которые будут установлены самостоятельным решением органа управления экономического субъекта, являющегося юридическим лицом, либо решением физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью (инициаторов аудита).

Программа аудита – совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей.

Простой в работе – время вынужденных перерывов в работе и не по вине рабочего.

Простой вексель – это письменное долговое денежное обязательство одной стороны (векселедателя) уплатить определенную сумму по наступлении срока платежа другой стороны (векселедержателю) по совершенным торговым сделкам или в уплату за выполненные работы (услуги).

Программа аудита – совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей.

Процедура аудиторская – определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Письмо – обязательство аудитора – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта-клиента и аудитора (аудиторской организации) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Планирование аудита – определение стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, составления общего плана аудита, разработки аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Пользователи бухгалтерской отчетности – юридические и физические лица, заинтересованные в достоверности информации об экономическом субъекте.

Постоянное досье – содержит информацию, важную для аудита на протяжении длительного времени.

Представительность выборки – свойство некоторой аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности.

Прогнозная финансовая информация – информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово–хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут, и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Программа тестов средств контроля – представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета; назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Предварительный финансовый контроль – контроль, проводимый до совершения финансовых операций.

Раздел бухгалтерского баланса – группа однородных статей актива и пассива бухгалтерского баланса. В активе и пассиве баланса имеется одинаковое количество разделов.

Резидент – лицо (юридическое или физическое), имеющее постоянное место пребывания в данной стране. Для юридических лиц статус резидента обычно определяется на основе места их образования, регистрации, местонахождения центрального руководящего органа.

Реквизиты – данные, которые должны содержаться в первичном документе (чеке, векселе, наряде) для признания его действительным.

Риск аудиторский – субъективно определяемая аудитором вероятность признания по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской

отчетности нет. А. р. включает в себя: внутривладельческий риск; риск системы внутреннего контроля; риск не обнаружения ошибок и искажений в бухгалтерской отчетности.

Риск внутривладельческий – субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, классе фактов хозяйственной деятельности, бухгалтерской отчетности экономического субъекта в целом до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует; характеристика степени подверженности возможным искажениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, класса фактов хозяйственной деятельности и бухгалтерской отчетности в целом.

Риск необнаружения – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности; показатель качества работы аудитора зависит от квалификации аудитора и особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

Риск средств контроля – субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существенные на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять искажения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений.

Ревизия – наиболее глубокий и всеобъемлющий метод финансового контроля с целью проверки законности, правильности, целесообразности, эффективности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Сальдо - остаток по счету бухгалтерского учета. Сальдо в активных счетах бывают только дебетовыми, в пассивных счетах – дебетовыми и кредитовыми.

Специальные досье – аудиторские фирмы открывают в зависимости от обстоятельств и включают в них: подшивки корреспонденции; специальные постановления, указы; налоговую документацию; данные по соблюдению законодательства.

Существенными в аудите – признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Стратегический финансовый контроль – предполагает разработку оптимальных решений по использованию финансовых ресурсов и вложению капитала, обеспечивающих экономическую эффективность и максимизацию прибыли.

Сертификат – документ установленного образца, выдаваемый аудитором по окончании курса обучения (переподготовки) и при успешной сдаче соответствующих экзаменов.

Субъект экономический – лицо, осуществляющее экономическую, хозяйственную деятельность, будь то человек, семья, предприниматель, предприятие, государство.

Текущий (оперативный) финансовый контроль – контроль, проводимый в момент совершения денежных сделок, финансовых операций, выдачи ссуд, субсидий и т. д.

Текущее досье – документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки, определение вопросов и проблем, перенесенных из предыдущего аудита, а также тех, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Уровень существенности – предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Финансовый контроль – контроль законодательных и исполнительных органов власти всех уровней, а также специально созданных учреждений за финансовой деятельностью всех экономических субъектов.

Элементы – отдельные хозяйственные операции с одновременным определением тех из них, которые будут подвергаться тестированию на соответствие критериям существования, полноты, прав (обязательств), предоставления и оценки.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные документы

1. «Об аудиторской деятельности» Федеральный закон от 30.12.08 №307-ФЗ.
2. «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ». Постановление Правительства РФ от 06.05.94 №482.
3. Об уточнении сроков проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности в РФ. Указ Президента РФ от 24.10.94 №2004.
4. Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при президенте РФ и состав указанной комиссии. Утверждено распоряжением Президента РФ от 04.02.94 №54-рп.
5. Порядок выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 06.05.94 № 482. «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» (в редакции от 21.07.97), применяется в части, не противоречащей Федеральному закону «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 25.09.98 №158-ФЗ (в ред. от 29.12.2000).
6. Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 06.05.94 №482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» (в ред. от 21.07.97), применяется в части, не противоречащей Федеральному закону «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 25.09.98 №158-ФЗ (в ред. от 29.12.2000).
7. Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Утвержден ЦАЛАК, МФ РФ от 25.03. 99, протокол №66, в ред. от 27.01.2000.
8. О сроках проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности в РФ. Постановление Правительства РФ от 05.01.95 г. №15.
9. Об аудиторских проверках Федеральных государственных унитарных предприятий. Постановление Правительства РФ от 29.01.2000 №81.

10. Порядок продления срока действия квалификационных аттестатов на право осуществления аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования. Утвержден ЦАЛАК МФ РФ, протокол от 28.08.97 №47 (в ред. решения ЦАЛАК МФ РФ от 26.10. 2001). 1.11. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области общего аудита. Утверждена ЦАЛАК МФ РФ 29.07.99.

11. Кодекс профессиональной этики аудиторов. Утвержден Аудиторской палатой России 04.12.96.

Основная литература

1. Богатая, И. Н. Аудит: учебное пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцева. Н. Н. Хахонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – (Серия «Высшее образование»).

2. Бычкова, С. М. Планирование в аудите / С. М. Бычкова, А. В. Газарян. – М. : Финансы и статистика, 2009.

3. Данилевский, Ю. А. Аудит: учебное пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов и др. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2008.

4. Макальская, М. Л. Основы аудита: курс лекций / М. Л. Макальская, Н. А. Пирожкова. – М. : Дело и Сервис, 2009.

5. Подольский, В. И. Аудит: учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

6. Шеремет, А. Д. Аудит: учебное пособие / А. Д. Шеремет, В. Я. Суйц. – М. : Инфра-М, 2008.

Интернет-ресурсы

1. www.GAAP.ru – Теория и практика финансового и управленческого учета.

2. www.audit.ru – Все для бухгалтера и аудитора.

www.audit-it.ru – Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит в Российской Федерации

Учебное издание

БОГДАНОВА Наталья Альбертовна
РЯБОВА Марина Анатольевна

Основы аудита

Учебное пособие

Редактор М. В. Штаева

Подписано в печать 28.12.2009. Формат 60x84/16.
Усл. печ. л. 13,37. Тираж 50 экз. Заказ 1004.

Ульяновский государственный технический университет
432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.