

УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И БИЗНЕСА
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Заббарова Ольга Алексеевна

Аудит
Учебное пособие

Ульяновск, 2013

Введение

«Аудит» является дисциплиной профессионального цикла специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также дисциплиной профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» образовательного стандарта ВПО по направлению 0800100 «Экономика».

Целью дисциплины «Аудит» является изучение организационно - правовых основ аудиторской деятельности, понимание сущности, основных задач, тенденций развития, методов и приемов внешнего аудита. Студенты в процессе изучения дисциплины «Аудит» должны научиться использовать теоретические знания для планирования и проведения аудиторской проверки бухгалтерской отчетности коммерческих организаций различных форм собственности.

Основными задачами изучения дисциплины «Аудит» являются:

- получение представления о сущности аудита, концептуальных подходах к организации аудиторской деятельности в России, классификации аудиторских услуг и стандартов аудиторской деятельности;
- получение знаний и развитие навыков работы с нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность;
- формирования практических навыков планирования и организации аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получение знаний о содержании и методиках исчисления уровня существенности и аудиторских рисков;
- получение знаний и формирование практических навыков оценки системы внутреннего контроля организации;
- формирование практических навыков выделения отдельных объектов аудиторской проверки, их ранжирования и оценки существенности;
- получение знаний и развитие методики проверки отдельных объектов аудита;
- формирование практических навыков проведения выборочного исследования и получения аудиторских доказательств, а также применения аудиторских процедур проверки по существу в отношении отдельных объектов аудита;
- получение представления о документировании результатов аудита;
- формирование практических навыков оформления результатов аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При достижении поставленных целей дисциплина «Аудит» формирует у студентов комплексное представление об аудите, инструментах и мероприятиях по регулированию аудиторской деятельности, а также способствует выработке навыков и компетенций методологии проведения аудиторской проверки.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	2
ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА.....	7
1.1. Организация финансового контроля в условиях рыночной экономики.....	7
1.2 Сущность аудита, его цель и задачи и основные этапы развития.	11
1.3 Принципы аудита.....	15
1.4 Виды аудита, особенности организации внешнего и внутреннего аудита.	18
1.5 Обязательный аудит.	21
1.6 Виды услуг, связанных с аудиторской деятельностью.	22
1.7 Тенденции развития рынка аудиторских услуг России.....	24
Контрольные вопросы.....	26
ГЛАВА 2. ОСНОВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.	27
2.1 Концепции регулирования аудиторской деятельности.	27
2.2 Структура и функции органов государственного регулирования аудиторской деятельности.....	31
2.3 Саморегулируемая организация аудиторов: функции, права и обязанности.	35
2.4 Субъекты аудита: аудитор, аудиторская организация.	38
2.5 Права и обязанности сторон при осуществлении аудиторской проверки.....	40
2.6 Ответственность аудиторов, аудиторских организаций и экономических субъектов. Аудиторская тайна.	43
2.7 Контроль качества аудиторской деятельности в РФ.	49
2.8 Подготовка и аттестация аудиторов.....	58
2.9 Федеральные стандарты аудиторской деятельности.....	66
2.10 Международные аудиторские стандарты и их взаимосвязь с федеральными стандартами аудиторской деятельности.....	72
2.11 Этика аудитора.	75
Контрольные вопросы.....	78
ГЛАВА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.	79
3.1 Понятие и структура цикла аудиторской проверки.....	79
3.2 Система отбора клиентов аудиторскими организациями и критерии выбора аудиторских организаций экономическими субъектами.	82

3.3	Определение объема аудита и оценка стоимости аудиторских услуг.....	85
3.4	Согласование условий проведения аудита.	91
	Контрольные вопросы.....	94
ГЛАВА 4. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.		95
4.1	Планирование аудита. Общий план и программа аудита.	95
4.2	Понимание деятельности экономического субъекта.	103
4.3	Существенность в аудите. Методы определения уровня существенности.	112
4.4	Аудиторский риск и его компоненты.	119
4.5	Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.	122
	Контрольные вопросы.....	127
ГЛАВА 5. МЕТОДЫ И ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА.....		128
5.1	Аудиторская выборка. Оценка результатов аудиторской выборки. Репрезентативность выборки.	128
5.2	Аудиторские доказательства: виды, источники. Оценка доказательств.	138
5.3	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.	143
5.4	Методы аудиторской проверки.	149
5.5	Аудиторские процедуры.....	153
5.6	Использование аналитических процедур в ходе аудиторской проверки.....	156
5.7	Документирование аудита.	160
	Контрольные вопросы.....	167
ГЛАВА 6. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА.		168
6.1	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.....	168
6.2	Использование аудитором результатов работы эксперта.	171
6.3	Особенности аудита операций со связанными сторонами.	175
6.4	Использование результатов работы внутреннего аудита.....	178
6.5	Использование результатов работы другого аудитора.	183
6.6	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников.	186
	Контрольные вопросы.....	195
ГЛАВА 7. ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА НА ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНОЙ ЕГО СТАДИИ.....		196
7.1	Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие по причине ошибок и недобросовестных действий.	196

7.2	Оценка способности организации продолжать свою деятельность (допущение непрерывности деятельности).....	206
7.3	Порядок отражения в аудиторском заключении событий после отчетной даты.....	209
7.4	Оценка результатов аудиторской проверки и обобщение полученной информации.	211
7.5	Сообщение информации, полученной по результатам проведения аудита, руководству организации и представителям его собственника.	214
	Контрольные вопросы.....	217
ГЛАВА 8. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....		219
8.1	Состав и содержание аудиторского заключения.....	219
8.2	Формы мнения аудитора, представляемые в аудиторском заключении.....	223
8.3	Дополнительная информация в аудиторском заключении.	229
	Контрольные вопросы.....	232
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ И ИНТЕРНЕТ РЕСУРСОВ		233
ПРИЛОЖЕНИЯ		234

Глава 1. Сущность и содержание аудита

Целью изучения данной главы является формирование представления о месте аудита в системе современного финансового контроля, истории его возникновения и развития, принципах и современном состоянии аудита как общественного института и тенденций его развития, выработка компетенций и навыков классификации аудиторских услуг.

В ходе изучения главы «Сущность и содержание аудита» решаются следующие задачи;

- 1) формирование представления об основных этапах развития, роли и месте аудита в современной системе финансового контроля в России;
- 2) получение знаний, выработка навыков и формирование компетенций классификацией видов аудита и аудиторских услуг;
- 3) формирование представления о тенденциях развития рынка аудиторских услуг в России.

1.1. Организация финансового контроля в условиях рыночной экономики.

Переход к рыночной экономике дал предприятиям с разными организационно-правовыми формами и формами собственности возможность самостоятельно организовывать производство продукции и её реализацию, выбирать систему оплаты труда, методы ведения бухгалтерского учета и другое.

Однако это не означает, что государство не контролирует деятельность этих предприятий. Напротив, в современных условиях финансовый - контроль и обязательные аудиторские проверки на предприятиях приобретают важное значение. Финансовый контроль имеет следующие концепции:

- контроль как функция управления;
- контроль как непереносимое свойство управленческого процесса на каждой его стадии.

В первом случае контроль - это обязательный и заключительный этап любого процесса принятия решения.

Во втором случае контроль делится по времени проведения на предварительный, текущий и последующий. В этом случае контроль рассматривается как постоянный процесс, характерный для каждой стадии его реализации, включающий:

- планирование хозяйственной деятельности;
- выполнение хозяйственной деятельности;
- анализ хозяйственной деятельности.

В данном случае контроль – это заключительный и обязательный этап любого процесса принятия решений. Контроль в рамках данной концепции – одна из функций управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта, с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений, выявление степени их реализации, обнаружение и предупреждение отклонений и неблагоприятных ситуаций.

Контроль, осуществляемый на каждой стадии управленческого процесса, как непрерывное его свойство; при этом контроль разделяется по времени его проведения. Выделяют:

- *предварительный* -возникает до начала проведения хозяйственной операции; цель предварительного контроля – предупреждение на ранних стадиях незаконных и неэффективных действий, поэтому он носит профилактический характер (лицензирование);
- *текущий* (осуществляется в ходе совершения операций; это оперативный контроль, который реализуется материально ответственными лицами и бухгалтером);
- *последующий* (осуществляется после совершения хозяйственных операций (аудит, ревизия); он позволяет выявить недостатки предварительного и текущего контроля).

При всем разнообразии видов контроля принято группировать его следующим образом.

Таблица 1.1

Виды экономического контроля.

Отличительный признак	Виды контроля
Субъект и характер деятельности	1. государственный 2. ведомственный 3. независимый
Объект контроля	1. внутренний 2. внешний

Организация осуществления контроля	1. ревизия 2. аудит
------------------------------------	------------------------

Государственный финансовый контроль регламентируется законами Российской Федерации и другими нормативными актами. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Счетная палата Российской Федерации, Департамент государственного финансового контроля и аудита Министерства финансов Российской Федерации. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют Федеральная налоговая служба России, Федеральное казначейство, Центральный банк России, Федеральная служба России по валютному и экспортному контролю, Государственный таможенный комитет России, а также контрольные органы министерств и ведомств.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основными задачами государственного финансового контроля являются проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Ведомственный финансовый контроль подразделяется на внутриведомственный и внутрихозяйственный.

Внутриведомственный финансовый контроль осуществляют министерства, ведомства, управления администраций субъектов РФ и другие субъекты по отношению к подведомственным им организациям. Для такого рода контроля в министерствах, ведомствах создаются контрольно-ревизионные отделы и группы.

Внутрихозяйственный финансовый контроль проводится в самой организации специальными службами.

Независимый финансовый контроль осуществляется независимыми аудиторскими фирмами. Он обеспечивает наличие достоверной информации, тем самым позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Система внутреннего контроля – это система мер, направленных на выявление и устранение финансовых, правовых, производственных и прочих рисков, а также на выявление фактов хозяйственной деятельности, связанных с преднамеренным или непреднамеренным нарушением сотрудниками своих обязанностей, повлекшим за собой ухудшение финансового состояния предприятия или его деловой репутации.

Элементами системы внутреннего контроля предприятий являются внутренний аудит и управленческий контроль. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т.п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения – управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является прерогативой самого экономического субъекта.

Внешний контроль может осуществляться в форме аудиторских проверок и ревизий.

Ревизия - обследование финансово-хозяйственной деятельности объединений, предприятий, организаций и учреждений.

Аудит – это процедура независимой оценки деятельности организации, системы, процесса или продукта. Чаще всего термин употребляется к проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская деятельность может охватывать все коммерческие предприятия независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности. Основными объектами аудита являются предпринимательские структуры, а предметом аудита – собственность акционеров и инвесторов. Независимость – необходимое условие деятельности аудиторов, Причем независимость аудиторов гораздо шире независимости государственных контролеров-ревизоров. При проведении аудита, наряду с аудиторскими процедурами применяются специальные приемы документального и фактического ревизионного контроля, методики ревизии отдельных объектов учета.

Главное отличие аудита от ревизии состоит в том, что он обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рациональности расходов и увеличения прибыли. Аудит и ревизия отличаются по принципам оформления результатов. По результатам ревизии, как правило, издается определенный распорядительный документ, на основании которого к проверяемому субъекту или должностному лицу этого субъекта могут быть применены штрафные и финансовые санкции. По результатам аудита могут разрабатываться рекомендации и предложения в целях совершенствования систем учета и контроля в организации.

Таким образом, аудит это элемент рыночных отношений, который возник в связи с усложнением производства и развитием рынка. Группы инвесторов и кредиторов оказались не в состоянии самостоятельно проверить отражение хозяйственных операций в учете и отчетности в отсутствия специальных знаний и опыта и доступа к финансово - хозяйственной документации организаций.

1.2 Сущность аудита, его цель и задачи и основные этапы развития.

Слово «аудитор» происходит от латинского «auditor» - слушатель, выслушивающий. Тем не менее, слово «аудитор» в разные времена имело отличные значения. Так в духовных училищах и в ряде светских учебных заведениях называли учеников, назначенных учителем для выслушивания («audit» - он слышит) уроков своих товарищей, и проверки того, как эти уроки усвоены. В Германии так называли молодых специалистов присутствовавших при производстве судебных дел, но не имевших права голоса. Во Франции во время второй Империи аудиторы присутствовали на заседаниях Госсвета с целью подготовки из них чиновников высокого ранга. В ряде государств аудиторами называли заседателей судов. Но чаще всего, аудиторами называли лиц, занимающих военно-судебные должности.

Согласно историческим фактам первое упоминание об аудите появилось в период развития древней цивилизации Ближнего Востока. В 700 г. до н.э. в Китае существовал пост генерального аудитора, который обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, имеющих доступ к государственному имуществу.

В 3 веке до н.э. в Римской империи назначали специальных контролеров, кураторов, прокураторов, которые занимались проверкой государственного бюджета.

Первое упоминание об аудите в Европе, относится к 1130 г. В начале 14 века в Великобритании существовал аудит двух видов:

- публичное заслушивание аудиторских отчетов казначея в присутствии должностных лиц и граждан с целью обеспечения подотчетности должностных лиц в отношении вверенных им средств имущества.
- детальная проверка документации управляющих крупных поместий с последующим устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данных поместий. При этом аудитор являлся членом этого совета.

Практика слушания отчетов просуществовала вплоть до 17 века.

В России должность аудитора была введена указом Петра 1, как воинский чин. Позднее эта должность была упразднена, и в современном понимании слово аудит появилось в России в 1987 году с образованием АО «Инаудит». Это общество было создано для проверок финансово- хозяйственной деятельности, прежде всего совместных предприятий. С развитием новых организационно правовых форм предпринимательской деятельности стали возникать новые аудиторские фирмы.

Развитие аудита, в традиционном его понимании, началось в Англии. По одной из версий, известный политик и экономист XVIII века Джордж Уотсон как-то порекомендовал шотландским коммерсантам провести независимую проверку их бухгалтерской отчетности. Результаты оказались столь значительны, что «черствые, скупые и педантичные» шотландцы признали пользу таких проверок и стали их практиковать.

Таким образом, аудит трансформировался из процесса пассивного слушания в процесс подробного изучения и анализа письменных документов и свидетельств, подтверждающих те или иные сделки.

В мировой практике выделяют следующие этапы развития аудита:

1) 19 век – зарождение аудита

В 1862 г. в Великобритании был принят закон об обязательном ежегодном аудите британских компаний. Во Франции в 1867 г. принят закон об аудите акционерных обществ и коммерческих банков, предписывающий обязательную аудиторскую проверку специальными ревизорами-комиссарами по счетам.

С развитием и усложнением бухгалтерского учета возникла потребность в хорошей профессиональной подготовке аудиторов и введение лицензирования на право заниматься аудиторской деятельностью.

Целью аудиторской проверки на первом этапе было не выявление и исправление ошибок, а подтверждение действительного финансового состояния предприятия.

2) появление выборочного аудита на рубеже 19-20 вв.

Этот этап возник в связи с формированием транснациональных корпораций, диверсификацией и сегментацией бизнеса по функциональным и географическим признакам. Возникла консолидированная отчетность, и резко возрос объем информации в бухгалтерском учете. По этим причинам аудиторы не могли проверять учет и отчетность сплошным способом, что привело к возникновению выборочного аудита, а так же к формированию учения о системе внутреннего контроля и необходимости ее оценки в ходе проведения аудита.

3) начало нормативного регулирования аудиторской деятельности

Толчком к этому послужил мировой экономический кризис 1929-1933 гг. Массовое банкротство предприятий потребовало ужесточение процесса проверки и обеспечение независимости проверки отчетов, с регламентацией самого процесса проведения проверки. В США в 1934 г. была создана комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям; с тех пор годовые отчеты акционерных обществ, акции которых котировались на бирже, обязательно должны были быть заверены аудитором.

4) возникновение первых профессиональных аудиторских объединений, учения о системе внутреннего контроля.

В 1942 г. по указанию правительства во Франции была создана Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров. В 1945 деятельность Палаты была регламентирована правительственным декретом.

В это время в ряде европейских стран четко формируется и закрепляется нормативными документами цель аудиторской деятельности выражением мнения о достоверности представленной финансовой отчетности. Стали разрабатываться национальные стандарты аудиторской деятельности.

С 50-х гг. аудиторы стали больше внимания уделять оценке внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля, вероятность искажений и ошибок не значительна. В США и Великобритании формируется процесс саморегулирования деятельности аудиторских организаций, которые сами создают профессиональные объединения, готовящие аудиторов и выдающие квалификационные аттестаты и осуществляющие контроль качества работы аудиторов.

5) 70-е гг. 20 века - возникновение международного комитета по аудиторской практике (КМАП) в рамках международной федерации бухгалтеров (МФБ), разработка международных стандартов аудита (МСА).

КМАП был основан в 1977 году для совершенствования качества и унификации порядка проведения аудита, что реализовалось путем выпуска международных стандартов аудита и международных положений по аудиторской практике (ПМАП). Положения по

аудиторской практике разъясняют положения, отраженные в самих стандартах. Целью разработки стандартов явилось обеспечение единообразия аудиторской практики и сопутствующих аудиту услуг во всем мире.

Роль независимых экспертов-аудиторов возросла по мере развития рыночных систем, в результате институт аудита стал составным элементом мировой экономической системы.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением организацией и тех, кто вкладывает средства в деятельность организации, а также государства как потребителя информации о деятельности организации.

Аудиторская деятельность это - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. Таким услугам относят:

- обзорные проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- компиляция финансовой информации;
- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые при проведении обзорной проверки, определяются исполнителем с учетом требований законодательства Российской Федерации, и с учетом условий договора оказания услуг по обзорной проверке.

При проведении обзорной проверки исполнитель обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

Целью *компиляции финансовой информации* для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, лежащих в основе этой информации. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают

некоторые преимущества от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (которая может являться полным набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

Цель выполнения *согласованных процедур* в отношении финансовой информации заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

1.3 Принципы аудита.

Принципы аудита представляют собой основные положения, заключающие в себе его сущность и организационные подходы к проведению. Каждый принцип призван регулировать определенные аспекты аудита.

В аудите с помощью системы принципов устанавливаются базовые понятия, правила, определяется логика аудиторских процедур. Принципы аудита следует классифицировать по трем группам (рис.1.3.1).

К первой группе отнесены принципы, разграничивающие аудит и сопутствующие ему услуги. Эти принципы не распространяются на услуги совместимые с аудиторской деятельностью, - например, на услуги по консультированию по финансовым вопросам и налогообложению и др.

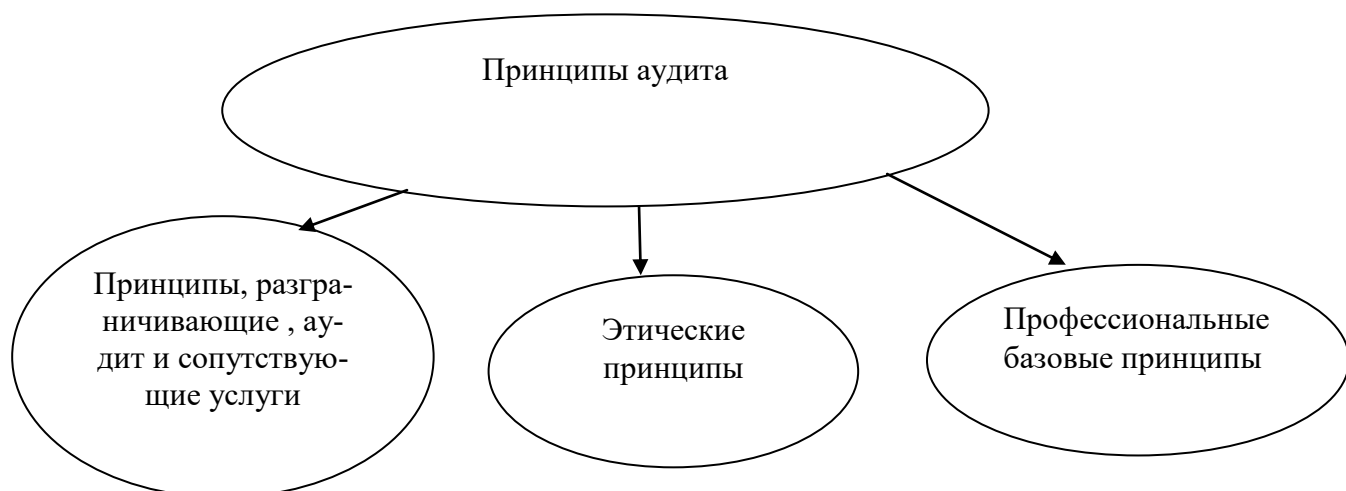


Рис 1.3.1. Классификация принципов аудита.

Сопутствующие аудиту услуги могут оказывать только аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, являющиеся членами СРО и имеющие квалификационные аттестаты аудиторов.

Можно выделить три критерия, характеризующие отличие аудита от сопутствующих ему услуг: уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором, сущность уверенности и вид представляемого отчета (табл.1.3.1).

Таблица 1.3.1

Принципы, характеризующие отличие аудита от сопутствующих ему услуг.

Характер услуги	Аудит	Сопутствующие аудиту услуги		
		Обзорная проверка	Согласованные процедуры	Компиляция
Сравнительный уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	Высокая, но не абсолютная уверенность	Ограниченная степень уверенности	Уверенность не предоставляется	Уверенность не предоставляется
Сущность уверенности, выражаемой аудитором	Позитивная уверенность по предпосылкам	Негативная уверенность по предпосылкам подготовки отчетности	Факты, отмеченные в результате процедур	Выполняемые процедуры не позволяют выразить уверенность в достоверности финансовой информации
Вид предоставленного отчета	Аудиторское заключение о достоверности финансовой отчетности	Отчет аудитора по результатам работы		Финансовая отчетность аудируемого лица

Бычкова С.М. классифицирует различия между видами аудиторских заданий, обеспечивающими разумную уверенность и заданиями, обеспечивающими ограниченную уверенность В таблице 1.3.2 приведены эта классификация.

Таблица 1.3.2

Различия между заданиями, обеспечивающими разумную уверенность, и заданиями, обеспечивающими ограниченную уверенность [10, с. 64-65]

Тип задания	Задание, обеспечивающее разумную уверенность	Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность
Цель	Снижение риска задания до приемлемо низкого уровня как основание для того, чтобы аудитор смог выразить положительное заключение	Снижение риска задания до достаточно низкого уровня, хотя и более высокого, чем в случае задания, обеспечи-

		вающего разумную уверенность, как основание для того, чтобы аудитор смог выразить отрицательное заключение
Процедуры по сбору доказательств	Достаточные и уместные доказательства должны быть получены в ходе непрерывного и систематического выполнения задания, включая: а) понимание обстоятельств задания; б) оценку рисков; в) регулирование на оцененные риски; г) выполнение дальнейших процедур, включая комбинацию инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчетов, повторного исполнения, аналитических процедур и совершение запросов; такие процедуры включают проверки по существу, которые включают, если это необходимо, получение подтверждающей информации и зависят от характера предмета изучения и тестов работоспособности средств контроля; д) оценку полученных доказательств	Достаточные и уместные доказательства должны быть получены в ходе непрерывного и систематического выполнения задания, которое включает понимание предмета изучения и других обстоятельств задания, но процедуры должны быть умышленно ограничены по сравнению с заданием, обеспечивающим разумную уверенность
Заключение по результатам задания	Описание обстоятельств задания и положительное мнение	Описание обстоятельств задания и отрицательное мнение

Вторую группу составляют общие этические принципы (см. глава 2).

В третью группу входят базовые профессиональные е принципы:

Существенности – принцип декларирован в предисловии к МСА, является базовым и применяется для характеристики информации:

- представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- полученной в ходе аудита;
- содержащейся в формулировке мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разумной уверенности – характеризующий общий подход к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для формирования мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разграничения ответственности - предполагающий то, что аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного аудита. Руководство организации несет ответственность за составление и достоверность

указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений и ошибок.

Документирования – предполагающий необходимость документального оформления всех сведений, которых важны с точки зрения представления доказательств подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии со стандартами аудита.

Выборочной проверки – допускающий возможность применения аудиторских процедур к части элементов проверяемой совокупности, отобранных специальными способами. При этом результаты выборочной проверки распространяются на всю проверяемую совокупность и позволяют формулировать обоснованные выводы, на которых основывается мнение аудиторов.

Профессионального скептицизма – принцип требует, что бы в ходе планирования и проведения аудита аудитор должен предполагать обстоятельства, которые могут повлечь за собой существенное искажение отчетности. Поэтому следует критически оценивать весомость полученных доказательств при подготовке выводов, что позволит не допустить ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Унифицированности – принцип имеет широкую трактовку и касается в первую очередь к унификации формы и содержания аудиторского заключения, которое составляется по итогам аудита.

Базовые профессиональные принципы важны с точки зрения объяснения теории аудита и имеют практическую направленность.

1.4 Виды аудита, особенности организации внешнего и внутреннего аудита.

Сложившийся в настоящее время аудиторский контроль как в западных странах с развитой рыночной экономикой, так и в современной России можно классифицировать по различным критериям (рис.1.4.1)

По отношению к субъекту осуществления проверки и пользователям информации различают:

Внешний аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Внутренний аудит – это организованная предприятием, и действующая в интересах руководства и собственника, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка и надежностью системы внутреннего контроля.

Его целью является оказание помощи сотрудникам организации для эффективного выполнения ими своих функций. По своему содержанию, методам и приемам проведения, а также практическим целям деятельности внутренний аудит имеет много общего с внешним аудитом. Так, многие функции внутренних аудиторов могут выполнять приглашенные внешние аудиторы. Однако между внутренним и внешним аудитом существуют и принципиальные различия (табл.1.4.1).

Таблица 1.4.1 **Классификация видов аудита.**

Критерии	Виды
По отношению к субъекту осуществления проверки	Внешний аудит Внутренний аудит
По назначению	Аудит на соответствие требованиям законодательства Управленческий производственный аудит Аудит финансовой отчетности Аудит эффективности Аудит по специальным заданиям
По отношению к требованиям законодательства	Обязательный аудит Инициативный аудит
По периодичности проведения	Первоначальный аудит Повторяющийся (первоначальный) аудит Операционный аудит
По характеру проверки	Подтверждающий аудит Системно-ориентированный аудит Аудит, основанный на риске

Таблица 1.4.2

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита.

Фактор	Внешний аудит	Внутренний аудит
Объект проверки	Системы учета и внутренне-	Система управления органи-

	го контроля и бухгалтерская (финансовая) отчетность организации	защитой
Субъекты проверки	Независимые аудиторы, имеющие квалификационный аттестат аудитора и являющийся членом СРО	Штатные сотрудники организации
Главные задачи проверки	Оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации	Решение отдельных функциональных задач управления организацией с целью указания заданий руководства
Средства проверки	Определяется требованиями аудиторских стандартов	Определяются аудиторскими стандартами, либо стандартами внутреннего аудита
Вид деятельности	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Взаимоотношения между аудитором и клиентом	Строится на паритетных условиях	Строится на условиях подчиненности
Квалификация аудиторов	Строго регламентируется, через систему аттестации	Определяется по усмотрению руководства организации
Оплата работы аудиторов	Осуществляется по договору за предоставленные услуги	Производится в виде начисления заработной платы
Ответственность аудиторов	Перед клиентом и третьими лицами, установленная федеральным законодательством	Перед руководителем за выполнение своих должностных обязанностей
Методы проверки	Могут быть одинаковыми при	решении одинаковых задач
Отчетность организации	Аудиторское заключение по результатам аудиторской проверки	Отчеты по внутреннему аудиту за выполнением должностных обязанностей

Управленческий (производственный) аудит – заключается в проверке и внесении соответствующих рекомендаций по совершенствованию организации производства и управления предприятием.

Аудит финансовой отчетности – заключается в подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности организации, результаты такого аудита публикуются и предоставляются широкому кругу пользователей

Аудит хозяйственной деятельности – заключается в систематическом анализе хозяйственной деятельности, проводимом для определенных целей.

Аудит по специальным аудиторским заданиям – заключается в проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, экономической и юридической экспертизе договоров (контрактов), оценка эффективности использования капитала и другим вопросам.

По обязательности проведения различают:

Обязательный аудит – проводится в случаях установленных законодательством

Инициативный аудит – проводится по решению экономического субъекта, на основании договора с аудитором (аудиторской фирмой).

По периодичности проведения:

Первоначальный аудит – это аудит, который впервые проводится на данном предприятии

Повторяющийся периодический аудит – проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно что позволяет повысить качество проверки.

Оперативный аудит представляет собой кратковременную аудиторскую проверку с целью вынесения общей оценки состояния отчетности, эффективности системы внутреннего контроля, организации и ведения учета, соблюдения законодательства.

По характеру проверки:

Подтверждающий аудит – заключается в проверке и подтверждении практически каждой хозяйственной операции параллельно с данными бухгалтерского учета. (восстановлении учета)

Системно – ориентированный аудит – это экспертиза различных объектов проверки на основе анализа и оценки эффективности системы внутреннего контроля..

Аудит, основанный на риске – такой вид аудита когда проверка может проводится выборочно исходя из условий работы предприятия областей с высоким риском в которых существует максимальная вероятность возникновения ошибок и мошенничества.

1.5 Обязательный аудит.

Обязательный аудит регламентируется государством. В Российской Федерации основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке установлены в Законе № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее –Закон Об аудиторской деятельности) (ст.5).

Таблица 1.5.1. Критерии обязательного аудита.

Критерий	Экономический субъект, показатель отчетности
Организационно-правовая форма	Экономический субъект имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества, независимо от числа его членов
Участники рынка ценных бумаг	Организации ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг

Вид деятельности	Кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, клиринговые организации общества взаимного страхования, товарные, валютные или фондовые биржи, негосударственные пенсионные фонды (за исключением государственных внебюджетных фондов), акционерные инвестиционные фонды, управляющие компании паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда;
Финансовые показатели деятельности	Объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены
Соответствие с законом	Обязательный аудит в отношении организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральными законами

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 года N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд".

1.6 Виды услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания аудиторских услуг. Вместе с тем наряду с аудиторскими услугами согласно п.7 ст.1 Закона Об аудиторской деятельности они могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочную деятельность;
- 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, которые могут создать угрозу независимости со стороны аудируемой организации.

При оказании консультационных услуг по заданию аудируемой организации необходимо следить за тем, чтобы:

- консультации не трансформировались в услуги по управлению организацией;
- аудитор, оказывающий консультацию и одновременно участвующий в аудите, не брал на себя обязанности по консультированию, связанному с непосредственным составлением отчетности;
- ответственность за составление и содержание бухгалтерской отчетности принимало на себя руководство аудируемой организации.

Услуги по налоговому консультированию, налоговому планированию, составление налоговых деклараций, помощь в разрешении налоговых споров, как правило, не влияют на возникновение угрозы независимости.

Оказание услуг, связанных с разработкой и внедрением информационно-технологических систем, используемых для обработки информации, входящей в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемой организации, может создать угрозу ослабления независимости. В этих случаях аудитор должен принять меры предосторожности.

Оказание услуг по оценке, разработке и внедрению систем внутреннего финансового контроля и систем управления рисками не создает угрозу независимости при условии, что персонал аудиторской организации не выполняет функций управления.

Юридические услуги, предоставляемые аудируемой организации с целью оказания помощи в той или иной сфере (например, составление договора, юридическая консультация, юридическая экспертиза или советы по реорганизации), могут создать угрозу ослабления независимости, но при этом могут приниматься меры предосторожности, способные свести такую угрозу до приемлемого уровня. Такие услуги, как правило, не оказывают отрицательного влияния на независимость при определенных условиях.

1.7 Тенденции развития рынка аудиторских услуг России.

Развитие рынка аудиторских услуг в России является одним из важных факторов, определяющих развитие страны в целом. По мере усиливающейся интеграции российских компаний в мировую экономику требования, предъявляемые к уровню и качеству аудиторских услуг, растут. Одним из преобладающих направлений развития аудита в мире в настоящее время является стандартизация аудиторской деятельности, унификация всех существенных моментов аудита и предоставления аудиторской информации. На рынке аудиторских услуг России присутствуют:

- представительства иностранных аудиторских фирм, входящих в «большую четверку»: Эрнст энд Янг, КПМГ, Прайс Уотерхаус Куперс, Делойт энд Туш;
- представительства прочих иностранных аудиторских фирм;
- национальные российские аудиторские организации, которые имеют офисы в большей части крупных городов страны и зарубежом; (несколько десятков);
- крупные и средние региональные аудиторские организации; (численностью более 50 человек);
- мелкие местные аудиторские фирмы, имеющие штат менее 25 человек.

В большинстве из 6,2 тыс. аудиторских организации, количество работающих не превышает 25 человек (80% аудиторских фирм). За период становления аудита подготовлено 40,2 тыс. квалифицированных аудиторов.

При министерстве финансов в 2010 году было аккредитовано 6 аудиторских объединений:

- ИПБР - Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России
- АПР - Аудиторская палата России

- МоАП - Московская аудиторская палата
- РККА - Российская Коллегия Аудиторов
- ИПАР - Институт профессиональных аудиторов России
- Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество»

Рынок аудиторских услуг в России является развивающимся рынком в полном смысле этого слова. Он достаточно быстро растет и изменяется. По оценкам специалистов объем рынка аудиторских услуг колеблется от 15 до 20 млрд. руб. в год. По разным оценкам до 33 % в стоимостном выражении занимают на рынке компании «большой четверки». Еще около четверти доходов приходится на остальные 46 крупнейших аудиторских организаций, большая часть из которых являются членами различных международных сетей. Оставшаяся часть делится между средними и мелкими аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами. Клиентов этих аудиторов не интересует качество полученного аудиторского заключения.

Наибольшими темпами растет сегмент международного аудита. Его заказчики – крупные платежеспособные компании, уже являющиеся публичными, или стремящиеся стать таковыми. При этом они стремятся развивать не только продукты и услуги, но и систему внутреннего контроля, систему менеджмента, информационные системы и повысить свою прозрачность. Такие организации заинтересованы в получении квалифицированного заключения, составленного по международным нормам и подписанного именитыми составителями. Рентабельность таких услуг достигает 30% и спрос в отдельных случаях превышает предложение.

Рынок российского аудита развивается намного более скромными темпами, которые зависят от темпов роста российской экономики. Этот рынок можно разделить на два больших сегмента, принципиально различных по функциям.

Первый сегмент рынок аудиторских услуг для среднего звена – компаний, нуждающихся в качественном заключении, но не доросших до международных стандартов. Этот рынок меняется в основном структурно: на нем все большую долю занимают нечисто аудиторские, а консалтинговые услуги. Рентабельность аудиторских услуг на нем низкая и доля сопутствующих аудиту услуг составляет 40%, что позволяет повысить рентабельность в целом.

Вторая часть этого сегмента, так называемый «серый» рынок – оказание услуг заказчикам, для которых аудиторское заключение – либо ненужная, но обязательная «отписка», либо способ получения консультации по вопросам оптимизации налогообложения. Для таких организаций аудит, лишь формальность, необходимая для сдачи годовой отчетности в налоговые органы.

Таким образом, можно говорить о двух различных потребностях в услугах аудитора: аудитор обеспечивает уверенность инвестора в надежности компании; аудиторские услуги необходимы, так как существуют определенные требования к компаниям со стороны государства в отношении обязательного аудита.

Сейчас число российских компаний, которые стремятся выйти на международные рынки относительно невелико, как и их размер по мировым масштабам, но оно постоянно растет и растет быстрыми темпами.

Контрольные вопросы

1. Какие концепции финансового контроля существуют?
2. Где впервые был принят закон об обязательном аудите?
3. Назовите формы финансового контроля?
4. Назовите условия, которые создали потребность в аудите?
5. Назовите стадии эволюции современного аудита и дайте краткую характеристику каждого этапа?
6. Можно ли сказать, что современный аудит – это только аудит, базирующийся на риске?
7. Что понимается под аудитом и аудиторской деятельностью?
8. Что представляют собой сопутствующие аудиту услуги?
9. Существует ли взаимосвязь между типами аудита и классификацией аудиторских услуг?
10. Какие существуют виды аудита и в чем заключается их специфика?
11. В чем заключаются цель и задачи внутреннего аудита?
12. Какие виды аудита по объекту изучения Вы знаете?
13. Каковы критерии обязательного аудита?
14. Какой основной принцип заложен в основу классификации аудиторских фирм мира?

Глава 2. Основы правового регулирования аудиторской деятельности.

В процессе изучения главы «Основы регулирования аудиторской деятельности» формируются следующие знания, умения и навыки:

- 1) формирование комплексного представления о современных моделях регулирования аудиторской деятельности и концепциях развития аудита на международном уровне;
- 2) изучение системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности России функций и целей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, выработка навыков и формирование компетенций применения нормативных документов разных уровней в процессе осуществления аудиторской проверки;
- 3) получение знаний, выработка навыков и формирования компетенций работы экономиста в основных субъектах аудиторской деятельности в РФ (СРО аудиторов, аудиторской организации и в качестве индивидуального аудитора);
- 4) получение знаний, выработка навыков и формирования компетенций и применения требований к обучению и аттестации аудиторских кадров в России;
- 5) формирование комплексного представления, выработка навыков и формирование компетенций о необходимости и организации системы контроля качества аудиторских услуг;
- 6) формирование компетенций для понимания роли международных и национальных стандартов аудита и Кодекса этики в системе законодательных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в России, изучение системы национальных стандартов аудита.

2.1 Концепции регулирования аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность во всех странах является регулируемой, однако вопрос о том, какова роль государства в этом процессе, решается различно.

В мировой практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности. *Первая концепция* получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ и др. В этих странах с континентальной системой права существует преимущественно подробное регулирование бухгалтерского (финансового) учета и отчетности, где главным пользователем отчетности выступают государственные организации, банки, и эти особенности формируют соответствующую концепцию аудита. Во многих из этих стран уполномоченные государственные органы устанавливают нормы и нормативы аудита, фиксируя их в нормативно-правовых актах, осуществляют регистрацию аудиторов и аудиторских организаций и контроль за их деятельностью. В этой мо-

дели государственной регулирование аудита построено на законодательных актах, которые охватывают всех участников аудиторской деятельности и значительное число связей между ними. Государственным органам предоставлены полномочия:

- по разработке законодательной и нормативно-методической базы аудита;
- по аттестации и лицензированию аудиторской деятельности (включая аннулирование лицензий и аттестатов аудитора);
- контролю качества аудита;
- определению места и статуса независимых общественных профессиональных аудиторских объединений в системе государственного регулирования;
- ведению единых реестров аудиторов, аудиторских организаций профессиональных аудиторских объединений.

Как правило, в этой системе устанавливается обязательный характер стандартов аудиторской деятельности, которые вместе с законодательными актами обеспечивают регламентирование аудиторской деятельности. Роль профессиональных аудиторских объединений незначительна и ограничена, как правило, участием в подготовке и обсуждении законодательных и иных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, защите и представлении интересов членов этих организаций.

Например, государственным органом по аудиторской деятельности в Швеции является Комиссия по аудиторской деятельности (КАД). К ее задачам относятся следующее:

- аттестация и лицензирование утвержденных и уполномоченных аудиторов и регистрация аудиторских фирм;
- осуществление надзора за высоким качеством аудита и этическим требованиям;
- применение дисциплинарных мер к нарушителям;
- ведение реестра утвержденных и уполномоченных аудиторов и зарегистрированных аудиторских фирм;
- предоставление информации и сведений по вопросам аттестации и лицензирования утвержденных и уполномоченных аудиторов, регистрации и надзора;
- отслеживание международных процессов аудита с целью совершенствования надзора за аудиторами и аудиторскими фирмами, а также для толкования и развития этических норм аудиторов и аудита.

Аттестация уполномоченного или утвержденного аудитора подлежит периодическому возобновлению. В связи с поступлением от аудитора соответствующего заявления КАД подвергает проверке его профессиональную пригодность и добросовестность вообще и поддержание им надлежащей квалификации путем активной профессиональной деятельности. Про-

верка КАД деятельности утвержденных и уполномоченных аудиторов и аудиторских фирм обеспечивает гарантию того, что они осуществляют свою аудиторскую деятельность в соответствии с требованиями профессиональных и этических норм. КАД разъясняет данные нормы и способствует их развитию. При обнаружении недостатков КАД рассматривает вопрос о возможных дисциплинарных последствиях.

Во Франции основную работу в этом направлении ведет профессиональная организация - Национальная компания комиссаров по счетам. Компания является юридическим лицом, работает совместно с Министерством юстиции и объединяет все экономические субъекты, занесенные в государственный реестр.

В Германии также достаточно подробно разработан комплекс вопросов, связанных с получением права заниматься аудиторской деятельностью. Для проведения квалификационных экзаменов в федеральных землях формируются специальные комиссии (на трехгодичный срок), председателями которых назначаются представители высшей администрации земель. Решения о допуске претендентов к экзаменам принимаются председателем комиссии при отсутствии возражений со стороны всех ее членов. Решения об отказе в допуске должны быть обоснованы и подтверждены соответствующими правовыми актами.

Вторая концепция регулирования аудиторской деятельности развита в странах англосаксонской системы права (США, Канада, Великобритания, Австралия и др.). Она предполагает ориентацию аудиторов на удовлетворение потребностей акционеров, инвесторов и других участников предпринимательской деятельности, которые считаются основными пользователями бухгалтерской отчетности. Исторически здесь сложился другой подход к регулированию аудиторской деятельности, которое осуществляется преимущественно общественными аудиторскими объединениями, имеющими следующие полномочия:

- аттестацию аудиторов, в том числе разработку критериев и программ аттестации;
- контроль за качеством аудита в отношении аудиторов, членов СРО;
- разработку стандартов и норм аудита.

Государственное регулирование осуществляется в рамках общего регулирования экономики и иных сфер деятельности.

В качестве примера можно привести АИСПА (American Institute of Certified Public Accountants - Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров-аудиторов). Эта американская профессиональная организация создает и корректирует профессиональные стандарты, дает трактовку их положений и вполне успешно справляется с этой задачей. В целом у Института три главные функции: установление стандартов и правил, исследования и публикации, непрерывное обучение.

В США имеются бухгалтерские органы штатов. Это правительственные агентства, которые выдают лицензии на право занятия бухгалтерской практикой. Законодательство большинства штатов требует, чтобы в лицензии значилось: «дипломированный общественный бухгалтер». Оно регулирует аудиторскую деятельность лиц, получивших лицензию. Работа в сфере консультаций по проблемам управления, налоговым вопросам и ведению учета в большинстве штатов законами не регулируется. Бухгалтерские органы штатов устанавливают нормы поведения и имеют третейские суды. Они могут делать замечания держателю лицензии, приостанавливать и прекращать действие лицензии. Лицо, лишённое лицензии, лишается и квалификации дипломированного общественного бухгалтера, и права подписывать аудиторские отчеты.

Все основные органы бухгалтерского учета и аудита Великобритании, в т.ч. и Ирландской Республики, объединены в компанию ССАВ, представляющую интересы основных пользователей проаудированных финансовых документов. В нее входят - Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ИПБАУ), Институт присяжных бухгалтеров Шотландии (ИПБШ), Институт присяжных бухгалтеров Ирландии (ИПБИ), Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (АПСБ), Присяжный институт специалистов по управленческому учету (ПИСУУ), Присяжный институт публичных финансов и бухгалтерии (ПИПФБ).

На правах комитета ССАВ работает Методический совет (МС). Бухгалтерские органы-члены ССАВ приняли на себя обязанность применять и распространять все аудиторские стандарты и руководства, опубликованные Методическим советом, как основу для работы всех своих членов. Неспособность следовать этим правилам может привести к дисциплинарным взысканиям со стороны профессиональных организаций, к которым принадлежит тот или иной аудитор, - вплоть до лишения статуса аудитора.

В Российской Федерации до 01.01.2009 г. имело место государственное регулирование аудиторской деятельности с элементами саморегулирования. С 01.01.2010 г. с принятием Закон Об аудиторской деятельности реализуется саморегулирование с элементами государственного регулирования.

По мнению отдельных авторов, ослабление государственного регулирования аудиторской деятельности, не способно положительно повлиять на качество аудиторских услуг, так как не позволит эффективно предотвращать факты формирования и выдачи «заведомо ложных» аудиторских заключений, т.е. бороться с «черным аудитом». К положительным моментам проводимой реформы можно отнести:

- расширение прав аудиторов в части формирования нормативно-правовой базы аудита;
- совершенствование процессов аттестации и переподготовки аудиторов;

- приближение законодательства в области аудиторской деятельности к признанным международным нормам;
- совершенствование контроля качества аудита.

2.2 Структура и функции органов государственного регулирования аудиторской деятельности.

Правовую основу аудита в Российской Федерации в настоящее время составляет совокупность документов различных уровней. При этом следует учитывать, что нормативно-правовая база аудиторской деятельности находится в стадии формирования.

Таблица 2.2.1

Уровни регулирования аудиторской деятельности.

Уровни регулирования	Вид и наименование нормативных документов	Область регулирования
I	Гражданский кодекс РФ, часть I, II. Федеральный закон № 307-ФЗ от № 30.12.2008г. «Об аудиторской деятельности»	Определяет место, цель и задачи аудиторской деятельности в финансово-экономической системе страны
II	Постановления Правительства РФ	Утверждение ФПСАД в период 2002-2008г.г., правил обмена квалификационных аттестатов и др.
III	Федеральные стандарты аудиторской деятельности, документы министерств и ведомств	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов и субъектов аудиторской деятельности.
IV	Стандарты саморегулируемых организации аудиторов	Определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности.
V	Стандарты аудиторских организаций	Используются аудиторами при проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг

Закон Об аудиторской деятельности относится к основным законодательным актам и определяет место аудита к финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее элемента. Во исполнение Федерального закона «Об аудиторской деятельности» был принят ряд постановлений, регулирующих аудиторскую деятельность. Например, Постановление правительства от 31 марта 2009 г. № 281 «О внесении изменений в Положение о лицензировании аудиторской деятельности», которое внесло серьезные корректировки законодательства в части замены лицензирования аудиторской деятельности на обязательное членство аудиторов в саморегулируемых аудиторских объединениях.

Механизм реализации перечисленных постановлений Правительства разработан в ряде документов министерств и ведомств, некоторые из которых приведены в табл.2.2 2

Таблица 2.2.2.

Нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность.

Вид и принадлежность документа	№ документа	Дата	Название
Приказ Минфина России	№ 41н	30 апреля 2009 года	"Об утверждении Положения о порядке ведения государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов».
Приказ Минфина России	№ 111н	30 октября 2009 года	«Об утверждении Положения о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, саморегулируемых организаций».
Приказ Минфина России	№ 146н	29 декабря 2009 г	«О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа».

В ряду документов регулирующих аудиторскую деятельность на особом месте находятся стандарты аудита. Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка.

К органам государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся структуры, представленные на рис 2.2.1.



Рис.2.2.1 Организационно-правовая структура органов регулирования аудиторской деятельности.

ФОГАРД в лице Министерства финансов Российской Федерации реализует следующие функции:

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

Для осуществления функций уполномоченный федеральный орган вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений исполнительных органов управления и иную необходимую информацию и документацию.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается Совет по аудиторской деятельности.

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- 1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- 3) одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики аудиторов;
- 4) оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;
- 5) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;
- 6) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- 7) осуществляет иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

В состав Совета по аудиторской деятельности входят:

- 1) десять представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;
- 2) два представителя уполномоченного федерального органа;
- 3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков, и от Центрального банка Российской Федерации;
- 4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

Членами Совета по аудиторской деятельности не могут быть члены рабочего органа совета, за исключением представителей Минфина России. Председатель совета по аудиторской деятельности избирается на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета. В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются Минфином России. В состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности. Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 процентов общего числа членов рабочего органа совета.

Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляется общественными объединениями аудиторов (саморегулируемыми организациями).

2.3 Саморегулируемая организация аудиторов: функции, права и обязанности.

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

- 1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным требованиям к членству в саморегулируемой организации;
- 2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов;
- 3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг посредством формирования компенсационного фонда саморегулируемой организации аудиторов;

4) наличие Кодекса профессиональной этики аудиторов, членов саморегулируемой организации и рассмотрение дел о применении в отношении них мер дисциплинарного воздействия.

В соответствии с Федеральным законом N 315-ФЗ от 1 декабря 2007 года «О саморегулируемых организациях» саморегулируемая организация аудиторов осуществляет следующие основные функции:

- разрабатывает и устанавливает условия членства субъектов о деятельности в саморегулируемой организации;
- применяет меры дисциплинарного воздействия в отношении своих членов;
- образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между ними и пользователями аудиторских услуг, иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах;
- осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в саморегулируемую организацию;
- представляет интересы членов саморегулируемой организации аудиторов в Совете по аудиторской деятельности и Министерстве финансов;
- организует профессиональное обучение, аттестацию аудиторов членов саморегулируемой организации;
- обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности;
- осуществляет контроль за предпринимательской или профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации;
- рассматривает жалобы на действия членов саморегулируемой организации и дела о нарушении ее членами требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации;
- разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов;
- разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные, требования. К ним следует отнести систему дополнительных мер дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований закона об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов участвует в регулировании аудиторской деятельности путем реализации следующих мероприятий:

- 1) участвует в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии;
- 2) сообщает в Министерство финансов об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям к ней предъявляемым;
- 3) сообщает в Министерство финансов о дополнительных требованиях, установленных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов;
- 4) представляет в Министерство финансов отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- 5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;
- 6) не позднее десяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в Министерство финансов и Совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;
- 7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов не может быть членом другой саморегулируемой организации аудиторов. В случае, если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

2.4 Субъекты аудита: аудитор, аудиторская организация.

Субъекты аудиторской деятельности и их правовые формы установлены Законом Об аудиторской деятельности, согласно которому субъектами аудиторской деятельности являются аудиторы и аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Аудиторская организация - коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Право осуществлять аудиторскую деятельность возникает с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой такая организация является.

Аудитор - физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Индивидуальный аудитор - предприниматель без образования юридического лица вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. Право осуществлять аудиторскую деятельность возникает с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой индивидуальный аудитор является.

Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

К членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации предъявляются следующие требования:

- 1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 2) численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

- 3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;
- 4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом аудиторской организации, а также индивидуальный предприниматель, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;
- 5) безупречная деловая репутация;
- 6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- 7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 8) уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

К членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов предъявляются следующие требования:

- 1) наличие квалификационного аттестата аудитора;
- 2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- 3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 4) уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов. Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов аудиторская организация подает заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

- 1) учредительные документы;
- 2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;
- 3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;
- 4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором.;

- 5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;
- 6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;
- 7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- 8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора, физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

- 1) квалификационный аттестат аудитора;
- 2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;
- 3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;
- 4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, - для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;
- 5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

2.5 Права и обязанности сторон при осуществлении аудиторской проверки.

Права и обязанности аудиторов (аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов) и проверяемых организаций вытекают из Гражданского кодекса РФ, Закона Об аудитор-

ской деятельности Федерального, федеральных стандартов аудита и договоров между аудитором и проверяемой организацией.

Общегражданским правом аудитора (аудиторской организации) является право осуществлять аудиторскую деятельность: проводить аудиторские проверки и оказывать прочие услуги.

Общегражданской обязанностью аудитора (аудиторской организации) является обязанность исполнять свои обязательства надлежащим образом, в соответствии с требованиями ГК РФ, Закон Об аудиторской деятельности, договоров, федеральных и внутрифирменных стандартов.

С целью обеспечения принципов независимости, объективности, конфиденциальности, обеспечения качества аудиторских услуг Федеральный закон устанавливает ряд дополнительных прав и обязанностей аудиторов.

Согласно ст. 13 Закон Об аудиторской деятельности при проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;
- 2) исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью организации, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц организации разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - а) непредоставления организацией всей необходимой документации;
 - б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации;
- 5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

- 1) предоставлять по требованию организации обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

- 3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;
- 4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Согласно ст. 14 Закон Об аудиторской деятельности при проведении аудита аудируемое лицо либо лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

- 1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;
- 3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита организации, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

- 1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторов исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;
- 2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;
- 3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией организации лица;
- 4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Обязанности аудиторов в каждом случае, проведения аудиторской проверки устанавливаются договором. Обычно в договоре указывается обязанность аудитора провести аудиторскую проверку и предоставить соответствующие документы экономическому субъекта не позднее определенного срока.

2.6 Ответственность аудиторов, аудиторских организаций и экономических субъектов. Аудиторская тайна.

Анализируя сущность аудиторской деятельности, прежде всего, подчеркнем, что аудит – предпринимательская деятельность, то есть деятельность на свой страх и риск, направленная на извлечение прибыли. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской деятельности и оказания прочих услуг, связанных аудиторской деятельностью (ст.7 Закона Об аудиторской деятельности).

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет руководство организации под надзором представителей собственника. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство лица или представителей собственника организации от такой ответственности.

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, несут гражданско-правовую, дисциплинарную и уголовную ответственность перед клиентами, государством и третьими лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральным законом об аудиторской деятельности, стандартами аудита и условиями договора. Наряду с юридической ответственностью перед пользователями услуг, аудиторы и аудиторские организации несут ответственность перед профессиональным сообществом (в лице СРО, а в отдельных случаях - и уполномоченного федерального органа).

Рассмотрим эти виды ответственности аудиторов и аудиторских организаций.

Ответственность по отношению к государству, юридическому или физическому лицу возникает в случаях:

- неисполнения или ненадлежащего исполнения аудитором своих обязанностей, послужившее основанием выдачи неверного аудиторского заключения;
- наличия убытков у клиента (расходов на проведение перепроверки, ущерб деловой репутации и т.д.);
- наличие причинно - следственной связи между действиями аудитора и убытками у клиента.

За нарушение условий договора или гражданского законодательства аудиторы несут ответственность при наличии вины (умысла или неосторожности), кроме случаев, когда законом или договором предусмотрены иные основания ответственности. Отсутствие вины доказывается лицом, нарушившим обязательство. Лицо признается не виновным, если при-

няло все меры для надлежащего исполнения обязательства. Аудиторы несут ответственность за нарушение законодательства РФ при осуществлении аудиторской деятельности. Имущественные споры решаются судом или арбитражным судом. В случае возникновения ответственности аудитор должен возместить потерпевшему причиненные убытки в размере реального ущерба и упущенной выгоды.

К убыткам клиента или пользователей бухгалтерской отчетности может привести неисполнение аудитором профессиональных обязанностей в том числе:

- неквалифицированное проведение аудиторской деятельности;
- нарушение конфиденциальности;
- проведения проверки в случае наличия или возникновения обстоятельств, исключающих возможность ее проведения;
- не уведомление клиента аудитором об отказе от проведения проверки.

Наиболее часто клиенты подают иски в суд по причине неквалифицированного проведения аудиторской проверки. Основаниями для привлечения к ответственности являются как нарушения условий договора, так и нарушения, связанные с небрежностью при оказании услуг. Принципиальным вопросом в этом случае является уровень требуемой тщательности и аккуратности со стороны аудитора. Хотя общеизвестно, что никто не может достичь абсолютного совершенства, но любая значительная ошибка или ошибочное суждение будут создавать презумпцию небрежности в работе, которую аудитор должен будет опровергнуть. Проведение проверки в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами часто служит доказательством невиновности.

Степень тщательности проверки более сложно установить в случае оказания других услуг, так как четко определенных критериев для их оценки не существует. Аудиторские фирмы в этих случаях прибегают к нескольким способам защиты:

- во-первых, доказательство того, что аудитор не имеет обязательств перед клиентом, не указанных в договоре. В связи с этим важно, чтобы в договоре четко были определены характер предоставляемых услуг, их продолжительность и стоимость;
- во-вторых, аудитор должен доказать, что проверка проводилась в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами. В этом случае даже при обнаружении ошибок аудитор может не нести за них ответственности;
- в-третьих, если судебный процесс возбужден из-за неосмотрительности пострадавшего, вызвавшей убытки, то аудитор имеет большие шансы выиграть процесс, если он уведомлял в письменном виде клиента о необходимости каких-либо изменений в системе учета или предоставлении ему каких-нибудь документов.

В гражданском законодательстве Российской Федерации содержится ряд норм, предусматривающих потенциальную возможность возбуждения клиентами исков в отношении аудиторских фирм, в частности нормы, регулирующие договорные отношения. В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет руководство организации. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство организации от такой ответственности.

Ответственность перед третьими лицами. Ситуация относительно ответственности аудитора перед третьей стороной на основании общего права остается неопределенной. В этих случаях защита аудитора строится на основе доказательства качества предоставленных услуг (их соответствия общепринятым стандартам). Но это часто сложно доказать в суде. С другой стороны, можно использовать непричастность третьей стороны к договору, однако это не всегда возможно. Законодательство Российской Федерации (в частности, статьи ГК РФ, связанные с причинением вреда, ущерба, возмещением убытков) дает основания для возбуждения исков третьими сторонами в отношении аудиторских фирм.

Меры дисциплинарной ответственности в отношении аудиторов и аудиторских организаций представлены в таблице 2.6.1.

Таблица 2.6.1.

Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций.

№ п/п	Меры дисциплинарного воздействия	Орган, применяющий меры
1.	Вынесение предписания, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов, устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;	СРО аудиторов в отношении своих членов ФОГАРД в отношении проверяемых им аудиторских организаций
2.	Вынесение предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения	СРО аудиторов в отношении своих членов ФОГАРД в отношении проверяемых им аудиторских организаций
3.	Наложение штрафа	СРО аудиторов в отношении своих членов
4.	Принятие решения о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия	СРО аудиторов в отношении своих членов

	решения о приостановлении членства	
5.	Направление в саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов	ФОГАРД в отношении проверяемых им аудиторских организаций
6.	Принятие решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов	СРО аудиторов в отношении своих членов
7.	Направление саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении ее из саморегулируемой организации аудиторов	ФОГАРД в отношении проверяемых им аудиторских организаций

При этом аудиторская организация или индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе заключать договоры оказания аудиторских услуг, а также вносить изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия решения о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов.

Институты гражданско-правовой и дисциплинарной ответственности аудиторов и аудиторских фирм имеют общую природу и цель – защита интересов пользователей аудиторских услуг.

В соответствии с Законом РФ «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 года №315-ФЗ для обеспечения дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена СРО перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами создается компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов. Фонд формируется за счет денежных взносов членов саморегулируемой организации аудиторов в размере не менее 3000 руб. в отношении каждого члена. В случае добровольного применения в качестве способа обеспечения ответственности членов саморегулируемой организации аудиторов перед потребителями произведенных ими услуг системы личного или коллективного страхования минимальный размер страховой суммы по договору страхования ответственности каждого члена не может быть менее чем 30 000 руб. в год.

Уголовная ответственность распространяется только на физических лиц аудиторов. В действующем Уголовном кодексе РФ (УК РФ) введена специальная статья 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами». Использование частным нотариусом или частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения существен-

ного вреда другим лицам по решению суда наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

В определенном смысле к деятельности аудиторов может быть отнесена и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов с организаций», а также ст. 33 УК РФ «Виды соучастников преступления» (п. 5): «Пособником признается лицо, содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, предоставлением информации, средств или орудий совершения преступления, либо устранением препятствий...»

Ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности. В законе об аудиторской деятельности имеется специальная статья 9 «Аудиторская тайна».

Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, за исключением:

- 1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;
- 2) сведений о заключении с организацией договора о проведении обязательного аудита;
- 3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит, и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Министерство финансов, осуществляющее государственное регулирование аудиторской деятельности, и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, а также иными лицами, получившими доступ к этим сведениям, на основании законодательства Российской Федерации аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и

индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков. Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях организации, предоставляются третьим лицам исключительно по решению суда в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Аудиторская проверка организаций, в бухгалтерской документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может производиться только аудиторскими организациями, в уставном (складочном) капитале которых отсутствует доля, принадлежащая иностранным физическим и (или) юридическим лицам, и получившие в установленном порядке доступ к сведениям, составляющим государственную тайну.

Информация составляет служебную или коммерческую тайну в случае, когда информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Сведения, которые не могут составлять служебную или коммерческую тайну, определяются законом и иными правовыми актами. Информация, составляющая служебную или коммерческую тайну, защищается способами, предусмотренными ГК РФ и другими законами. Лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки. Даже в странах с развитой экономикой и правовой системой в судах затруднительно бывает доказать факт нарушения конфиденциальности аудитором.

За неисполнение своих обязанностей в сфере аудиторской деятельности для организаций наступает как административная, так и гражданско-правовая ответственность.

Административная ответственность наступает за не заключение или не своевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту и квалифицируется, согласно ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, как грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, что влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб.

Гражданско - правовая ответственность вытекает из существа договора на проведение аудита и имеет формы возмещения ущерба и упущенной выгоды.

Заказчик отвечает перед аудитором за неоплату по договору на проведение аудиторской проверки. В этом случае аудиторская организация вправе взыскать с заказчика проценты за пользование чужими денежными средствами в соответствии с правилами ст.395 ГК РФ. Кроме того, у аудиторской организации есть право удержать аудиторское заключение при неис-

полнении заказчиком обязанности уплатить обусловленную договором на проведение аудиторской проверки сумму (ст.712 ГК РФ).

2.7 Контроль качества аудиторской деятельности в РФ.

По мнению профессора М.П.Бульги [8,с.109] «Контроль качества аудиторской деятельности в Российской Федерации представляет собой целостную систему контрольных органов и мероприятий, включающую три уровня (рис. 2.7.1):

- государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций auditors (далее СРО);
- внешний контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных auditors;
- внутренний контроль качества работы auditors аудиторских организаций.»



Рис.2.7.1 Система контроля качества аудиторской деятельности.

Согласно постановления Правительства №1202 от 22.11.2012 г. «Положение о государственном надзоре за деятельностью саморегулируемых организаций auditors» государственный надзор за деятельностью саморегулируемых организаций auditors осуществляется Министерством финансов. Предметом проверок является соблюдение саморегули-

руемыми организациями аудиторов требований закона «О саморегулируемых организациях» №315-ФЗ, Закона Об аудиторской деятельности и иных нормативных актов, которые регулируют аудиторскую деятельность

Государственный контроль (надзор) осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок согласно Закона Об аудиторской деятельности [1,ст.22,п.3]. Плановая проверка СРО осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утвержденным Министерством финансов РФ. Внеплановая проверка СРО аудиторов может являться поданная в Министерство финансов жалоба на действия (бездействие) СРО, нарушающее требования законодательства, которые регулируют аудиторскую деятельность. Жалоба в Министерство финансов может подана аудитором, федеральными и региональными органами исполнительной власти, Центральным банком, другими СРО аудиторов и общественными организациями

Согласно требований Закона Об аудиторской деятельности [1,ст.22,п.8], в случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, уполномоченный федеральный орган по результатам проверки может применить следующие меры воздействия:

- вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность;
- вынести решение об исключении сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра СРО;
- обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра СРО.

Уполномоченный федеральный орган в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия соответствующего решения по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, обязан сообщить ей в письменной форме о принятом в отношении нее решении. Данная информация в обязательном порядке доводится до членов Совета по аудиторской деятельности на его ближайшем заседании.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов регламентируется ст.10 Закона Об аудиторской деятельности.

Аудиторская организация (аудитор) обязаны:

1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона Об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, бюро кредитных историй, организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховых организаций, клиринговых организаций, обществ взаимного страхования, организаторов торговли, негосударственных пенсионных или иных фондов, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов или негосударственных пенсионных фондов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

Принципы осуществления и требования к организации внешнего контроля качества работы аудиторских организаций устанавливаются федеральным стандартом №4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля».

Предметом внешнего контроля аудиторов является соблюдение аудиторами требований законодательных актов в области аудиторской деятельности, правил (стандартов) аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов России. Внешний контроль аудиторов проводится в ходе внешней проверки качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора). При этом внешнему контролю подлежат все аудиторы, работающие (работавшие в период, за который осуществляется контроль) в проверяемой аудиторской организации (у проверяемого индивидуального аудитора) независимо от их членства в аудиторском объединении.

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок.

В общем случае плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организа-

ции осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, бюро кредитных историй, организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховых организаций, клиринговых организаций, обществ взаимного страхования, организаторов торговли, негосударственных пенсионных или иных фондов, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов или негосударственных пенсионных фондов осуществляются:

1) саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;

2) уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не чаще одного раза в два года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации и саморегулируемой организацией аудиторов.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является проверенная аудиторская организация, о результатах проверки и решении, принятом в отношении указанной аудиторской организации.

В настоящее время исполнительные функции по реализации процедур внешнего контроля возлагаются на органы по контролю качества аккредитованных профессиональных аудиторских объединений (далее-АПАО). При этом орган по контролю качества АПАО не принимает непосредственного участия в проверке. Непосредственно проверку осуществляют контролеры качества, включенные в соответствующий список, а орган по контролю качества

рассматривает возникшие конфликтные ситуации в отношении контролера и проверяемой организации, утверждает отчет контролера качества и принимает по нему решение. Осуществляя контроль качества, контролер в первую очередь оценивает утвержденную руководством аудиторской организации внутреннюю систему контроля качества, ее соответствие принятым нормативным документам, регламентирующим аудиторскую деятельность. Программа проверки направлена на тестирование функционирующей системы контроля для обеспечения уверенности в том, что цели в отношении надежности качества достигаются надлежащим образом.

Контроль качества осуществляется в каждом отдельном случае как особое задание, выдаваемое на основе плана проверок, утвержденного руководящими органами СРО аудиторов. Перспективные планы составляются не менее чем на один год с поквартальной разбивкой. На основе перспективного плана на предстоящий квартал могут составляться уточненные рабочие планы. В соответствии с планом орган по контролю качества определяет и согласовывает с аудиторской организацией сроки проверки.

Вне зависимости от включения в план проверок на очередной год аудиторскими фирмами составляются анкеты. Ежегодные анкеты представляются всеми аудиторскими организациями – членами СРО не позднее 15 апреля каждого года. Данные предварительного анкетирования не затрагивают финансовых показателей деятельности аудиторской организации. По результатам анализа анкет орган по контролю качества имеет право запросить необходимые пояснения и комментарии непосредственно у аудиторских организаций.

Сроки проверки определяются органом по контролю качества, в том числе на основании данных предварительного анкетирования аудиторских организаций и согласовываются с аудиторской организацией до начала проверки. При согласовании сроков проведения проверки аудиторская организация может заявить отвод в отношении предложенного контролера качества. Срок проверки непосредственно с выездом в аудиторскую организацию не должен превышать пяти рабочих дней. В течение двух недель после завершения проверки и обсуждения итогов с руководителем аудиторской организации контролер качества должен выслать ему проект отчета.

Окончательные отчет, если необходимо, после дополнительного согласования с руководителем аудиторской организации и получения от него письменных пояснений, оформляется контролером качества в двух экземплярах, которые передаются, соответственно аудиторской организации и в уполномоченный орган по контролю качества. Экземпляр отчета, передаваемый уполномоченному органу, не должен содержать каких-либо данных, по которым можно было опознать отдельных клиентов проверяемой организации. Орган по контро-

лю качества рассматривает полученный от контролера отчет и принимает по результатам проверки решение.

Внутренний контроль качества в аудиторской организации должен быть организован в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудита:

- ФПСАД №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» - в отношении всей деятельности аудиторской организации;
- ФПСАД №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» - в отношении проведения каждой аудиторской проверки.

Требования к контролю качества в отношении всей деятельности аудиторской организации основаны на соблюдении этических норм, обеспечении и поддержании должной квалификации, а также внедрении системы внутреннего контроля качества аудита. Система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов:

- а) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- б) этические требования;
- в) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- г) кадровая работа;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг;
- ж) документирование.

Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией.

Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Эти принципы и процедуры должны предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации. При этом особое значение имеет признание руководством аудиторской организации в качестве наиважнейшей цели деятельности фирмы достижение высокого качества выполнения всех заданий.

Этические требования. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования.

Для этих целей должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что любые случаи нарушения независимости будут выявлены и

аудиторской организацией будут приняты соответствующие меры по их устранению. В частности, в отношении работников, обязанных соблюдать независимость, должны быть установлены требования не реже одного раза в год предоставлять аудиторской организации письменные подтверждения соблюдения установленных принципов и процедур независимости.

В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры тестирования угрозы «привычности», а именно:

устанавливающие критерии, позволяющие своевременно распознать возникшую угрозу "привычности", требующую принятия соответствующих мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня в случаях, когда одни и те же работники назначаются в течение длительного времени на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность;

предусматривающие требования, периодической (не реже одного раза в 7 лет) ротации работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.

Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества. При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна получить информацию, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. Решение о продолжении сотрудничества с клиентом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для возможного продолжения сотрудничества. Аудиторская организация также должна оценить, может ли принятие на обслуживание нового клиента вызвать фактический или воспринимаемый конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов аудиторская организация должна оценить целесообразность принятия задания.

Кадровая работа. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом. Сотрудники аудиторской организации должны соблюдать этические принципы и быть способными выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации. Руководство аудиторской организации должно быть уверено в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания. Принципы и процедуры, установленные аудиторской организацией, должны охватывать следующие элементы кадровой работы:

а) найм работников;

- б) оценка результатов выполнения работы;
- в) профессиональные навыки работников;
- г) профессиональная компетентность;
- д) профессиональное развитие;
- е) повышение в должности;
- ж) оплата труда;
- з) оценка нужд работников.

Небольшим аудиторским организациям требуются менее формальные методы оценки своих работников

Выполнение задания. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Аудиторская организация посредством установления соответствующих принципов и процедур должна стремиться обеспечить качественное выполнение заданий на постоянной основе. Как правило, это достигается посредством применения соответствующих руководств в бумажной или электронной форме с применением программного обеспечения и стандартизированных форм документов, а также отраслевых и проблемно-ориентированных методических рекомендаций.

Процесс выполнения заданий должен предусматривать процедуры надзора, включающие:

наблюдение за ходом выполнения задания;

оценку навыков и профессиональной компетентности каждого члена аудиторской группы, наличия у него времени, достаточного для выполнения задания, понимания данных ему инструкций, а также соответствия его работы запланированному подходу;

решение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, оценка их значимости и в случае необходимости соответствующее изменение запланированного подхода;

выявление вопросов, в отношении которых необходимо проведение в ходе выполнения задания консультаций или рассмотрение более опытными членами аудиторской группы.

Надзорные функции подразумевают проверку работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными, включая руководителя аудита или иного задания. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что:

по сложным и спорным вопросам могут быть получены соответствующие консультации; имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций; характер и объем таких консультаций должны быть документально оформлены; выводы, сделанные по результатам консультаций, должны быть документально оформлены и применены на практике.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры в отношении порядка разрешения разногласий между членами аудиторской группы задания и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем задания и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания. Процесс разрешения разногласий должен быть документально оформлен и применен на практике.

Мониторинг. Целью мониторинга соответствия принципов и процедур контроля качества является оценка:

соблюдения федеральных правил аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов РФ;

надлежащей организации и эффективного функционирования системы контроля качества;

надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторские заключения и иные отчеты, выдаваемые аудиторской организацией, соответствуют условиям заданий.

Результаты мониторинга должны быть надлежащим образом документированы. О результатах мониторинга системы контроля качества аудиторская организация не реже одного раза в год должна сообщать руководителям аудитов и иных заданий и другим руководящим сотрудникам организации.

Документирование. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом. Порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно. Например, крупные аудиторские организации могут использовать электронные базы данных для документирования таких аспектов. Как подтверждение независимости, оценка выполнения задания и результаты мониторинга.

Аудиторские организации разрабатывают документально формализованную систему внутреннего контроля, содержащую принципы и процедуры контроля качества, а также требования к документированию всех процессов, представляющих доказательства функционирования системы внутреннего контроля качества. Это может быть внутренний стандарт или иной аналогичный документ аудиторской организации. Который должен быть доведен до сведения работников аудиторской организации так, чтобы обеспечить разумную уверенность

ность, в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике. Кроме того, необходима разработка типовых форм рабочих документов, заполняемых в ходе текущей деятельности, которые могут свидетельствовать об эффективности/неэффективности системы внутреннего контроля качества.

Требования к работникам аудиторских организаций в части соблюдения процедур контроля качества при осуществлении аудиторских проверок. Основным принципом обеспечения внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки заключается в следующем: аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим профессиональную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях. Аудиторы, проводящие проверку должны отвечать критерию независимости.

В ходе аудита устанавливаются процедуры контроля качества аудита. Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно. Для этого осуществляется закрепление контрольных функций за работниками аудиторской организации, в том числе и теми, которые не участвуют в аудиторской проверке. Качество аудиторской деятельности обеспечивается также организацией для аудиторов консультаций со специалистами в области налогообложения, правооказания, анализа финансово - хозяйственной деятельности и прочих сопутствующих услуг.

2.8 Подготовка и аттестация аудиторов.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности - проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности проводится в соответствии с требованиями приказа МФ РФ от 19 марта 2013 г. N 32н «Об утверждении положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации».

Квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее - претендент):

- 1) сдало квалификационный экзамен;
- 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из

последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена устанавливается Министерством финансов РФ и предусматривает:

- порядок участия претендента в квалификационном экзамене;
- круг вопросов, предлагаемых претенденту;
- порядок определения результатов квалификационного экзамена.

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование в образовательном учреждении высшего профессионального образования, имеющем государственную аккредитацию.

С 1 января 2011 г. экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора проводится единой аттестационной комиссией, которая создана всеми аккредитованными саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном приказом Минфина России от 27 мая 2010 г. № 51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии». Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

С целью проведения квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия:

- а) обеспечивает подготовку вопросов, предлагаемых лицам, желающим сдать квалификационный экзамен (далее - претенденты), на квалификационном экзамене, и устанавливает перечень таких вопросов;
- б) осуществляет регистрацию претендентов;
- в) обеспечивает оборудованные помещения и технические средства для проведения квалификационного экзамена;
- г) осуществляет допуск претендентов на квалификационный экзамен и осуществляет контроль за соблюдением порядка его проведения;
- е) обеспечивает определение результатов квалификационного экзамена;
- ж) обеспечивает сохранность информации, документов и материалов, связанных с проведением и сдачей квалификационного экзамена;
- з) осуществляет иные действия, необходимые для проведения квалификационного экзамена.

На квалификационном экзамене проверяются знания и навыки претендентов.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, должен включать:

- а) не менее 2000 тестов с многовариантным ответом, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;

б) не менее 800 вопросов экзаменационных билетов, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;

в) не менее 4 практических задач, предназначенных для проверки навыков претендентов, необходимых для участия в (осуществления) аудиторской деятельности. На каждом увалификационном экзамене претендентам предлагается новый перечень вопросов в форме практических задач.

Не позднее 22 календарных дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия размещает перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене (в части вопросов экзаменационных билетов), на своем официальном сайте в сети "Интернет". Она также обеспечивает защиту перечня вопросов, в форме тестов и практических задач, от неправомерного или случайного доступа к ним, а также от иных неправомерных действий.

Для участия в квалификационном экзамене претендент заполняет регистрационную анкету в электронном виде на официальном сайте единой аттестационной комиссии в сети "Интернет".

В регистрационной анкете претендент сообщает о себе следующие сведения:

фамилия, имя, отчество;

наименование субъекта Российской Федерации, где проживает претендент;

электронный адрес, по которому может быть направлено электронное уведомление о регистрации претендента;

сведения о наличии высшего образования, полученного в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

После заполнения регистрационной анкеты претенденту автоматически присваивается регистрационный номер, который используется при проведении квалификационного экзамена и при определении его результатов..

Не позднее трех календарных дней, следующих за днем получения единой аттестационной комиссией от претендента платы за прием квалификационного экзамена (при условии регистрации претендента к этому дню), единая аттестационная комиссия электронным сообщением подтверждает право на участие претендента в квалификационном экзамене.

Единая аттестационная комиссия прекращает подтверждать право на участие претендента в квалификационном экзамене за 8 календарных дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена.

В случае если претендент не соответствует критериальным требованиям единая аттестационная комиссия уведомляет претендента об этом путем направления электронного сообщения, не позднее 22 календарных дней со дня присвоения ему регистрационного номера.

Квалификационный экзамен состоит из компьютерного тестирования и выполнения письменной работы. Содержание вопросов, вынесенных на квалификационный экзамен определяется Программой подготовки на аттестат аудитора в объеме 296 часов, одобренной Советом по аудиторской деятельности при Минфина (протокол №78 от 24 сентября 2009 года) и утвержденной Минфином РФ 5 октября 2009 г. Программа состоит из пяти разделов:

I "Правовое регулирование хозяйственной деятельности";

II "Бухгалтерский учет и отчетность";

"Налогообложение юридических и физических лиц";

III "Налогообложение юридических и физических лиц";

IV "Финансы организаций: менеджмент и анализ";

V "Аудит".

Претенденты могут пройти специальную подготовку в учебно-методических центрах по очной или заочной формам обучения по программе подготовки аудиторов.

Не менее чем за восемь календарных дней до даты проведения квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия уведомляет претендентов, право на участие которых в квалификационном экзамене подтверждено, о дате, времени и месте проведения квалификационного экзамена. путем размещения соответствующей информации на официальном сайте единой аттестационной комиссии и направления каждому претенденту электронного сообщения.

Претендент допускается к квалификационному экзамену при предъявлении паспорта гражданина Российской Федерации или иного документа, удостоверяющего его личность.

Для проведения компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия формирует группу не менее чем из 15 претендентов.

Дата, время и место проведения компьютерного тестирования устанавливаются единой аттестационной комиссией.

При определении мест проведения компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия должна обеспечить систематическое проведение компьютерного тестирования в каждом субъекте Российской Федерации

При проведении компьютерного тестирования каждый претендент получает индивидуальный набор тестов, сформированный из перечня вопросов в форме тестов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, автоматически в режиме реального времени путем произвольной выборки. Индивидуальный набор тестов состоит из вопросов из всех областей знаний. В индивидуальный набор тестов включается по 10 вопросов из каждой области знаний.

Претендент получает доступ к индивидуальному набору тестов автоматически после ввода регистрационного номера. Претендент получает доступ к каждому следующему вопросу индивидуального набора тестов для ответа на него после ответа на предыдущий вопрос. Пересмотр ответов на вопросы индивидуального набора тестов претендентом не допускается.

Проведение компьютерного тестирования прекращается за 15 календарных дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена в части письменной работы.

Квалификационный экзамен в части письменной работы проводится два раза в год одновременно во всех местах ее проведения, которое устанавливается единой аттестационной комиссией.

Для проведения квалификационного экзамена в части письменной работы единая аттестационная комиссия формирует группу не менее чем из 25 претендентов.

Время начала квалификационного экзамена в части письменной работы устанавливается единой аттестационной комиссией. Для ответа на вопрос экзаменационного билета из одной области знаний претенденту предоставляется не более 45 минут. Для решения практической задачи претенденту предоставляется не более 1 часа 30 минут.

При выполнении письменной работы каждый претендент получает индивидуальный экзаменационный билет. Индивидуальный экзаменационный билет состоит из пяти вопросов по каждой области знаний и одной практической задачи. Экзаменационные билеты формируются единой аттестационной комиссией индивидуально.

В каждый день проведения письменной работы проверяется квалификация претендента не более чем в трех областях знаний. Претендент получает каждый следующий вопрос экзаменационного билета для ответа на него после сдачи представителю единой аттестационной комиссии письменного ответа на предыдущий вопрос экзаменационного билета. Квалификационный экзамен сдается претендентом самостоятельно на русском языке без помощи переводчика и каких-либо иных лиц. Существует ряд ограничений по использованию справочных материалов, средств связи и компьютерной техники и возможности использования посторонней помощи при ответах на вопросы экзаменационного билета. Претенденты, нарушившие эти требования, удаляются из аудитории и считаются не сдавшими экзамены.

Лицам, не принимающим участие в экзамене, присутствовать на квалификационных экзаменах не разрешается.

Претендент, получивший за ответы на все вопросы индивидуального набора тестов менее 86 процентов максимально возможного количества баллов, считается не сдавшим квалификационный экзамен и не допускается к выполнению письменной работы.

За каждый правильный ответ на вопрос в форме теста претендент получает 2 балла, за неправильный ответ или отсутствие ответа - 0 баллов.

За каждый ответ на вопрос экзаменационного билета, оцененный на "отлично", претендент получает 10, либо 8, либо 6, либо 4, либо 2, либо 0 баллов.

За решение практической задачи претендент получает 50, либо 40, либо 30, либо 25, либо 20, либо 10, либо 0 баллов в зависимости от того, в какой степени претендент решил практическую задачу. Претендент, получивший за ответы на все вопросы экзаменационного билета и решение практической задачи суммарно не менее 67 процентов максимально возможного количества баллов (при условии получения за ответы на все вопросы экзаменационного билета не менее 84 процентов максимально возможного количества баллов), считается сдавшим квалификационный экзамен.

Протокол результатов компьютерного тестирования формируется в автоматическом режиме непосредственно после проведения компьютерного тестирования. Единая аттестационная комиссия определяет лиц, уполномоченных на подписание протокола результатов компьютерного тестирования.

Протокол результатов компьютерного тестирования формируется в автоматическом режиме непосредственно после проведения компьютерного тестирования. Датой объявления единой аттестационной комиссией результатов компьютерного тестирования считается день направления претенденту электронного сообщения об этих результатах.

Решение о сдаче (несдаче) претендентами квалификационного экзамена принимается единой аттестационной комиссией не позднее 8 календарных дней с даты определения результатов письменной работы и не позднее 5 календарных дней с даты принятия этого решения размещается на официальном сайте единой аттестационной комиссии в сети "Интернет". Датой объявления единой аттестационной комиссией результатов письменной работы считается день направ Претенденту решения аттестационной комиссии.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается в случае, если:

- 1) претендент не соответствует требованиям части успешной сдачи экзамена и требуемого стажа работы;
- 2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию части уровня его образования.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждаются уполномоченным федеральным органом.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

Претендент имеет право подать апелляцию в единую аттестационную комиссию не позднее 22 календарных дней с даты объявления результатов квалификационного экзамена в электронном сообщении и на официальном сайте единой аттестационной комиссии.

Единая аттестационная комиссия рассматривает апелляцию и принимает решение по ней в течение не более 22 календарных дней с даты получения апелляции единой аттестационной комиссией.

Результат рассмотрения апелляции объявляется единой аттестационной комиссией не позднее 5 календарных дней с даты принятия соответствующего решения путем размещения этого решения на официальном сайте единой аттестационной комиссии в сети "Интернет".

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией без ограничения срока его действия по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. Квалификационный аттестат аудитора выдается на основании заявления претендента. Заявление о выдаче аттестата аудитора подается в письменном виде в саморегулируемую организацию аудиторов по выбору претендента.

К заявлению претендентом прилагаются:

- а) документы, подтверждающие наличие у претендента ко дню объявления единой аттестационной комиссией результатов квалификационного экзамена стажа работы;
- б) документ, подтверждающий внесение платы за выдачу квалификационного аттестата аудитора (при наличии такой платы);

Заявление рассматривается саморегулируемой организацией аудиторов в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня поступления заявления, при условии поступления в саморегулируемую организацию аудиторов решения единой аттестационной комиссии.

По результатам рассмотрения заявления саморегулируемая организация аудиторов принимает решение о выдаче квалификационного аттестата аудитора претенденту либо об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора в установленных законом случаях.

Решение саморегулируемой организации аудиторов о выдаче (отказе в выдаче) квалификационного аттестата аудитора оформляется в письменном виде.

Саморегулируемая организация аудиторов уведомляет претендента о принятом ею решении о выдаче квалификационного аттестата аудитора не позднее 5 календарных дней со дня принятия решения.

В случае принятия решения об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора саморегулируемая организация аудиторов не позднее 10 календарных дней со дня принятия этого решения уведомляет претендента.

Претендент имеет право подать апелляцию в единую аттестационную комиссию не позднее 30 календарных даты объявления результатов квалификационного экзамена в электронном виде. Единая аттестационная комиссия рассматривает апелляцию в течение 30 дней с даты получения апелляции.

Взамен утерянного (утраченного) действительного квалификационного аттестата аудитора выдается дубликат квалификационного аттестата аудитора.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

- 1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту;
- 2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- 3) несоблюдения аудитором требований независимости либо разглашения аудиторской тайны;
- 4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований настоящего Федерального закона или федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- 5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- 6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет, за исключением:
 - а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

- б) работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
- в) лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
- г) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;
- 7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);
- 8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

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

Решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по причине получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов иным неуважительным причинам, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

2.9 Федеральные стандарты аудиторской деятельности.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов в разных странах мира и на международном уровне. Стандартизация в области аудита во всем мире, позволяют достичь объективности в выражении мнения по поводу информации, отраженной в финансовой бухгалтерской отчетности.

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

В России международные аудиторские стандарты принимаются во внимание при разработке национальных стандартов, которые призваны решать те же задачи, что и международные, но в масштабе Российской Федерации. Законом №307-ФЗ предусмотрены федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности;
- разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
- являются обязательными для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников за исключением тех положений, которые носят рекомендательный характер.

Российские стандарты аудита подразделяются на:

- федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Федеральные стандарты аудита определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, содержащиеся в Законе №307-ФЗ. По состоянию на 1.07. 2011 в России действует 42 федеральных стандарта аудиторской деятельности. Действующие в России федеральные стандарты можно разделить на три группы [8,стр75].

Первая группа была разработана до принятия закона «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ. Они применяются в части, не противоречащей действующему законодательству в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 68 от 25 сентября 2008 г) в количестве трех штук.

Таблица 2.9.1

Перечень правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Наименование ПСАД	Дата одобрения и № протокола заседания Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации
Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	20 октября 1999 г., протокол № 6
Проверка прогнозной финансовой информации	20 августа 1999 г., протокол № 5
Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций	20 октября 1999 г., протокол № 6

Вторая группа - стандарты, принятые после выхода закона «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ (ФПСАД), утвержденные постановлением Правительства РФ. К ним в настоящее время (1.01.13г.) относят 29 действующих стандартов (табл. 2.9.2)

Таблица 2.9.2

Перечень Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Постановлением правительства (на 1.07.2011г.).

№ ФПСАД	Наименование ФПСАД	Соответствие Международному стандарту
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.	МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными Стандартами Аудита»
2	Документирование аудита	МСА 230 «Аудиторская документация»
3	Планирование аудита	МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
4	Существенность в аудите	«Существенность в планировании и проведении аудита»
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	МСА 315 «Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» МСА 330 «Действия аудитора в отношении оцененных рисков»
9	Связанные стороны	МСА 550 «Связанные стороны»
10	События после отчетной даты	МСА 560 «Последующие события»
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	МСА 570 «Непрерывность деятельности»
12	Согласование условий проведения аудита	МСА 210 «Согласование условий соглашений по аудиту»
16	Аудиторская выборка	МСА 530 «Аудиторская выборка»
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	МСА 501 «Аудиторские доказательства – особое рассмотрение отдельных статей»
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников.	МСА 505 «Внешние подтверждения»
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	МСА 510 «Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо»
20	Аналитические процедуры.	МСА 520 «Аналитические процедуры»
21	Особенности аудита оценочных значений	МСА 540 «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий»
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	МСА 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями»
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	МСА 580 «Письменные представления»
24.	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться	МСА 120 «Концептуальная основа Международных стандартов аудита»

	аудиторскими организациями и аудиторами	
25.	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	МСА 3000 «Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации»
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности.	МСА 710 «Сравнительная информация – сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность»
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность.	МСА 720 «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность»
28	Использование результатов работы другого аудитора	МСА 600 «Особые аспекты – аудит финансовой отчетности группы (включая работу других аудиторов)»
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	МСА 610 «Использование работы службы внутреннего аудита»
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур»
31	Компиляция финансовой информации	МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации»
32	Использование аудитором результатов работы эксперта	МСА 620 «Использование работы эксперта»
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	МСА 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности»
34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях	МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»

Третья группа – 9 стандартов, принятых после выхода закона «Об аудиторской деятельности №307-ФЗ (ФСАД, утвержденные приказом Министерства финансов РФ. К ним в настоящее время относят следующие стандарты (табл. 2.9.3).

Таблица 2.9.3

Перечень Федеральных стандартов аудиторской деятельности, утвержденных Минфином РФ, после выхода закона «Об аудиторской деятельности №307-ФЗ. (на 1.07.2011г.)

№ ФСАД	Наименование ФСАД	Соответствие Международному стандарту
1/2010	Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»	МСА 700 «Заключение независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения»
2/2010	Модифицированное мнение в аудиторском за-	МСА 701 «Модификация за-

	ключении	ключения в отчете независимого аудитора»
3/2010	Дополнительная информация в аудиторском заключении	МСА 706 «Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете независимого аудитора»
4/2010	Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля	МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»
5/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита.	МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности»
6/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита	МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности»
7/2011	Аудиторские доказательства	МСА 500 «Аудиторские доказательства»
8/2011	Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам	Международный стандарт по заданиям, обеспечивающим уверенность ISAE 3000 «Задания по обеспечению уверенности, отличные от аудита или иных проверок отчетной финансовой информации»
9/2011	Особенности аудита отдельной части отчетности	То же

Новые стандарты вводятся в действие с момента когда стандарты, утвержденные постановлением Правительства РФ утрачивают силу. Все федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности могут быть подразделены на четыре основные группы:

Общие правила (стандарты) аудита, которые представляют собой свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения аудитора по всем вопросам, касающимся выполняемой работы, и др.

Правила (стандарты) проведения аудиторской проверки, которые раскрывают положения по планированию, изучению и оценке системы и внутреннего контроля, получению аудиторских доказательств.;

Правила (стандарты) составления отчета, которые предусматривают указание на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверяется в ходе аудита, была ли она составлена в соответствии с общепринятыми правилами, а также разграничений функций аудитора и администрации организации;

Правила (стандарты) сопутствующих аудиту услуг, которые представляют аудитору возможность определить, имеются ли основания для предположения о существенном несо-

ответствии бухгалтерской (финансовой) отчетности установленным требованиям к ее составлению.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в основном имеют единую структуру построения и содержат следующие разделы:

- общие принципы стандарта (цель и необходимость разработки), объект стандартизации;
- сфера применения стандарта;
- основные понятия и определения (при необходимости);
- сущность стандарта, в котором формулируется проблема, требующая описания проводится ее анализ и приводятся методы решения;
- практические приложения, которые включают в себя различные схемы, таблицы, образцы документов.

Стандарты аудита саморегулируемой организации аудиторов:

- определяют требования ко всем видам аудиторских процедур, дополнительно к требованиям, установленным федеральными стандартами аудита;
- не могут противоречить федеральным стандартам аудита;
- не должны создавать препятствий осуществлению аудиторами аудиторской деятельности;
- являются обязательными для всех членов СРО.

Внутрифирменные аудиторские стандарты используются для регулирования отношений аудиторской организации с клиентами, для обучения начинающих аудиторов и в случае возникновения конфликтных ситуаций с клиентами для подтверждения качества аудиторской проверки. Внутрифирменные стандарты способствуют снижению трудоемкости аудиторской деятельности, увеличению объема выполняемых аудиторских услуг, привлекают к аудиту специалистов со стороны и ассистентов - стажеров.

Наличие внутрифирменных аудиторских стандартов является показателем профессионализма деятельности аудиторской фирмы. Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться на основе действующих в РФ законодательных и нормативных актов. Требований федеральных стандартов. При отсутствии правовых норм или требований федеральных стандартов в какой либо специфической области аудиторские фирмы могут руководствоваться рекомендациями международных стандартов.

Аудиторская фирма, индивидуальный аудитор самостоятельно устанавливает перечень, объем, содержание, сроки, порядок разработки и использования на практике своих внутренних стандартов. С учетом рекомендаций изложенных в федеральных стандартах,

общий пакет аудиторской организации может содержать внутрифирменные стандарты по следующим вопросам:

- общие положения по аудиту (внутренняя структура аудиторской фирмы, внутрифирменный контроль качества, этика поведения и т.д.);
- порядок проведения аудита (планирование, получение аудиторских доказательств, документирование);
- порядок формирования выводов и заключений (структура и требования к письменной информации аудитора, порядок составления аудиторского заключения, отчеты и заключения по специальному аудиторскому заданию);
- сопутствующие услуги;
- образование и подготовка кадров (требования к профессиональному уровню работников аудиторской фирмы, порядок подготовки и повышения квалификации).

Внутрифирменные стандарты аудита могут иметь следующую структуру:

общие положения (цель стандарта и сфера его применения, взаимосвязь с другими стандартами, срок действия);

- основные понятия и определения;
- суть стандарта (основные требования, методология решения проблемы);
- используемые нормативные акты;
- приложения.

Таким образом, стандарты аудита самой аудиторской организации, должны соответствовать закону «Об аудиторской деятельности», а также стандартам аудита СРО и федеральным стандартам.

2.10 Международные аудиторские стандарты и их взаимосвязь с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Международные аудиторские стандарты (МАС) являются общепризнанным механизмом регулирования существующих в мировой практике подходов к аудиту. Назначение стандартов состоит в описании основных принципов проведения аудита в целях выработки единого понимания его основной роли и значения целей и задач, способов и процедур осуществления аудита, а также основных критериев для определения его качества.

Международные аудиторские стандарты не могут учесть все национальные особенности практики аудита различных стран, что связано с особенностями развития националь-

ных экономик; они призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а так же результатов аудиторской деятельности во всем мире.

МАС используются во многих странах по-разному. В ряде стран (Австралия, Бразилия, Индия, Голландия, Россия) международные стандарты выступают в качестве основы для разработки национальных стандартов. Наряду с международными стандартами в этих странах существуют национальные стандарты аудита. Они могут быть определены законом, нормативными актами или уполномоченным органом данной страны. Именно национальные стандарты играют решающую роль. МАС не отменяют местных положений, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране.

В других странах, не разрабатывающих собственные стандарты аудита (Кипр, Малайзия, Нигерия, Шри-Ланка, Казахстан), они выступают в качестве национальных. При этом необходимо отметить, что национальными МАС могут стать только для стран-членов МФБ при подаче ими соответствующего заявления в Совет по международным стандартам аудита и уверенности.

В странах с устоявшимся институтом аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США) положения МАС принимаются к сведению профессиональными аудиторскими организациями. Потребность в МАС постоянно возрастает, так как с каждым годом возрастает потребность интеграции национальной экономики в мировую. Международные аудиторские стандарты должны применяться только с учетом существующих аспектов, в ряде случаев мировой практики допускает возможность отступать от них в целях достижения наибольшей эффективности. Применение МАС к любым обстоятельствам, возникающим на практике исключена, поэтому к принятым стандартам следует относиться как к основным принципам при оказании аудиторских услуг.

Точность процедур по применению этих стандартов зависит, как правило, от профессионального суждения каждого аудитора и возникающих обстоятельств.

Основными факторами, влияющими на разработку международных аудиторских стандартов, являются:

- формулирование единых требований к качеству и надежности аудита финансовой отчетности предприятий;
- унификацию аудита в вопросах методологии;
- единство подходов к проведению аудиторских проверок и составлению в связи с тенденцией гармонизации стандартов финансовой отчетности на международном уровне;
- оказание методической помощи аудиторам в понимании и внедрении единой международной модели проведения аудиторской проверки.

Международные аудиторские стандарты призваны унифицировать подход к аудиту в международном масштабе и содействовать развитию аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового.

МАС не являются нормативными документами и имеют рекомендательный характер. Разработкой стандартов на международном уровне занимается международное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC). Она была создана 7 октября 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита. Миссия МФБ, изложенная в ее Конституции, заключается во «всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизированным стандартом с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества».

В рамках МФБ разработкой аудиторских стандартов занимается Совет по международным стандартам аудита и уверенности МФБ (СМСАУ), действующий на постоянной и автономной основе. МФБ стремится создать глобальную систему стандартов, соответствующую международным требованиям, предъявляемым к бухгалтерской профессии в бизнесе, государственном секторе и образовании. В качестве основных элементов этой системы выступают:

- Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ
- Система международных аудиторских стандартов
- Международные стандарты образования
- Международные аудиторские стандарты государственного сектора

Разработка международных стандартов осуществляется по девяти направлениям:

1. Международные стандарты по контролю качества, которые устанавливают стандарты и предоставляют рекомендации по разработке системы контроля качества на аудиторских фирмах (МСКК)
2. Международные стандарты аудита, которые устанавливают требования по проведению аудита финансовой отчетности. (МСА 100-999)
3. Положения по международной аудиторской практике (ПМАП), предоставляющие практическую помощь аудиторам в соблюдении стандартов и обеспечении надлежащей аудиторской практики. (МСА 1000 – 1100)
4. Международные стандарты заданий по обзорным проверкам, которые устанавливают порядок проведения обзора финансовой отчетности (МСА 2000-2999)

5. Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность, которые устанавливают требования в отношении выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита или обзора отчетной финансовой информации. (МСА 3000 – 3399)
6. По специальным заданиям. Международные стандарты по контролю качества, которые устанавливают стандарты и предоставляют рекомендации по разработке системы контроля качества на аудиторских фирмах. (МСА 3400 – 3699)
7. Положения по международной аудиторской практике (ПМАП), выполнения заданий, обеспечивающих уверенность. (МСА 3700 – 3999)
8. Международные стандарты по сопутствующим услугам, которые устанавливают требования в отношении порядка предоставления сопутствующих аудиту услуг, в частности, по подготовке финансовой информации и выполнению согласованных процедур. (МСА 4000-4699)
9. Положения по международной аудиторской практике (ПМАП), оказания сопутствующих услуг. (МСА 4700 – 4999)

Эти документы построены по единому признаку и включают такие разделы как:

- введение, в котором формулируются цель и задачи стандартов. Даются определения применяемых в стандарте терминов;
- параграфы, в которых излагаются положения стандартов;
- практические приложения для некоторых стандартов.

Международные стандарты имеют кодовую нумерацию. При этом на каждый объект стандартизации выделено 100 номеров и к каждому стандарту можно открыть до десяти дополнительных стандартов. Всего может быть создано 5000 стандартов.

2.11 Этика аудитора.

В настоящее время профессия аудитора является достаточно престижной и востребованной. Это подразумевает поддержание аудиторами соответствующей репутации в деловых кругах и признание ими своей ответственности перед обществом. Для аудиторов важно чтобы клиенты и пользователи бухгалтерской отчетности доверяли качеству аудита и прочих аудиторских услуг. Деятельность аудиторов России регламентируется Кодексом этики аудиторов России, разработанным на основе рекомендаций Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров (ИФАС) и одобренным Советом по аудиторской деятельности при Минфина России протоколом №56 от 31.05.2007 года. При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами СРО, членом которой он является, а также следующими этическими принципами:

- независимость;

- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Способы воздействия на поведение аудитора приведены на рис.2.11.1.

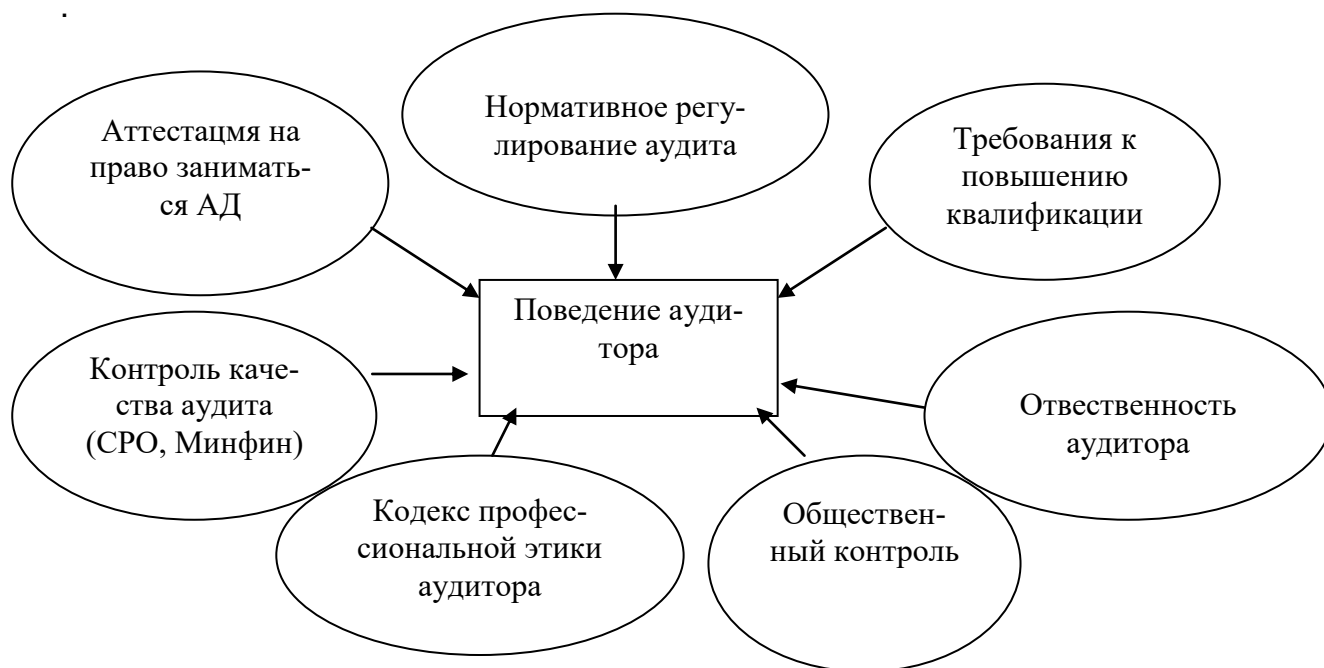


Рис 2.11.1 Способы воздействия на поведение аудитора.

Независимость – предполагает, что при предоставлении профессиональных услуг аудитор должен быть независим от организаций и от третьих лиц. При этом следует не допускать вмешательства любых лиц в процесс определения объема аудита.

Честность – предполагает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает соблюдение профессионального долга и общих норм морали.

Объективность – требует беспристрастного и свободного от личных интересов и конфликтов сторон подходов к проведению проверки. Аудитор не должен умышленно искажать существующие факты и объективно формировать свое мнение.

Профессиональная компетентность и должная тщательность – аудитор предоставляет профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старанием. В его

обязанности входит постоянное поддержание профессиональных знаний и навыков на высоком уровне с тем, чтобы аудируемые организации или работодатели могли пользоваться преимуществами компетентных профессиональных услуг, основанных на новейших разработках в области практики, законодательства и технологий.

Конфиденциальность - аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Профессиональное поведение - аудитор должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое могло ее дискредитировать. Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство организации является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Аудитор обязан тщательно и квалифицированно выполнять указания аудируемой организации или работодателя в той мере, насколько они соответствуют требованиям честности, объективности, и независимости.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные модели (концепции) регулирования аудиторской деятельности?
2. Какова система нормативно-правового регулирования аудита России?
3. В чем заключаются функции Министерства финансов РФ по регулированию аудиторской деятельности?
4. Каковы основные функции Совета по аудиторской деятельности?
5. Какие функции выполняет саморегулируемая организация аудиторов?
6. Каковы права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов?
7. Каковы права и обязанности аудируемых лиц?
8. В чем заключается разница между ответственностью сторон аудита?
9. Чем определяется необходимость контроля качества аудита?
10. Раскройте организационный механизм внешнего контроля качества аудита?
11. Как должна быть сформирована внутренняя система контроля качества в аудите?
12. Каковы обязательные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора?
13. Каков порядок проведения аттестации аудиторов?
14. В каких случаях аннулируется квалификационный аттестат аудитора?
15. В чем заключается необходимость контроля качества аудита?
16. Каковы роль, значение и основная цель правил (стандартов) аудита?
17. Какие основные виды правил (стандартов) аудита вы знаете?
18. Какова структура федеральных стандартов аудита?
19. В чем заключается основное предназначение Международных стандартов аудита (МСА)?
20. Чем различаются российские и международные стандарты аудита?
21. Назовите основные этические принципы аудита?

Глава 3. Организация подготовки аудиторской проверки.

Целью изучения данной главы является формирование представления о структуре цикла и организации подготовки, а также определения объема аудита и согласование условий его проведения.

В процессе изучения главы «Организация подготовки аудиторской проверки» формируются следующие знания, умения и навыки:

1. формирование комплексного представления о специфике аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности как преобладающей аудиторской услуги и методе финансового контроля;
2. выработка компетенций и навыков в усвоении специалистом последовательности шагов аудиторского цикла аудиторской проверки;
3. формирование компетенций, получение знаний и выработка навыков предварительного обследования и определения объема аудиторской проверки.

3.1 Понятие и структура цикла аудиторской проверки.

Аудиту подлежит отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами в случаях установленных Законом Об аудиторской деятельности (ст5. п1.). Принципиальным отличием обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности от сопутствующих и прочих аудиторских услуг является ее жесткая нормативная регламентация, установленная требованиями федеральных аудиторских стандартов. Стандарты аудита регламентирует процесс осуществления аудитором тех или иных стадий цикла аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Под аудиторским циклом понимается комплекс мероприятий, которые, в соответствии с федеральными аудиторскими стандартами аудиторская организация обязана осуществить с момента получения предложения на проведение проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности до даты представления заказчику аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности [8,стр.132-133].

Структура аудиторского цикла представлена на рисунке 3.1.1. Классический аудиторский цикл по мнению профессора Р.П.Булыги [8,стр.133] включает в себя четыре хронологических этапа:

- преддоговорные мероприятия;
- планирование аудиторской проверки;
- проведение аудиторской проверки;
- завершающий этап аудиторской проверки.

Процедуры аудиторского цикла должны проводиться с учетом требований аудиторских стандартов: Правила (стандарта) №34 «Контроль качества услуг в аудиторской деятельности» и Правила (стандарта) №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту».

Таким образом возникает еще один функциональный этап – организация внутрифирменного контроля качества при осуществлении аудиторской проверки.

В ходе преддоговорных мероприятий аудиторы должны принять решение о согласии на проведение проверки, либо об отказе от ее проведения для потенциального клиента. При принятии положительного решения аудиторы должны определить условия работы. К ним относятся продолжительность проверки, условия оплаты аудиторских услуг, подбор аудиторской группы предварительное планирование и составление письма о согласии на проведение аудита. В заключение подписывается договор на проведение аудита.

На этапе планирования собирается информация о деятельности клиента, на основе оценки внутрихозяйственных рисков предприятия, устанавливается приемлемый уровень существенности и точности. На основе оценки системы внутреннего контроля производится оценка аудиторских рисков. Проводятся необходимые аналитические процедуры с целью выявления областей значимых для аудита и разрабатываются общий план и программы аудита т производится распределение обязанностей между членами аудиторской группы.

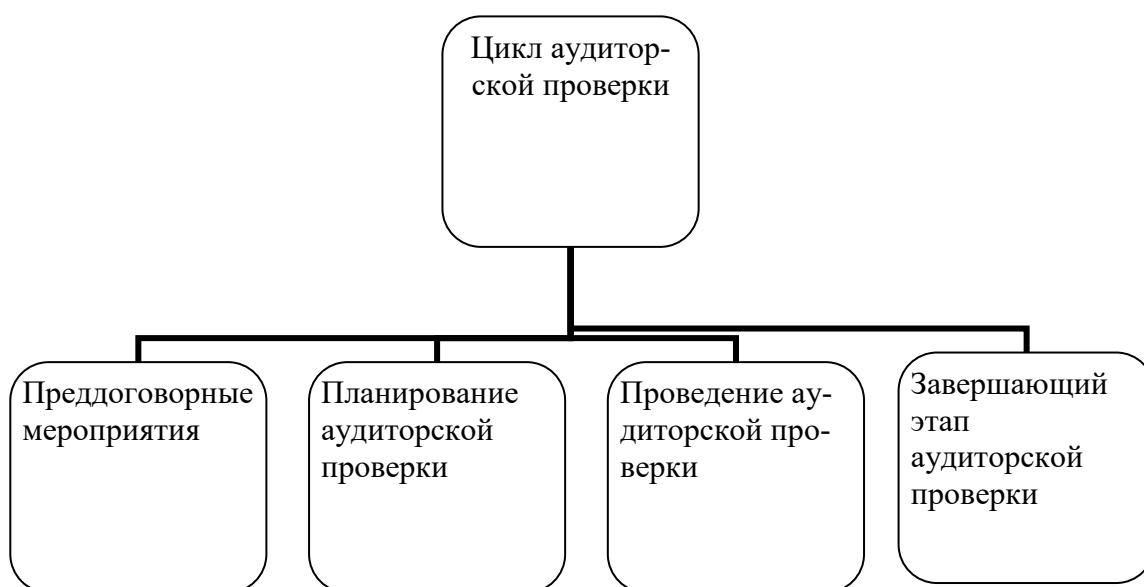


Рис.3.1.1. Основные этапы цикла аудиторской проверки.

На этапе проведения аудита проводятся дополнительные тесты системы внутреннего контроля, корректируется программа аудита. Строятся аудиторские выборки. Проводятся про-

цедуры проверки в отношении оборотов и сальдо по счетам учета, в том числе и аналитические процедуры. В результате формируются необходимые и достаточные аудиторские доказательства, оформляются рабочие документы, необходимые для формирования мнения аудиторов о достоверности бухгалтерской отчетности клиента.

На завершающем этапе аудиторской проверки оценивается достаточность собранных аудиторских доказательств, существенность выявленных искажений бухгалтерской отчетности. Проводится контроль качества аудита, оценка допущения непрерывности деятельности предприятия, формируется отчет аудитора и составляется аудиторское заключение, которое передается клиенту.

Внутрифирменный контроль качества аудита регламентируется внутренними распорядительными документами аудиторской фирмы, разработанными с учетом требований федеральных стандартов аудиторской деятельности. Внутрифирменный контроль качества должен охватывать все стадии цикла аудиторской проверки и состоять из трех стадий (рис.3.1.2).

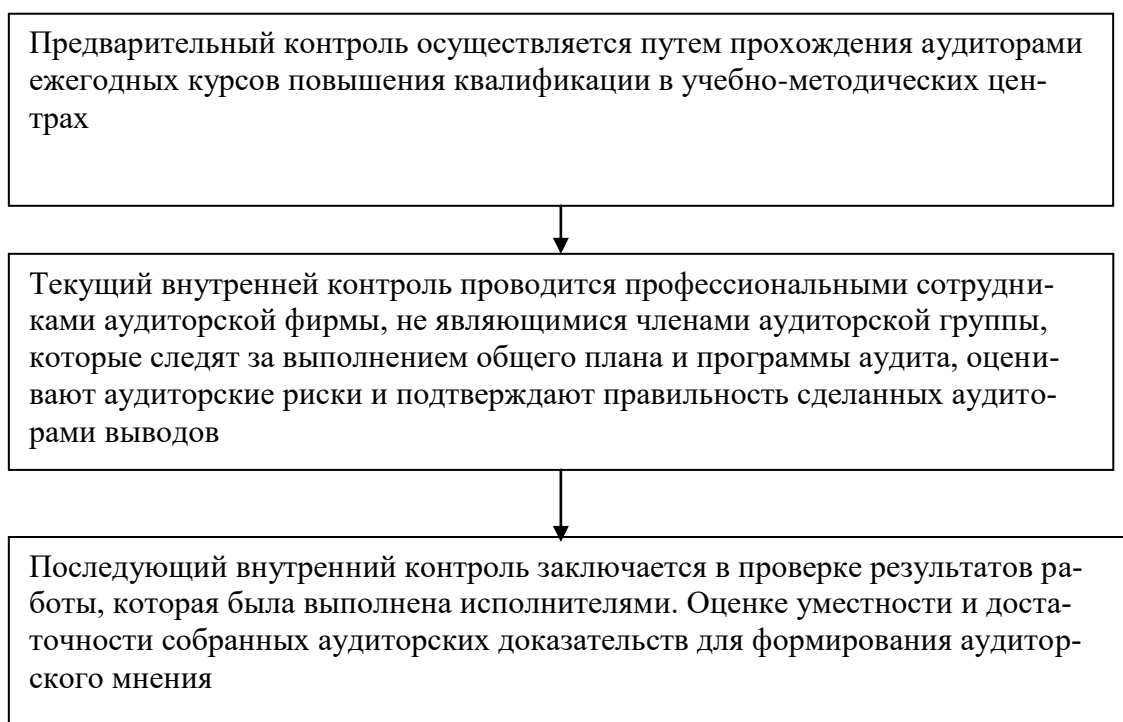


Рис. 3.1.2 Стадии внутрифирменного контроля качества.

Организация и функционирование системы внутреннего контроля на уровне аудиторской организации зависят от особенностей ее деятельности, размера, организационной структуры и оценки эффективности функционирования.

3.2 Система отбора клиентов аудиторскими организациями и критерии выбора аудиторских организаций экономическими субъектами.

Чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов.

Неудачный, непродуманный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб имиджу фирмы и аудитора. Особенно важно иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов аудиторскими фирмами в период становления рынка в Российской Федерации, когда значительное количество коммерческих структур нарушает действующие правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Сомнительными характеристиками клиента являются, например:

- участие клиента в незаконной деятельности легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем;
- репутация не порядочного контрагента;
- сомнительная практика составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен оценить значимость любых существенных угроз и предпринять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

К основным процедурам отбора клиентов аудиторскими фирмами относятся следующие:

- оценка характера отрасли;
- оценка цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования его результатов;
- выяснение особенностей руководителей;
- предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
- оценка причины смены аудиторов;
- знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;
- выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации, финансовой отчетности потенциального клиента;
- получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);
- аналитическая проверка отчетности;

- предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;
- оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.

Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита, или задачи проверки оказываются слишком сложными и трудоемкими для аудитора, клиенту отказывается в обслуживании.

В аудиторской фирме должны регистрироваться все факты обращения клиентов. В настоящее время в Российской Федерации действует большое количество аудиторских фирм, и перед организациями также стоит проблема выбора. Самый простой способ выбрать аудиторскую фирму — довериться рекламе. Однако это и самый ненадежный способ, поскольку нет уверенности в качестве и надежности работы рекламируемой фирмы.

Часто экономические субъекты используют рекомендации деловых друзей, партнеров, знакомых или черпают информацию из специальной литературы, посещений семинаров, выставок и пр.

Основными критериями отбора аудиторских фирм являются:

- численность персонала и его опыт;
- оборот фирмы;
- наиболее крупные клиенты фирмы;
- уровень цен на услуги;
- возможные предоставляемые льготы;
- степень ответственности за качество аудита;
- наличие филиалов в регионах;
- продолжительность работы на рынке;
- членство в аккредитованной саморегулируемой организации аудиторов;
- ассортимент предоставляемых услуг.

Численность персонала и оборот аудиторской фирмы можно установить, используя регулярно публикуемые в прессе рейтинги аудиторских фирм.

Поскольку в условиях рынка цена на услуги различна в разных фирмах, экономические субъекты имеют возможность выбора аудиторских фирм и по этому параметру.

Некоторые аудиторские фирмы предоставляют своим постоянным клиентам определенные льготы относительно цены, времени оказания услуги, предоставления конкретных аудиторов, а в своих рекламных буклетах перечисляют наиболее известных своих клиентов

для дополнительного подтверждения своего статуса, солидности и значимости на рынке аудиторских услуг. Эти факторы также следует учитывать при выборе аудиторов.

Важный критерий выбора аудиторской фирмы — степень ответственности за качество своей работы, которую аудиторская фирма готова нести в соответствии с договором на проведение аудита. Наличие филиалов в регионах может быть лишь вспомогательным критерием в тех случаях, когда это важно для экономического субъекта.

Продолжительность работы на рынке аудиторских услуг — критерий, свидетельствующий об имеющемся опыте. Организации следует убедиться в том, что аудиторская фирма является членом аккредитованной профессиональной аудиторской организации. Чем шире ассортимент услуг, которые предоставляет аудиторская фирма, тем это удобнее ее клиентам, так как при необходимости в одной и той же фирме он может получить исчерпывающую информацию, необходимую для решения той или иной проблемы.

При проведении конкурса на выбор аудиторской организации правила такого выбора определяются условиями конкурса. Условия конкурса могут быть индивидуальными либо типовыми, утверждаемыми государственными органами (например, при проведении аудита организаций, в уставном капитале которых есть доля госсобственности более 25%). Результаты открытого конкурса оформляются протоколом отборочной комиссии, который потом утверждается на общем годовом собрании акционеров. Решением собрания акционеров руководству организации поручается заключить договор на обслуживание с фирмой, которая признана победителем конкурса. В таком случае, как правило, отпадает необходимость в переписке между аудитором и потенциальным клиентом.

В случаях самостоятельного поиска аудитора взаимоотношения возникают после длительной подготовки. Остановив выбор на конкретной аудиторской фирме, потенциальный клиент направляет в ее адрес письменное предложение о проведении аудита, в котором указывается объект и цель проверки, основные характеристики объекта проверки и пожелания заказчика по поводу проведения аудита.

В соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ письменный документ, содержащий такие признаки, называется офертой. Оферта — это адресованное одному или нескольким лицам послание, которое достаточно определенно выражает намерения лица, его направившего, считать себя заключившим договор, с адресатом, которым это послание будет принято».

Если по каким-либо причинам намерения потенциального клиента изменились, он должен направить письменный отказ от оферты, который имеет более приоритетный статус по сравнению с самой офертой. Аудиторская фирма, принявшая предложение должна в письменном виде ответить на него. Прежде чем подготавливать письмо о согласии на прове-

дение аудита следует провести экспресс обследование деятельности организации в соответствии с требованиями Правила (стандарта) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

3.3 Определение объема аудита и оценка стоимости аудиторских услуг.

Приобретение знаний о деятельности организации и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. Предварительное планирование проводится для оценки возможности проведения аудита и заключения договора, а также для информационной подготовки общего плана аудита.

До заключения договора на проведение проверки аудитор должен получить предварительные сведения о специфике отрасли фирмы-клиента, праве собственности, организационно-управленческой структуре, особенностях работы, изучение экономической и учетной политики и другие. В процессе планирования и проведения аудита эти сведения будут уточняться и дополняться.

В процессе переговоров аудитор должен получить согласие клиента на предоставление предварительной информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности.

Все факторы, оказывающие влияние на финансово – хозяйственную деятельность фирмы – клиента можно разделить на внешние и внутренние (рис.3.3.1)

К первой группе в соответствии со стандартом «Планирование аудита» относятся общеэкономические факторы, отраслевые и нормативно – правовые. Ко второй группе относятся индивидуальные факторы, факторы, связанные с особенностями экономической деятельности и финансовые факторы.

Аудитор может получить сведения о влиянии внешних и внутренних факторов из нескольких источников (рис.3.3.2.)

В результате выясняют характер взаимоотношений организации с налоговыми органами, банками, страховыми организациями, акционерами и другими пользователями его отчетности. Устанавливают мотивацию выбора клиентом аудиторской фирмы и причины смены

предыдущего аудитора, если такой факт имел место. Знакомятся с выводами и результатами предыдущих проверок, как аудиторских, так и проверок государственных контролирующих органов. Устанавливают факты и причины смены ключевых руководителей или иного персонала, связанного сведением учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Изучают планы потенциального клиента в отношении изменения объема и ассортимента производства продукции, работ, услуг.

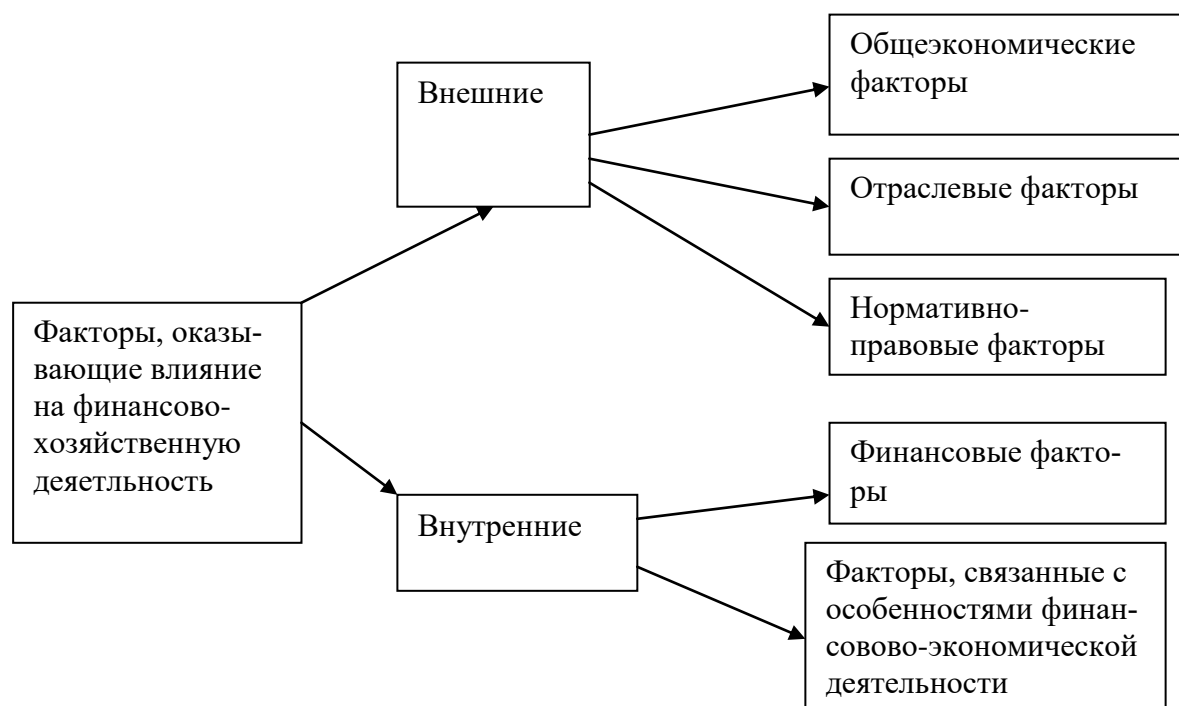


Рисунок 3.3.1 Классификация факторов.

Для принятия обоснованного решения о проведении аудита у потенциального клиента следует провести экспресс-анализ его финансового состояния. При этом собираются внеучетные сведения о личности руководителя. Изучается форма и структура собственности, оценивается уровень квалификации сотрудников бухгалтерской службы, организация и ведением бухгалтерского учета, форма и полномочия контролирующего органа и выполнения обязанностей руководством по обеспечению контроля финансово-хозяйственной деятельности, предварительно оценивается эффективность системы внутреннего контроля. В заключении проводятся аналитические процедуры в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности потенциального клиента для выявления в динамике необычных отклонений и неожиданных изменений относительных показателей.

Аудитор должен проконтролировать, чтобы сотрудники, назначенные выполнять аудиторское задание, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющий выполнить порученную работу.

В случае если аудиторы приходят к выводу, что предпринимательский риск при работе с данным клиентом неоправданно высок, а проверка слишком трудоемка то клиенту отказывают в обслуживании.

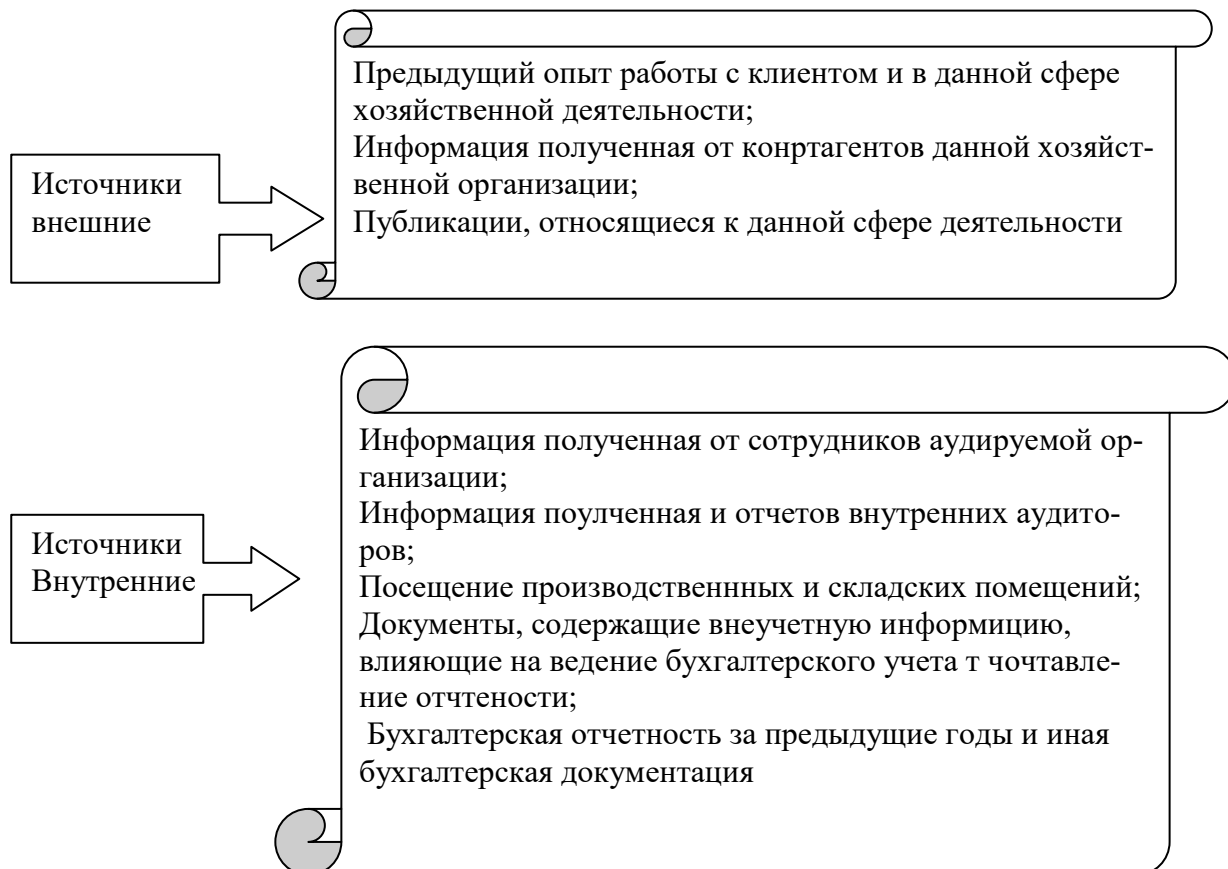


Рисунок 3.3.2. Источники информации о деятельности аудиторской организации.

При принятии решения о работе с клиентом отбирают и ранжируют объекты аудиторской проверки по степени их важности. Определяют активы, обязательства, виды доходов, расходов и хозяйственных операций, которые должны быть проверены в первую, вторую и третью очередь с целью определения объема аудита и стоимости аудиторских услуг и определения необходимого состава и квалификационного уровня специалистов, сроков их работы.

Для значимых областей аудита следует определить:

- области применения и типы аудиторских процедур;
- возможность и потребность использования средств внутреннего контроля и проведения необходимых тестов;

- области осуществления выборочной и сплошной проверок;
- условия, требующие особого внимания;
- необходимость привлечения специалистов и экспертов (юристов, технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для консультаций по отдельным сложным позициям, которые могут возникнуть в процессе проверки.

Объем аудиторской проверки - это оценка аудитором числа и содержания аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, которые требуются для осуществления аудита и подготовки обоснованного аудиторского заключения (рис.3.3.3).

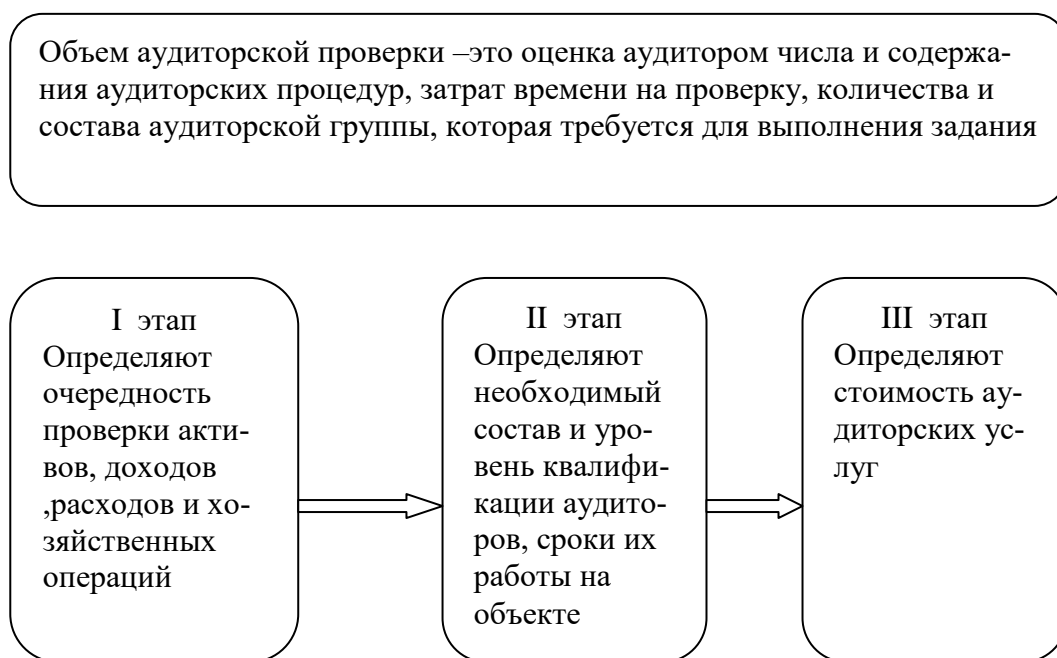


Рис.3.3.3. Этапы определения объемов определения аудиторской проверки.

Аудитору необходимо разработать документ, который должен лечь в основу определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может стать бланк рабочего документа «Лист предварительного планирования», который заполняется клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента, в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка.

Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снизить предпринимательский риск аудитора.

По результатам предварительного планирования аудита при повременной оплате стоимости аудита формируется ориентировочная оценка объема (трудозатрат, длительности) и стоимости работ. Оценка стоимости аудиторских услуг должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих работ, уровня возможного аудиторского риска, предполагаемого эффекта для организации и других факторов (рис.3.3.4).

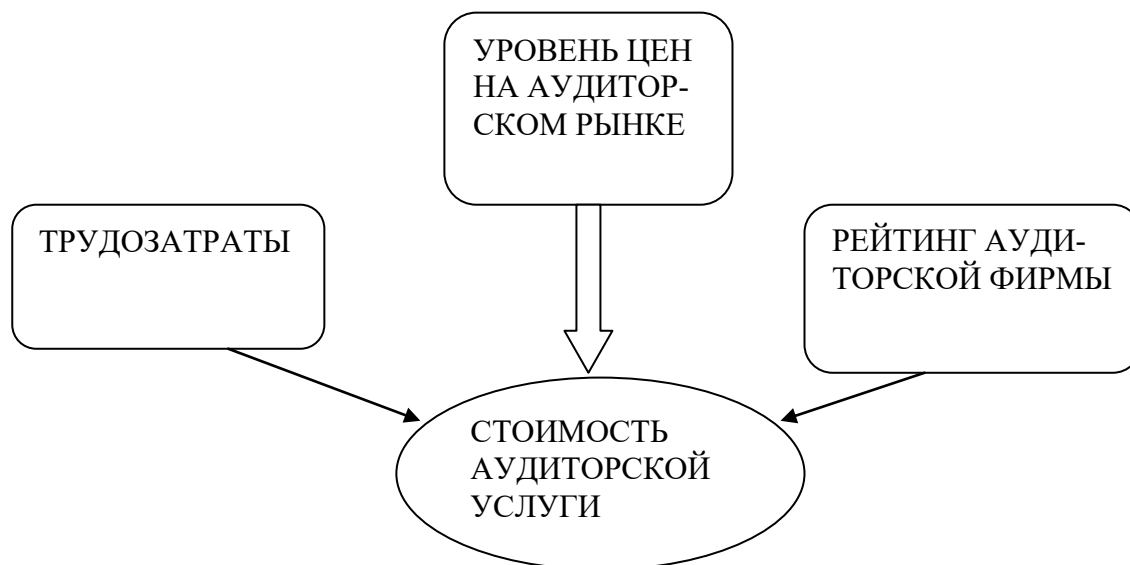


Рисунок 3.3.4 Зависимость стоимости аудиторских услуг от внешних и внутренних факторов.

С учетом нормативов трудозатрат и проводится ориентировочная оценка объема и стоимости аудиторских услуг. Стоимость аудиторских услуг согласуется с клиентом в процессе переговоров, после чего определяются существенные условия договора на проведение аудита. При оценке стоимости аудиторской проверки аудиторы должны использовать сложившуюся, в организации почасовую ставку стоимости труда по категориям привлеченных к проверке специалистов - аудиторов. Наряду с этим, могут использовать различного рода коэффициенты, учитывающие специфику деятельности клиента: его организационную структуру, уровень средств внутреннего контроля, эффективность учетной политики, используемых компьютерных программ, степень типизации хозяйственных операций и т. д.

В аудиторской фирме при формировании цен на услуги следует учитывать то, что качество услуг требует немалых затрат. Качество предоставляемых услуг достигается благодаря высокому уровню квалификации специалистов, технической оснащенности, передовым

методикам и технологиям, скоординированной работе специалистов различных направлений. Поскольку «экономия» аудиторских организаций на некоторых компонентах своих расходов может негативно сказаться на качестве предоставляемых услуг и тем самым на репутации.

При расчете своей почасовой ставки учитываются следующие элементы затрат:

- оплата труда и начисления на нее;
- арендная плата;
- затраты на управление и развитие аудиторской деятельности.

Основная часть расходов аудиторско-консультационной фирмы составляет заработная плата сотрудников. При ее расчете следует принимать во внимание, что штатный состав фирмы включает как специалистов, рабочие часы которых принимаются во внимание при расчете почасовой ставки («добывающие» сотрудники), так и сотрудников, которые в расчет ставки не включаются (заработная плата административного персонала и заработная плата сотрудников вспомогательных служб). При расчете почасовой ставки необходимо определить общий месячный фонд оплаты труда и поделить его количество специалистов, непосредственно работающих с клиентом. Таким образом, получим долю месячного фонда заработной платы, приходящегося на одного «добывающего» сотрудника.

Данную долю надо увеличить на установленный законом размер отчисления во внебюджетные фонды.

Арендная плата обычно составляет существенную долю затрат аудиторской фирмы, поскольку расположение офиса и его качество играют определенную роль в деловой репутации фирмы. Годовую арендную плату можно оценить, перемножив годичную арендную ставку за один квадратный метр на площадь офиса в квадратных метрах (в конкретной ситуации можно просто взять годичную стоимость аренды офиса по договору аудиторской организации с арендодателем). Месячную арендную плату можно получить, поделив годовую плату на количество месяцев в году. Полученный результат необходимо поделить на долю «добывающих» сотрудников, чтобы привести затраты на аренду к ставке такого сотрудника.

Затраты на управление и развитие аудиторской деятельности включают затраты на управление фирмой, затраты на администрирование проектов, маркетинговые работы, работы по контролю качества в аудиторской фирме, затраты на обучение специалистов и т.д. Эти расходы можно рассчитать двумя способами. Либо можно оценить такие расходы за какой-либо предшествующий период времени (например, предыдущий год или соответствующий квартал отчетного года). Полученную сумму целесообразно сопоставить с расходами на заработную плату, а при расчете почасовой ставки также привести к месячным затратам, приходящимся на одного «добывающего» сотрудника. Либо можно сразу оценить долю кос-

венных расходов в процентной доле от общих расходов аудиторской организации и пользоваться данным процентом как некоторым нормативным значением.

Для расчета почасовой ставки следует поделить сумму месячных затрат на количество часов работы в месяц, проданных клиентам и на нормативный процент загрузки сотрудника в среднем в месяце. Тем самым, получим почасовую себестоимость работы аудиторской организации на одного «добывающего» сотрудника. Добавив плановую рентабельность, получим среднюю эффективную ставку. Используя эту ставку можно рассчитать доходность аудиторской организации.

3.4 Согласование условий проведения аудита.

После принятия решения о целесообразности работы с клиентом аудитор направляет в его адрес письмо о согласии на проведение аудита, которое является ответным документом на оферту и подтверждает согласие на проведение аудита.

Необходимость согласования условий по проведению аудита определяется российским Правилom (стандартом) аудиторской деятельности №12 «Согласование условий проведения аудита».

Аудитор и руководство организации должны достичь согласия по поводу условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в предусмотренной действующим законодательством форме договора. Аудитор может также использовать в ходе достижения договоренности с руководством организации форму письма о проведении аудита (Приложение 1).

Необходимость согласования условий возникает также и в случае оказания таких услуг, как проверки, не являющиеся аудитом, или специальные аудиторские задания. В случае предоставления иных услуг, например консультаций по вопросам налогообложения, бухгалтерского или управленческого учета, можно составлять отдельные письма.

Письмо о проведении аудита является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед аудируемым лицом, а также формой аудиторского заключения и иных отчетов.

Форма и содержание письма о проведении аудита для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности, но обычно в нем указываются:

- цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ответственность руководства организации за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и правила (стандарты) аккредитованного профессионального объединения, соблюдаемые аудитором;
- форма аудиторского заключения и любых иных отчетов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- тот факт, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита.

Аудитор может также указать в письме о проведении аудита:

- договоренности, связанные с координацией работы с сотрудниками организации в ходе планирования аудита;
- требование получить от руководства официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- договоренность с руководством о содействии в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам организации с целью получения информации от третьих лиц, необходимой для проведения аудита;
- что руководство обеспечит присутствие сотрудников аудитора в ходе проводимой инвентаризации имущества организации;
- перечень других писем или отчетов (помимо аудиторского заключения с выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности), которые аудитор предполагает составить для организации.

При необходимости в письме о проведении аудита или в приложениях к нему могут быть также освещены следующие моменты:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо аспектам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников организации;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим ему аудитором (при его наличии) в случае, если аудитор впервые работает с данным клиентом;

- любое ограничение ответственности аудитора там, где это возможно;
- ссылка на любые дополнительные соглашения между аудитором и организацией.

И оферта, и письмо о проведении аудита составляются с целью избежать неразрешимых противоречий между аудитором и клиентом как на стадии заключения договора или даже в ходе проведения аудита. Поэтому письмо о проведении аудита включают в себя существенные условия будущего договора.

Письмо о проведении аудита является частью рабочей документации аудитора, составляется в двух экземплярах и направляется потенциальному клиенту с просьбой подписать один из экземпляров и вернуть в адрес аудиторской фирмы. Наличие подписи руководства потенциального клиента дает начало для подготовки и оформления договора на проведение аудиторской проверки, существенные условия которого уже фактически согласованы.

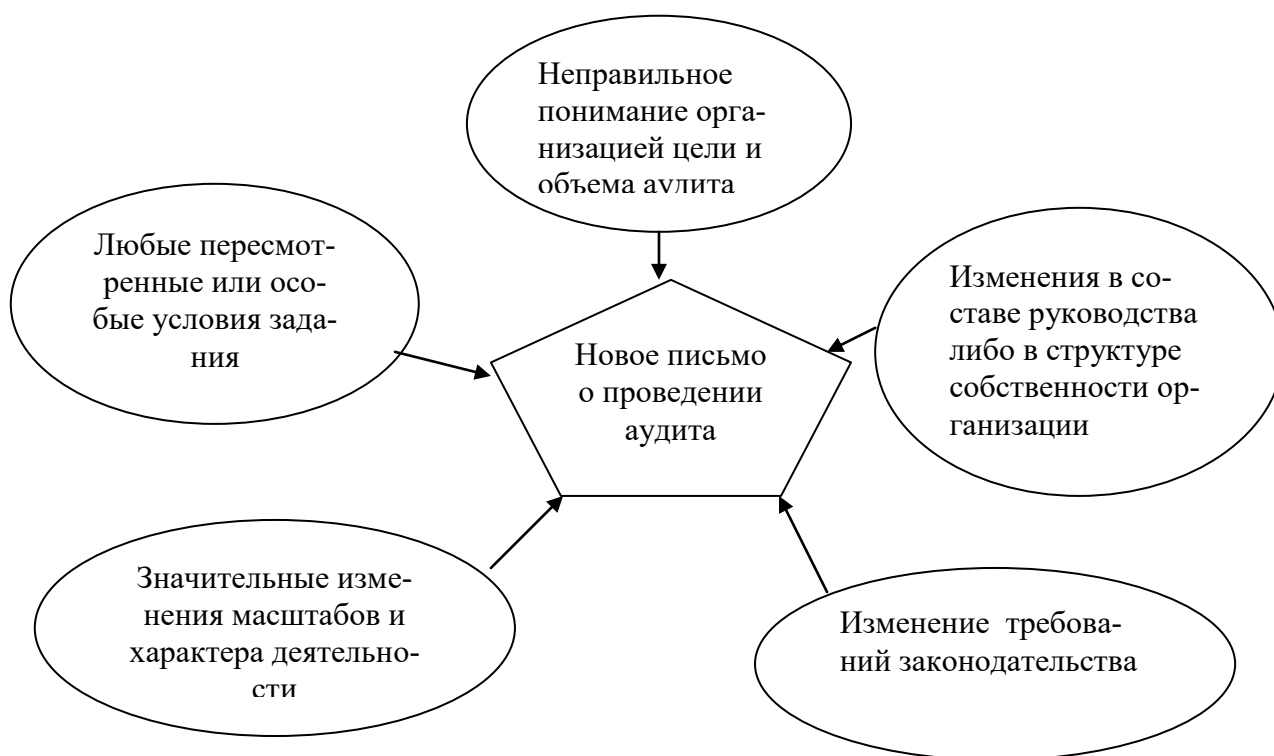


Рис.3.4.1 Классификация ситуаций при которых необходимо составление нового письма о проведении аудита.

Заключать договор целесообразно именно на этапе предварительного планирования. Оформление отношений с клиентом на более позднем этапе планирования, после составления общего плана и программы проверки, увеличивает предпринимательский риск аудитора (так же, как и заключение договора до предварительного изучения его деятельности). После объ-

емной работы по планированию аудита отказ от заключения договора со стороны клиента или аудитора может повлечь за собой значительные убытки со стороны аудиторской организации.

Заключив договор с клиентом, аудитор приступает к следующим этапам планирования.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий аудиторского задания, и есть ли необходимость напомнить руководству организации о действующих условиях задания. Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о задании.

Однако составление нового письма целесообразно в следующих случаях (рис. 3.4.1.)

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятия «аудиторский цикл».
2. Каковы основные источники информации о потенциальном клиенте аудиторских фирм?
3. Для чего аудиторские фирмы должны сформировать систему отбора клиентов?
4. Для каких целей проводится предварительное экспрес-обследование потенциального клиента?
5. Что представляет собой письмо о согласии на проведение аудита?
6. Какие обязательные условия содержит письмо о проведении аудита?
7. Какие существуют формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг?
8. В чем состоят особенности договора на оказание аудиторских услуг?

Глава 4. Планирование аудиторской проверки.

Целью изучения данной главы является выработка навыков и формирование компетенций в отношении методологии и техники планирования аудиторской проверки.

В процессе изучения «Планирование аудиторской проверки» формируются следующие знания, умения и навыки:

1. формирование представления об основных этапах планирования аудита и требованиях к содержанию общего плана и программы аудита в соответствии с требованиями национальных стандартов аудита;
2. формирование компетенций и получение знаний о структуре системы внутреннего контроля организации, а также выработка практических навыков ее оценки в ходе аудита;
3. формирование компетенций и получение знаний, а также выработка практических навыков оценки уровня существенности ошибок, выявляемых в ходе аудиторской проверки;
4. формирование представления о видах рисков связанных аудиторской проверкой бухгалтерской отчетности организации и требований по их оценке;
5. формирование компетенций и получение знаний и выработка навыков оценки аудиторских рисков.

4.1 Планирование аудита. Общий план и программа аудита.

Планирование аудита руководителем аудиторской группы является обязательным этапом аудиторской проверки. От того, как аудитор спланировал проведение проверки, зависит рациональность использования персонала аудиторской организации, минимизация затрат и времени проведения аудита и уровень риска необнаружения существенных ошибок в бухгалтерской отчетности клиента.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 27.01.11 г.) далее (ФПСАД №3). Согласно п. 3 данного правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. ФПСАД N 3 содержит минимальные требования к планированию аудита. Для проведения первоначального аудита аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него дополнительные процедуры к тем, которые указаны в правиле (стандарте) N 3 «Планирование аудита».

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс. От того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т. д.

Цель аудита – достижение высокого качества своей работы, т. е. к обеспечению достаточной объективности и обоснованности результатов проверки. Будучи по определению коммерческой организацией, аудиторская фирма всегда стремится к минимизации затрат и снижению уровня аудиторского риска. При этом очевидно, что одновременно достигнуть и минимума затрат, и минимума аудиторского риска не представляется возможным, поскольку, как снижение аудиторского риска неизбежно связано либо с увеличением объема выборки (ростом трудозатрат), либо с привлечением более опытных специалистов (ростом стоимости).

Таким образом, перед аудитором, приступающим к аудиторской проверке, всегда стоит так называемая задача оптимизации — связанная с выбором из множества возможных решений (вариантов) наилучшего по какому-либо признаку.

Для приближения к оптимальному варианту проведения аудиторской проверки ее необходимо должным образом спланировать. Исходя из изложенного выше, целью планирования является обеспечение проведения проверки оптимальным образом с точки зрения выбранного критерия.

Планирование аудита назначенным руководителем аудиторской группы производится в два этапа:

- разработка общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- составление программы аудита, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Процесс планирования достаточно трудоемок. Он может занимать до 30% времени, затраченного на всю аудиторскую проверку при первоначальном аудите. Поэтому время на планирование должно предусматриваться бюджетом работ.

В ходе планирования руководитель группы должен сделать необходимые запросы руководству проверяемой организации, чтобы:

- понять, как оно оценивает риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки;
- получить информацию об организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля явления искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценить, процесс выявления и реагирования на риски недобросовестных действий руководства проверяемой организации, а также процесс определения в наибольшей степени подверженных риску искажения в результате недобросовестных действий остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций или фактов раскрытия информации.
- определить, были ли руководством проверяемой организации в отчетном периоде обнаружены существенные ошибки.

Наряду с этим руководитель аудиторской группы должен решить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с представителями собственника. Такие вопросы могут включать в себя:

- характер, объем и периодичность оценки руководством проверяемой организации имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, и также риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ненадлежащее реагирование руководства проверяемой организации на существенные недостатки средств внутреннего контроля, обнаруженные во время проведения предыдущего аудита;
- оценку аудитором надежности контрольной среды проверяемой организации, включая вопросы компетентности и порядочности руководства;
- влияние указанных вопросов на общий подход к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, которые могут потребоваться аудитору.

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

Планирование руководителем аудиторской проверки работы группы аудиторов способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности проверяемой организации, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Получение информации о деятельности проверяемой организации является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности проверяемой организации, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

1) деятельность проверяемой организации, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность проверяемой организации;
- особенности деятельности проверяемой организации, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства.

2) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую проверяемой организацией, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

3) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность существенных искажений или недобросовестных действий;

- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей.

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита проверяемой организации и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита.

5) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний проверяемой организации;
- привлечение экспертов;
- количество территориально обособленных подразделений одного проверяемой организации и их пространственную удаленность друг от друга;
- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данной проверяемой организацией.

б) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности проверяемой организации может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг проверяемой организации;
- форму и сроки подготовки и представления проверяемой организации заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитор разрабатывает план аудита для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня (рис 4.4.1).

План аудита включает, как правило, четыре раздела:

- вводная часть, в которой отражаются общие параметры проверки по срокам проведения, составу аудиторской группы, существенности и рискам;

- организационный план проверки, в котором отражается календарный план-график мероприятий по организации и проведению проверки;
- планирование аудита по объектам и исполнителям, в котором планируемые виды работ закрепляются за конкретными исполнителями и по срокам их проведения;
- контроль руководителя проверки за выполнением плана и качеством работы ведением ими рабочей документации.

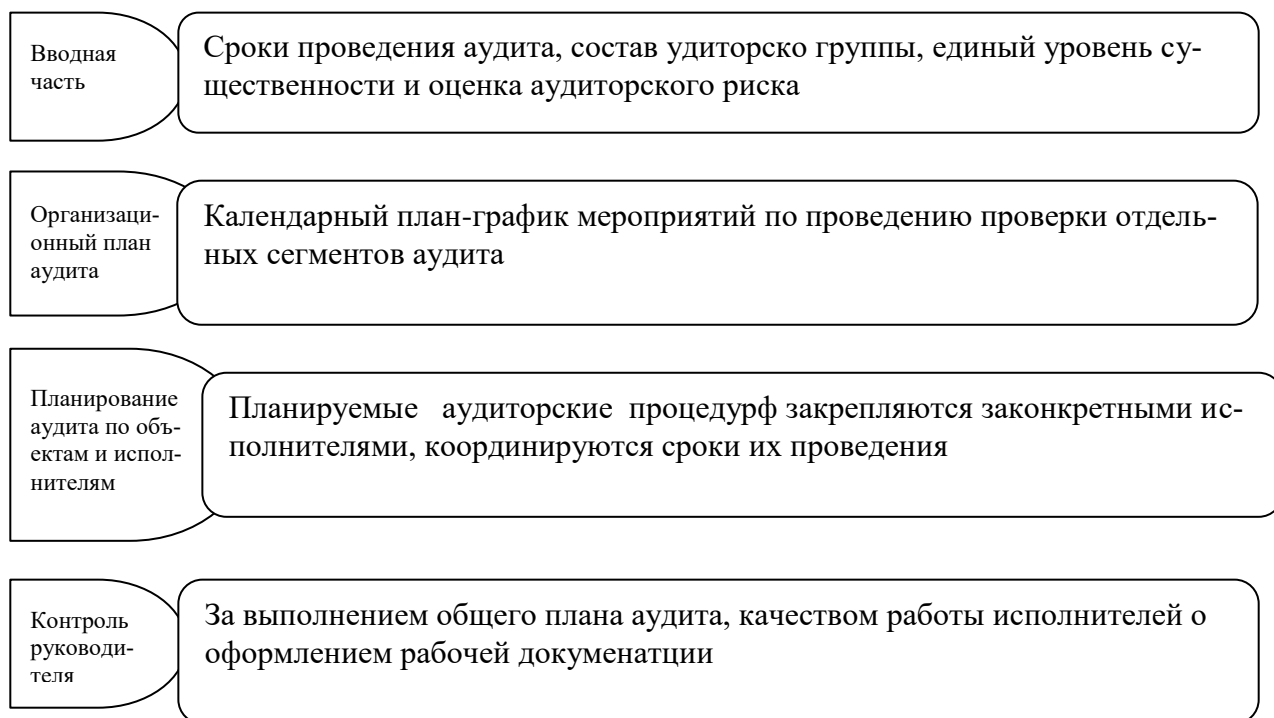


Рис.4.1.1. Структура общего плана аудита.

На первом этапе планирования (при разработке общего плана аудита) подготавливаются следующие документы аудитора:

- описание бизнеса проверяемой организации;
- описание системы бухгалтерского учета;
- описание системы внутреннего контроля;
- материалы экспресс-анализа бухгалтерской отчетности проверяемой организации;
- описание информационной системы применяемой в организации для ведения бухгалтерского учета подготовки бухгалтерской отчетности.

Первые три документа требуются для обоснования риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Экспресс-анализ отчетности не только формирует понимание бизнеса проверяемой организации, но и позволяет выявить часть ошибок уже в

начале аудиторской проверки, что снижает ее трудоемкость и продолжительность. Он также позволяет сделать предварительную оценку достоверности отчетности и спрогнозировать деятельность проверяемой организации.

Описание бизнеса и системы внутреннего контроля, включая информационную систему проверяемой организации, должно быть произведено в соответствии с требованиями ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой оно осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» с целью оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности.

Описание системы бухгалтерского учета должно включать схему документооборота, состав бухгалтерии, распределение обязанностей и ответственности между ее работниками, форму бухгалтерского учета с описанием особенностей ее применения, использование компьютеров с указанием на применяемую бухгалтерскую программу.

Экспресс-анализ отчетности применяемой организации включает в себя:

- описание необычных сумм для данного типа статей отчетности и неожиданных соотношений между ними;
- изучение статей отчетности в динамике;
- расчет основных финансовых показателей;
- заключение о возможности предприятия продолжать работу в будущем.

Общий план аудита должен служить руководством в осуществлении программы аудита. Программа аудита, определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита. Структура программы аудита приведена на рис.4.1.2.

При составлении программы аудита следует выявить наиболее важные участки проверки, имеющие определяющее значение для финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации. Например, для предприятия оптовой торговли выделяют такие сегменты как процесс реализации, процесс формирования издержек обращения, налогообложение организации, организация складского учета товаров. В отношении выбранных сегментов в программе аудита обоснуют необходимость применения выборочных процедур. Кроме того в программе аудита отражают сегменты аудита, подлежащие проверке в каждой коммерческой организации, например, денежные средства, расчеты по оплате труда, расчеты с подотчетными лицами.

ВВОДНАЯ ЧАСТЬ	Наименование аудиторской организации; Наименование аудируемого лица; Сроки проверки и ее цель
ПРОГРАММА АУДИТА	Основные участки учета, подлежащие проверке; Характер проверки (сплошная или выборочная); Закрепление работ за членами аудиторской группы
ГРАФИК ПРО- ВЕДЕНИЯ ОС- НОВНЫХ ЭТА- ПОВ РАБОТ	Продолжительность проверки и предполагаемые сроки ее начала и окончания

Рис.4.1.2. Требования к структуре программы аудита.

В программу аудита включаются тесты средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу. При планировании процедур проверки по существу аудитор должен учитывать выявленные им факторы риска недобросовестных действий. Реагирование аудитора на эти факторы зависит от характера и значимости. В некоторых случаях, несмотря на наличие факторов риска недобросовестных действий, аудитор может выразить профессиональное суждение, что ранее запланированные процедуры аудита являются достаточными для реагирования на указанные факторы. В других обстоятельствах аудитор может сделать вывод о необходимости изменения характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу для учета существенных факторов риска недобросовестных действий.

Планирование нельзя рассматривать как отдельный от процесса выполнения задания этап аудита, поскольку оно является продолжающимся и циклическим процессом, который обычно начинается ненамного позже завершения предыдущего аудита и продолжается вплоть до завершения данного задания. Тем не менее, при планировании аудита аудитор должен принимать во внимание временные рамки проведения определенных мероприятий и аудиторских процедур, которые необходимо будет осуществить прежде, чем перейти к дальнейшим аудиторским процедурам, поэтому общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование ауди-

тором 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 (рис.4.1.3).



Рис.4.1.3. Порядок составления программы аудита.

Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

4.2 Понимание деятельности экономического субъекта.

Аудитор в соответствии с требованиями ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой оно осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» должен изучить деятельность организации и среду, в которой она осуществляется. Объем процедур должен быть, достаточным для выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и работников организации, а также достаточным для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Понимание деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и включает следующие процедуры в связи с необходимостью оценки рисков в процессе аудита (рис.4.2.1).

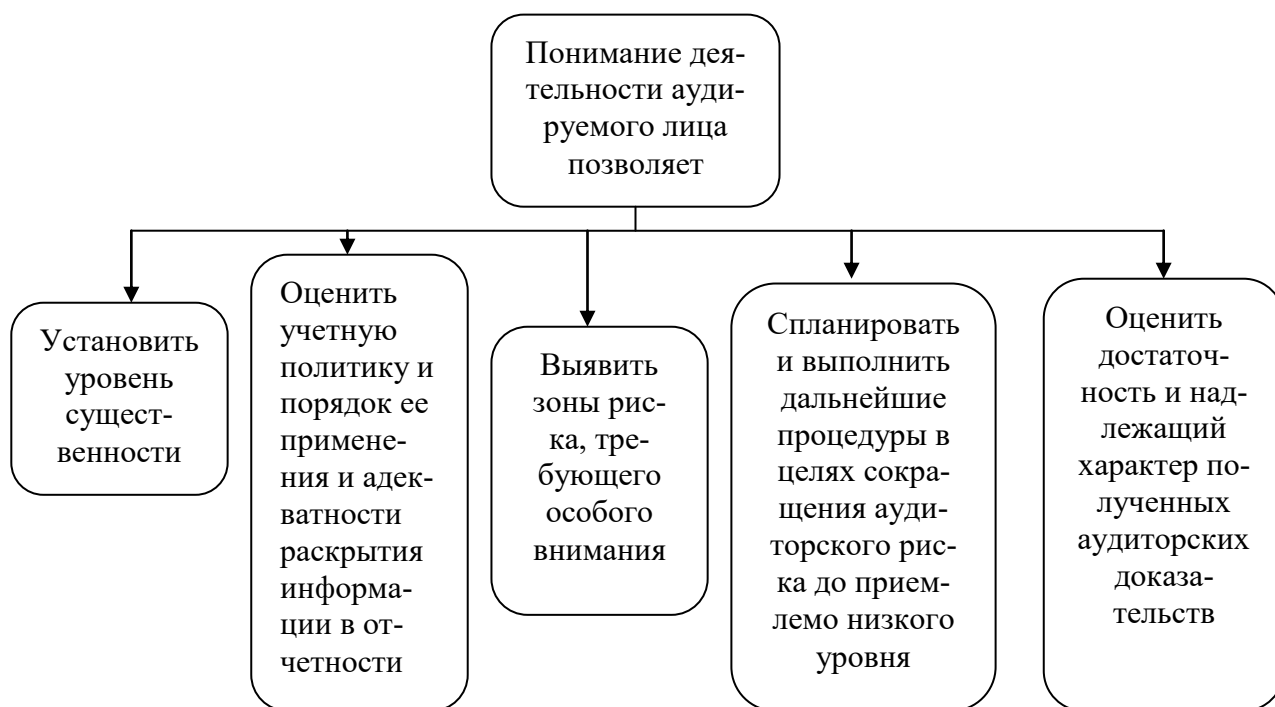


Рис. 4.2.1. Процедуры, необходимые для понимания деятельности организации.

- а) установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;
- б) рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в) выявление областей организации, требующих особого внимания аудитора, в частности операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;
- г) определение ожидаемых хозяйственных показателей организации для использования их при выполнении аналитических процедур;

- д) планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;
- е) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких, как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства организации.

Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности организации и его среде, включая систему внутреннего контроля.

Понимание аудитором деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, заключается в понимании следующих проблем:

- отраслевых, правовых и другие внешних факторов, влияющих на деятельность организации, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности организации;
- характера деятельности организации, включая выбор и применение учетной политики;
- целей и стратегических планов организации;
- основных показателей деятельности организации и тенденции их изменения;
- системы внутреннего контроля.

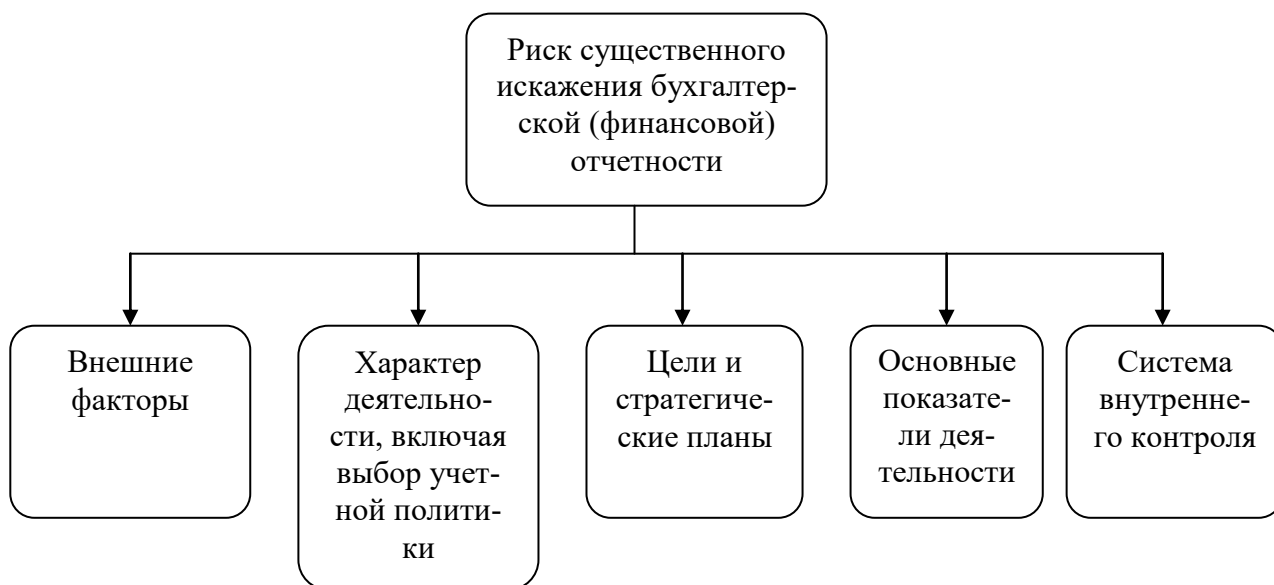


Рис.4.2.2 Классификация факторов, влияющих на риск искажения отчетности.

Аудитор должен ознакомиться с соответствующими *отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами*, влияющими на деятельность организации, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Эти факторы включают следующие отраслевые особенности:

- а) конкуренция в отрасли;
- б) взаимоотношения с поставщиками и покупателями;
- в) изменения в технологии производства;
- г) экологические требования, оказывающие влияние на отрасль и организацию;
- д) применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- е) требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности организации;
- ж) сложившиеся общие экономические условия.

Отрасли, в которой осуществляет свою деятельность организация, могут быть присущи конкретные риски возможного существенного искажения информации, связанные с самим *характером деятельности* или регулирующими ее рамками. В таких случаях в аудиторскую группу должны входить лица, обладающие знаниями и опытом в конкретной сфере экономической деятельности. Аудитор должен ознакомиться с особенностями деятельности аудируемого лица в части осуществляемых хозяйственных операций, формой собственности и способом управления, видом финансовых вложений, его структурой и источником финансирования.

Аудитору необходимо обладать знаниями о выбранной и применяемой в организации учетной политике, аудитор также должен установить, уместна ли она для деятельности организации согласуется ли со способами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Знания, необходимые аудитору для выполнения аудиторского задания, охватывают также знание:

- способов, которые организация использует для учета сложных или необычных операций;
- последствий учета хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;
- изменений в учетной политике организации;
- способов раскрытия существенной информации.

Аудитору необходимо обладать знаниями о *целях и стратегических планах* организации и связанных с ними рисках хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности.

Риски хозяйственной деятельности являются результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность организации достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий. В деятельности организации также происходят изменения под воздействием изменений внешней среды и, соответственно, меняются с течением времени стратегические планы и цели.

Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения бухгалтерской отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие внесения изменения в деятельность организации. Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности организации повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности. Однако в обязанность аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности. Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством организации и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля.

Аудитор должен ознакомиться с *оценкой и анализом финансовых результатов деятельности организации*. Это помогает аудитору распознать области деятельности организации, которые руководство и другие сотрудники считают важными. Ознакомление аудитора с оценками финансовых результатов деятельности организации дает возможность понять, может ли воздействие этих оценок привести к таким действиям руководства, которые увеличивают риски существенного искажения информации.

Аудитор должен обладать знаниями о *системе внутреннего контроля*, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании. Приступая к проверке, аудитор полагает, что в организации создана и функционирует система внутреннего контроля или отдельные ее элементы. Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками организации, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации нормативным правовым актам. Система внутреннего контроля включает следующие элементы (рис.4.2.2).

Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля организации, а также понимание значения такой системы для организации.

Контрольная среда организации оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Контрольная среда включает следующие элементы:

а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей.

Честность и другие этические ценности определяются этическими и поведенческими стандартами, действующими в организации, и тем, как они доводятся до всеобщего сведения и применяются на практике. Это включает действия руководства, направленные на устранение или уменьшение факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных или неэтичных поступков, а также доведение до сознания персонала поведенческих стандартов с помощью распоряжений руководства, кодекса корпоративной этики, а также личного примера.

б) профессионализм - это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника.

в) участие собственника или его представителей в организации контрольной среды;

г) компетентность и стиль работы руководства характеризуются их отношением

к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими,

к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике;

д) организационная структура - это система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность организации для достижения стоящих перед ним целей. Предприятие разрабатывает организационную структуру, соответствующую его потребностям характеру и масштабам его деятельности;

е) наделение ответственностью и полномочиями предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников, а также охватывает политику в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые для выполнения обязанностей возможности. Он включает систему информирования персонала о целях организации, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников, участии каждого сотрудника в достижении целей организации;



Рис 4.2.3. Элементы системы внутреннего контроля

ж) кадровая политика и практика – реализуется в отношении сотрудников и включает:

- адаптацию (инструктаж при приеме на работу);
- подготовку;
- обучение;
- оценку;
- консультирование;
- продвижение по службе;
- вознаграждение сотрудников.

Контрольная среда — характеризует отношение сотрудников к системе внутреннего контроля. В том числе:

- меняет отношение сотрудников бухгалтерии и системы управленческого учета к системе внутреннего контроля на предприятии;
- повышает мотивацию сотрудников бухгалтерии, делая результаты их труда необходимыми не только для взаимоотношений с налоговыми органами, но и непосредственно для принятия решений;

- повышает прозрачность учета более пристальным вниманием к идентификации первичных документов по объектам учета.

Оценка рисков организации представляет собой оценку рисков бизнеса и оценку их последствий. Аудитор должен понять, каким образом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами. При исследовании процесса оценки организацией рисков аудитор определяет, как руководство организации выявляет риски, которые могут возникнуть при подготовке финансовой отчетности, оценивает их значимость, вероятность появления и принимает меры по противодействию им. Грамотно построенный процесс оценки рисков помогает аудитору при определении рисков существенного искажения информации (см. схему 4.2. 2).

Оценка рисков — представляет собой идентификацию и анализ рисков, влияющих на достижение целей компании, определения мер реагирования на эти риски, оценку остаточных рисков.



Рис. 4.2.4 Общий подход к оценке риска существенного искажения.

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской)

отчетности

Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается техническими средствами, программным обеспечением, персоналом, соответствующими процедурами, базами данных. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят:

- из процедур и записей, установленных для инициирования, отражения в учете, обработки данных и обобщения операций предприятия
- обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

Качество информации, произведенной системой, влияет на возможность принятия руководством правильных решений по управлению и контролю за подготовкой надежной финансовой отчетности. Информация, относящаяся к деятельности компании, должна быть идентифицирована, получена и передана в таком виде и в такие временные рамки, чтобы позволить сотрудникам исполнять свои обязанности.

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются (рис.4.2.5).

Например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей организации.

Эффективные контрольные действия, которые опираются на данные учетной информации (бюджетный контроль, мониторинг инвестиционных проектов, контроль сохранности активов, контроль в области расчетов с покупателями, поставщиками и подрядчиками и пр.) должны повысить прозрачность и достоверность отчетности.

Виды контрольных действий			
Контроль в области расчетов с покупателями и поставщиками	Контроль сохранности активов	Мониторинг инвестиционных проектов	Система разрешительных подписей и виз

Рис.4.2.5. Виды контрольных действий организации.

Мониторинг средств контроля это наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости. Он предполагает своевременную оценку разработки и оперативности средств контроля и выполнение необходимых корректирующих действий

Мониторинг средств контроля может включать мероприятия (рис.4.2.6):

- наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками;
- оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике организации в отношении определенных условий договоров с покупателями;
- осуществление надзора за соответствием действий персонала политике организации в области этики или деловой практики.

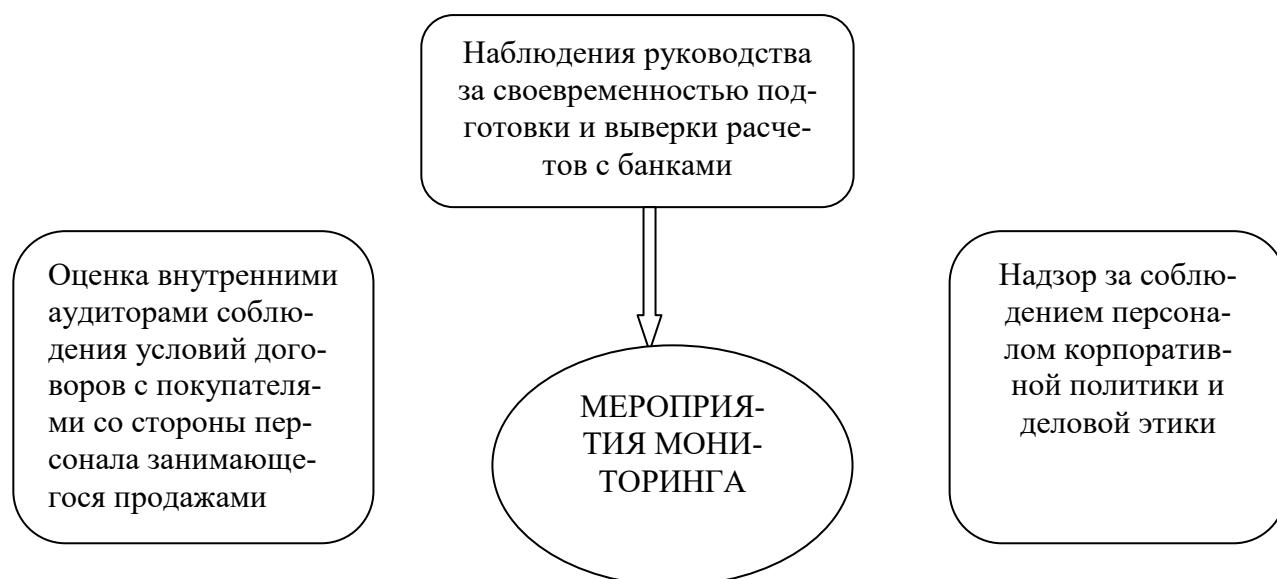


Рис.4.2.6. Структура мониторинга средств контроля.

Лучшее понимание системы внутреннего контроля (СВК) может позволить аудитору определять недостатки в ней, а своевременная передача информации об этих недостатках руководству позволит последнему принять надлежащие меры по их устранению.

4.3 Существенность в аудите. Методы определения уровня существенности.

Цель аудита бухгалтерской отчетности заключается в выражении аудитором мнения о ее достоверности. При выражении своего мнения аудитор использует фразу: «Бухгалтерская отчетность отражает достоверность показателей отчетности во всех существенных отношениях». Оценка того, что является существенным, служит предметом профессионального суждения аудитора.

В соответствии ФПСАД №4 «Существенность в аудите» существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

Общее определение существенности в аудиторской терминологии означает следующее: «Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Существенность нарушений и отклонений, допущенных клиентом, является для аудитора критерием того, может ли он подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

В соответствии с требованиями аудиторского стандарта аудитор должен определить существенность в отношении:

- бухгалтерской отчетности в целом;
- остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета и, группам однотипных операций;
- случаев раскрытия информации.

Существенность оценивается качественно и количественно. По качественному признаку аудитор должен определить, носят ли отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершения организацией финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики в случае, 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 со стороны других проверяющих органов сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности проверяемой организации.

По количественному признаку аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности (с учетом прогнозируе-

мой величины неотмеченных ошибок) принятый для проверяемой организации уровень существенности. Под уровнем существенности ошибок понимается предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет делать правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

К аудиторским фирмам предъявляются определенные требования по нахождению уровня существенности. Аудиторские фирмы обязаны установить систему базовых показателей и разработать методику для расчета количественного уровня существенности, которая должна быть утверждена решением исполнительного органа аудиторской фирмы. Методика для расчета количественного уровня существенности должна иметь публичный характер и может быть представлена потенциальным клиентам и контролирующим органам. Изменения методики расчета количественного уровня существенности возможны в случаях изменения законодательной и нормативной базы организации или самих аудиторских фирм, а также изменения в составе руководства аудиторской фирмы или профиля ее деятельности.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту. Эти показатели называют базовыми. В настоящее время отсутствует единая методика по выбору базовых показателей. На практике используются следующие методики(рис4.3.1).

КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДИК ВЫБОРА БАЗОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ РАСЧЕТА УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ				
Метод критического компонента	Метод стабильной базы	Метод основного массива	Метод ключевых по риску показателей	Метод ключевых по последствиям показателей

Рис.4.3.1 Методики определения базовых показателей уровня существенности.

Метод критического компонента основан на том, что в качестве базового берется тот показатель, на который типичный пользователь финансовой отчетности, скорее всего, обратит внимание с учетом специфики данного предприятия. Например, при аудите открытых акционерных обществ инвесторов в первую очередь будет интересовать показатель «прибыль на акцию» или «чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Метод стабильной базы основан на том, что в качестве базового показателя берется тот показатель, который не имеет тенденции к значительному изменению от периода к периоду. Показатель является более стабильным, нежели критический компонент. Например, уставный капитал, внеоборотные активы, валюта баланса.

Метод основного массива состоит в выборе статей, имеющих наибольший удельный вес (валюта баланса).

Метод ключевых по риску показателей основан на данных о том, что некоторые статьи отчетности на практике значительно чаще содержат ошибки, чем другие.

Например, исходя из опыта практической аудиторской деятельности, можно утверждать, что наиболее часто ошибки возникают при отражении таких операций, как формирование себестоимости продукции или издержек обращения, расчеты по налогам и сборам, формирование прочих расходов организации и т.д.

Метод ключевых по последствиям показателей состоит в выборе таких статей, которые могут повлечь за собой существенные последствия, если операции, отраженные на этих счетах, содержат ошибки либо совершены с нарушением законодательных и нормативных актов РФ, условий хозяйственных договоров. К таким статьям и операциям относят: валютных операции, расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, расчеты с покупателями и заказчиками, расчеты поставщиками и подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами.

На практике используют комбинации этих методов, выбирая базовые показатели из соображений их удельного веса, значимости для пользователей финансовой отчетности и из соображений возможного риска и возможных последствий.

Критерии для определения уровня существенности устанавливают в процентах величины базовых показателей бухгалтерской отчетности. Чаще всего к базовым показателям прибыль до налогообложения, выручку (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), капитал и резервы, сумму активов. Для некоммерческих организаций вместо показателя выручки от реализации, как правило, используют показатель расходов, произведенных организацией, а показатель прибыли до налогообложения не применяют.

Количественный уровень существенности ошибок определяется на стадии планирования, и фиксируется в общем плане аудита. Аудитору предоставляется право в ходе аудиторской проверки корректировать количественный уровень существенности. При этом факт пересмотра уровня существенности фиксируется в рабочей документации аудитора с обоснованием причин. На завершающем этапе аудиторской проверки должен быть произведен окончательный расчет уровня существенности. Любые изменения уровня существенности должны быть доведены до сведения руководства проверяемой организации, вместе с тем ау-

дитор не обязан обсуждать это с клиентом, так как в первую очередь он для себя оценивает объем работ и те риски, которые готов принять.

Установленный аудитором уровень существенности влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые надлежит сделать по результатам проверки. Уровень существенности принимают во внимание:

- а) на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;
- б) в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
- в) на этапе завершения аудита при оценке влияния, оказываемого обнаруженными искажениями, на достоверность бухгалтерской отчетности.

На существенность могут оказывать влияние требования нормативно правовых актов РФ и их изменений и, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета и классам операций, а также показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта бухгалтерской (финансовой) отчетности возможны различные уровни существенности (табл.4.3.1).

Таблица 4.3.1

Отраслевые показатели определения границ существенности.

ОТРАСЛЬ	ПОКАЗАТЕЛЬ ГРАНИЦЫ СУЩЕСТВЕННОСТИ
Легкая и пищевая промышленность	Выручка от продажи товаров (работ,услуг)
Торговля (оптовая и розничная)	Выручка от продажи товаров (работ,услуг)
Транспорт	Стоимость основных средств
Нефте и газодобывающая промышленность	Стоимость основных средств
Инвестиционные институты	Прибыль до налогообложения
Малые предприятия	Валюта баланса
Бюджетные организации	Процент от суммы финансирования

Аудиторские стандарты не устанавливают конкретных нормативных значений для определения количественного уровня существенности. В российской практике аудита принято считать оптимальным значением уровня существенности диапазон от 5% до 10% от базовых показателей отчетности. Аудитор имеет право корректировать данные оценки.

Уровень существенности определяется как среднее арифметическое значений базовых показателей, применяемых для этой цели. Его рассчитанную величину для удобства в дальнейшей работе допустимо округлять в пределах 20%.(приложение 3)

Уровень существенности может рассчитываться с помощью двух методов: дедуктивного или индуктивного (рис.4.3.2.). Внутренним правилом (стандартом) аудиторской фирмы может быть выбран один из вышеназванных методов.

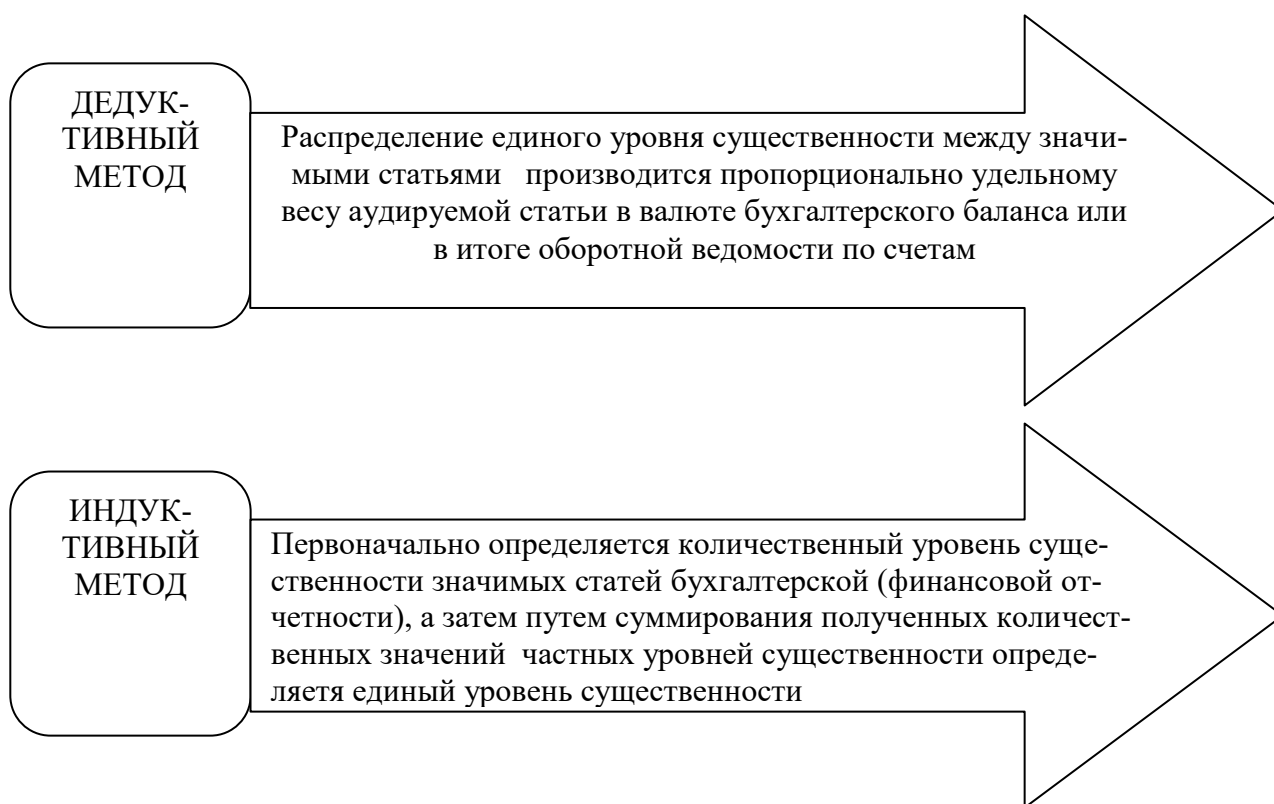


Рис.4.3.2. Методы расчета уровня существенности в аудите.

При дедуктивном методе первоначально определяется количественный уровень существенности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, который затем распределяется между значимыми статьями бухгалтерской отчетности организации и выражается показателем единого уровня существенности.

Распределение значения единого уровня существенности между значимыми статьями бухгалтерской (финансовой) отчетности производится пропорционально удельному весу аудируемой статьи в валюте бухгалтерского баланса или итоге оборотной ведомости по счетам.

При индуктивном методе первоначально определяется количественный уровень существенности значимых статей аудируемой отчетности, а затем путем суммирования полученных количественных значений уровней существенности определяется единый суммарный показатель существенности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При оценке существенности в расчет принимаются следующие факторы:

- абсолютная величина ошибки;
- относительная величина ошибки;

- содержание статьи отчетности;
- конкретные условия;
- суммарная ошибка.

Уровень существенности определяется в стоимостной (денежной) форме.

Важно учитывать, что отдельные отмеченные в ходе аудиторской проверки искажения сами по себе могут не иметь существенного значения, но взятые в совокупности, а также вместе с предполагаемыми ошибками (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) будут носить существенный характер.

Уровень существенности оказывает значительное влияние на другой показатель — уровень точности, который применяется для определения объема аудиторской выборки. Он составляет 75% от уровня существенности.

Между существенностью и уровнем аудиторского риска существует обратная взаимосвязь, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот.

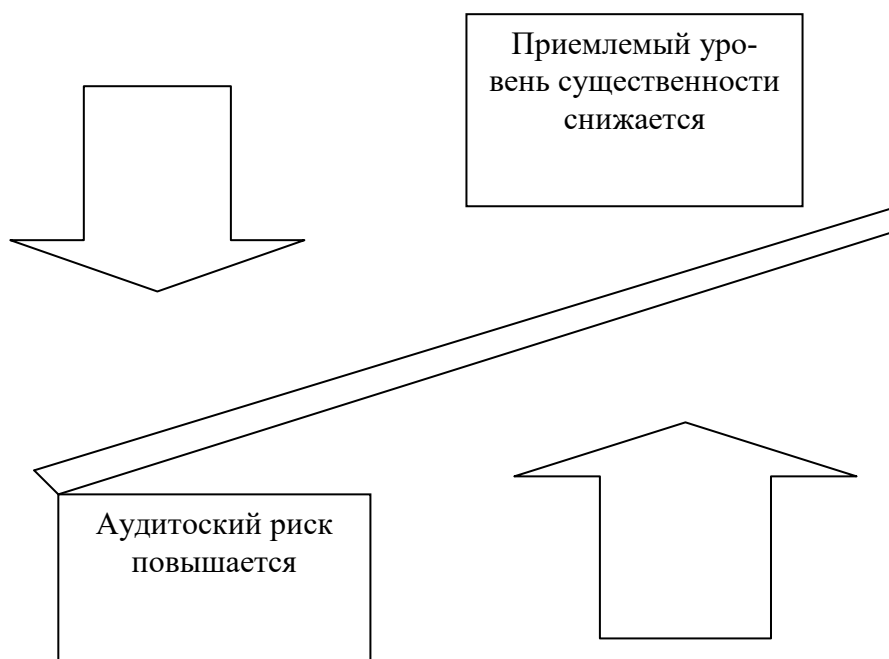


Рис.4.3.3 Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском.

Такая взаимосвязь принимается во внимание аудитором при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Так, если по завершении планирования

конкретных процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности низкий, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это за счет снижения:

- а) либо предварительно полученного уровня риска средств контроля, где это возможно, подерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля;
- б) либо риска необнаружения путем изменения характера, временных рамок и объема запланированных процедур проверки по существу.

4.4 Аудиторский риск и его компоненты.

В теории и практике аудита с проверкой финансовой отчетности связывают два вида риска: предпринимательский риск и аудиторский риск.

Предпринимательский риск это вероятность неудачи аудитора в случае конфликта с клиентом при условии выдачи даже положительного заключения. Риск связан со взаимоотношениями сторон в ходе аудита и его можно избежать в отличие от аудиторского риска.

Аудиторский риск это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Это означает риск того, что серьезные ошибки были допущены в отчетности до начала проведения проверки и аудитор обнаружил их. Одной из основных задач аудитора является получение достаточных доказательств для выражения мнения о том, что бухгалтерская отчетность, по которой пишется аудиторское заключение, составлена в соответствии с общепринятой практикой и принципами и не содержит каких-либо существенных недостатков или неточностей.

Принимая во внимание тот факт, что аудитор не подтверждает каждую заключенную клиентом сделку, он может только выразить мнение с определенным уровнем уверенности в его правомерности. Всегда есть определенный риск, так как существует вероятность того, что какая-либо существенная неточность не была обнаружена.

В системе регулирования аудиторской деятельности данный вопрос рассмотрен в ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой оно осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторский риск — это относительно новый вид риска, который неотрывно связан с процессом проверки. В системе экономики он является финансовой категорией и анализиру-

ется как компонента предпринимательского риска. Аудиторский риск возникает в первую очередь из-за тех ограничений, которые сопровождают процесс аудита.

Оценка аудиторского риска представляет собой важнейшую задачу, так как степень риска связана с качеством аудиторской проверки. Исходя из определения аудиторского риска, сделаем вывод, что он зависит от риска необнаружения и риска существенного искажения. Последний, состоит из неотъемлемого риска и риска средств контроля (рис.4.4.1.).

В основе оценки аудиторского риска лежит профессиональное мнение. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск (**DAR**) и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

В российской и международной практике для оценки аудиторского риска используют предварительную модель в виде произведений его компонентов (мультипликативная модель).

Она имеет вид:

$$\mathbf{DAR} = \mathbf{IR} \times \mathbf{CR} \times \mathbf{DR},$$

Где, **DAR** - приемлемый аудиторский риск (**Desired Audit Risk**);

IR – неотъемлемый риск (**Internal Risk**);

CR – контрольный риск (**Control Risk**);

DR – риск необнаружения (**Detection Risk**).



Рис.4.4.1. Структура аудиторского риска.

Приемлемый аудиторский риск это степень готовности аудитора признать тот факт, что после завершения проверки и выдачи аудиторского заключения отчетность экономического субъекта будет содержать значимые ошибки.

Как и вероятность, риск измеряется в процентах или долях единиц. На практике, основанной на большом количестве проверок. Постепенно выработался общий подход, когда аудиторский риск считается приемлемым на уровне 5-10%. Величина аудиторского риска тесно связана с уровнем существенности. Принципиальная взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском представлена на рис. 4.4.2.

Из рисунка видно, что минимальное значение аудиторского риска находится при уровне существенности 5%. При отклонении в ту или иную сторону аудиторский риск возрастает.

Неотъемлемый риск (внутрихозяйственный риск) означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций), при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля.

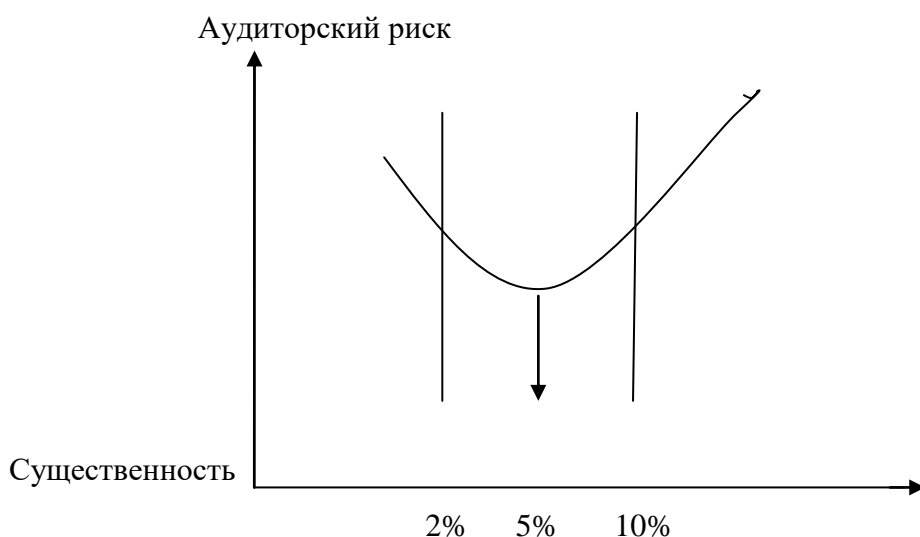


Рис 4.4.2. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска.

Риск средств контроля (контрольный риск) — это риск того, что искажения сальдо счета или класса операций, которые могут быть существенными по отдельности либо в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Риск средств контроля – это функция эффективности внутренней

структуры управления предприятия. Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями:

- высокой надежности соответствует низкий риск:
- средней надежности соответствует средний риск:
- низкой надежности соответствует высокий риск.

Знакомство с системой внутреннего контроля, оценка контроля и влияния этих двух факторов на требования к сбору аудиторских доказательств является весьма значимым для проверки. Если аудитор решает не оценивать риск контроля, то он обязан установить его на максимальном уровне – 100%, независимо от фактической эффективности внутреннего контроля.

Риск необнаружения – это определяемая аудитором на основе профессионального суждения вероятность того, что применяемые в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие значимый характер по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, по причине выбора аудитором несоответствующей аудиторской процедуры, не правильного проведения уместной аудиторской процедуры или ошибочной интерпретации результатов аудита.

Составляющими риска необнаружения могут быть:

- риск применения аналитических процедур (опасность, что аналитические процедуры не выявят существенных ошибок);
- риск при проверках по существу (опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки);
- риск выборочного исследования (опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок).

Составляющими риска необнаружения могут быть:

- риск применения аналитических процедур (опасность, что аналитические процедуры не выявят существенных ошибок);
- риск при проверках по существу (опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки);
- риск выборочного исследования (опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок).

4.5 Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Риск существенного искажения бухгалтерской отчетности (далее РСИО) является результатом оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля. Чем выше оценка РСИО, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе проведения процедур по существу.

Из положений ФПСАД №8 следует, что аудиторам необходимо оценивать РСИО на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Такая оценка должна быть сосредоточена на существенных утверждениях в значимых для аудита областях.

Оценка неотъемлемого риска должна быть дана аудитором на этапе планирования. Сложность такой оценки связана с тем, что аудитор опирается практически полностью на профессиональное суждение и опыт работы с клиентом. При подготовке общего плана аудита дается оценка РСИО в отношении бухгалтерской отчетности. При подготовке программы аудита оцениваются РСИО на уровне сальдо счетов или классов операций.

При оценке неотъемлемых рисков аудитор должен учитывать наличие объективных факторов, влияющих на решение аудитора при оценке этого вида риска. При оценке неотъемлемого риска аудитор, кроме профессионального суждения должен учесть ряд факторов, влияющих на него.

Таблица 4.5.1

Факторы, влияющие на оценку неотъемлемого риска по объектам аудита.

Объект аудита	Фактор
На уровне бухгалтерской отчетности	1 - опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период. Например, неопытность руководства, непонимание учетной политики компании может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности субъекта); 2 - необычное давление на руководство; 3 – характер деятельности аудируемого лица; 4 - факторы, влияющие на отрасль, к которой относится субъект.
На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций	5 - счета бухгалтерской отчетности, которые могут быть подвержены искажениям; 6 - сложность основных операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов; 7 - роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета; 8 - подверженность активов потерям или ненадлежащему присвоению;

	<p>9 - завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;</p> <p>10 - Операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки</p>
--	---

Оценка риска средств контроля представляет собой процесс оценки эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений.

Формирование объективного мнения аудитора о системе внутреннего контроля и ее процедурах включает в себя три этапа:

- 1) Общее знакомство с системой внутреннего контроля;
- 2) Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
- 3) Подтверждение достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля.

Для оценки риска средств контроля аудитор должен применить специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием.

Тестирование средств контроля необходимо аудитору для выяснения следующих вопросов:

- а) надежно ли работают предусмотренные на предприятии системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и если они эффективно препятствуют возникновению значимых ошибок в отчетности и своевременно выявлять их;
- б) работают ли средства контроля с одинаковой эффективностью на протяжении всего отчетного периода.

Тесты средств контроля, как правило, включают в себя:

проверку разрешительных подписей на первичных документах санкционирующих хозяйственные операции клиента (отгрузку готовой продукции, оплату счетов и т.д.);

наблюдение за применением средств внутреннего контроля в организации;

повторное применение средств контроля, например сверки банковских счетов, для того чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены клиентом.

С помощью тестирования средств внутреннего контроля получают доказательства оценки риска средств контроля. Чем ниже оценка средств внутреннего контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

К наиболее распространенным методикам для оценки результатов тестирования средств внутреннего контроля следует отнести:

- формирование теста из перечня разных вопросов, который, как правило, не обосновывается;
- варианты тестовых ответов оцениваются по шкале «да» (1) и «нет» (2);
- варианты тестовых ответов оцениваются по шкале баллов от 2 до 10.

Любой из предложенных тестов имеет две оценки – и максимально возможную и фактическую. Их соотношение в некоторой степени характеризует качество работы системы внутреннего контроля организации. Применение детальных числовых оценок требует сложных исследований системы внутреннего контроля. При оценке эффективности системы внутреннего контроля применяют поэтапный подход (рис. 4.5.2).

оценка надежности системы внутреннего контроля.

На практике большинство аудиторов проявляют осторожность и пользуются для оценки компонентов аудиторского риска терминами с широким и субъективным значением: высокий, средний, низкий. При использовании выше названных оценок используется качественная модель оценки РСИО, которая наглядна и проста.



Рис.4.5.2 Этапы оценки системы внутреннего контроля при аудите.

Таблица 4.4.2

Критерии качественной оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности

Оценка неотъемлемого риска	Оценка риска системы контроля		
	Высокая	Средняя	Низкая
Высокая	Высокая	Высокая	Средняя

Средняя или низкая	Средняя	Низкая	Низкая
--------------------	---------	--------	--------

*Выделенные участки таблицы относятся к риску существенного искажения

Оценка риска существенного искажения проводится с целью снижения риска не обнаружения. Преобразуя предварительную мультипликативную модель оценки аудиторского риска получим:

$$DAR = PСИО \times DR$$

при условии, что $DAR \rightarrow \min$

преобразуем выражение для исчисления риска необнаружения:

$$DR = DAR/PСИО$$

Из приведенного соотношения видно, что если РСИО является высоким, то необходимо, чтобы приемлемый уровень риска необнаружения был низким и наоборот.

Пример. Внутренним стандартом аудиторской фирмы установлено значение приемлемого аудиторского риска $DAR = 0,05$ (5%). По результатам тестирования: $IR = 0,8$ (80%

Допущенных ошибок бухгалтерия не исправляет) и $CR = 0,5$ (50% ошибок, допущенных бухгалтерией, не обнаруживает система внутреннего контроля). В таком случае, $DR = 0,05 / (0,8 \times 0,5) = 0,125$, что означает уровень риска необнаружения 12.5%.

Это означает, что аудитор только в 12,5 случаях из 100 может не выявлять искажения бухгалтерской отчетности, так как ее вывиг система внутреннего контроля организации.

Как видно из примера существует обратная связь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля (РСИО):

- высокие значения РСИО обязывают организовывать проверку так, чтобы максимально снизить величину риска необнаружения;
- низкие значения РСИО позволяют допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска DAR .

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня (рис.4.3.3).

В этой связи аудитор рассматривает:

- а) характер процедур проверки по существу, например проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон, не связанных с деятельностью проверяемой организации, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита.

б) временные рамки выполнения процедур проверки по существу, например проведение таких процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;

в) объем процедур проверки по существу, например использование большого объема выборки.

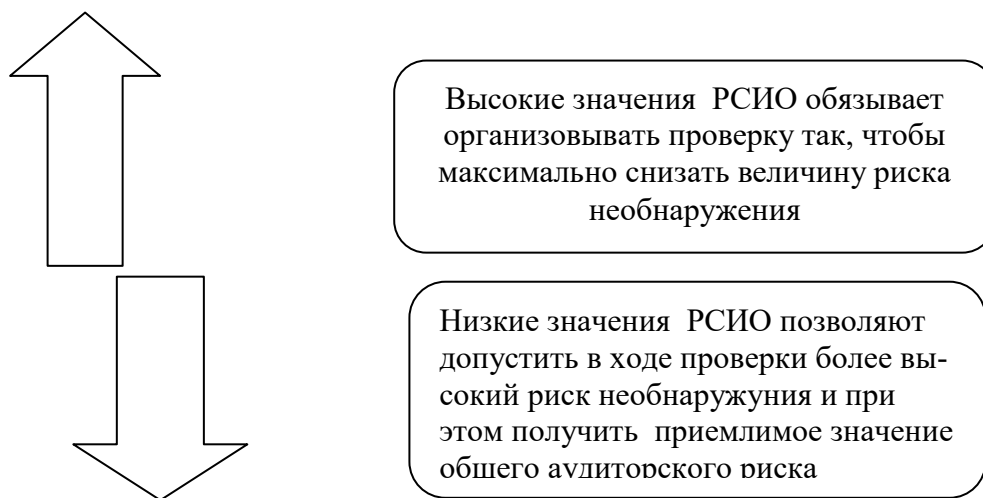


Рис.4.5.3.Взаимосвязь риска существенного искажения отчетности и риска необнаружения.

Контрольные вопросы

1. Какова структура и содержание общего плана аудита?
2. В чем принципиальное отличие общего плана и программы аудита?
3. Раскройте понятие существенности в аудите.
4. Как формируется система базовых показателей для оценки уровня существенности в ходе аудита?
5. Раскройте содержание категории «уровень существенности» и порядок его определения.
6. Как используется уровень существенности на различных шагах аудиторского цикла?
7. Что такое предпринимательский риск в аудите?
8. Понятие аудиторского риска и его место в системе рисков бизнеса?
9. Проведите качественный факторный анализ формулы расчета аудиторского риска.
10. Дайте определение «неотъемлемого риска».
11. Дайте определение «риска средств контроля».
12. Как на практике определяется «риск необнаружения».
13. Понятие и структура системы внутреннего контроля организации
14. Какие факторы влияют на степень аудиторского риска?

Глава 5. Методы и процедуры аудита

В процессе изучения «Методы и процедуры аудита» следующие знания, умения и навыки:

1. Формирование компетенций, получение знаний и выработка навыков проведения выборочных исследований и использование его результатов в соответствии с требованиями национальных стандартов аудита;
2. Получение знаний об аудиторских доказательствах, формирование компетенций и навыков их получения и документирования в различных условиях деятельности организации;
3. Получение знаний об аудиторских процедурах, формирование компетенций и навыков их проведения в ходе аудиторской проверки;
4. Формирование компетенций и получение знаний, а также выработка практических навыков использования аналитических процедур;
5. Формирование компетенций и получение знаний и выработка навыков документирования аудиторских процедур на всех этапах аудиторской проверки.

5.1 Аудиторская выборка. Оценка результатов аудиторской выборки. Репрезентативность выборки.

Согласно ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка», выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, но позволяющих составить мнение обо всей проверяемой совокупности. Выборочные исследования в аудите позволяют заметно сократить продолжительность проверки и себестоимость аудиторских услуг. Результаты выборочных исследований обеспечивают приемлемые результаты в отношении точности и надежности получаемой информации.

Аудиторская выборка это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет бухгалтерскую (финансовую) документацию клиента не сплошным порядком, а выборочно. Общую логику выборочного исследования можно представить в виде последовательности определенных этапов (рис.5.1.1).

Конкретизация направлений выборочной проверки предполагает анализ целей, которые должны быть достигнуты, и сочетания аудиторских процедур. В результате формируется оптимальное сочетание процедур проверки, которое в наибольшей мере будут способствовать достижению поставленных целей.

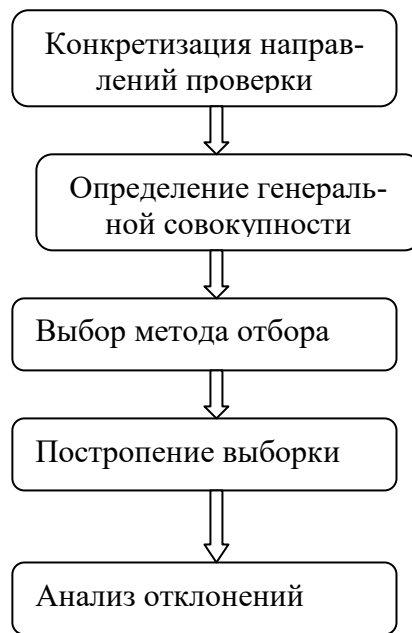


Рис.5.1.1 Этапы выборочного исследования.

Выборочное исследование применяется в аудиторской практике по двум направлениям:

- при оценке надежности и эффективности системы внутреннего контроля фирмы-клиента;
- при подтверждении достоверности остатков по счетам и классов операций.

Определение генеральной совокупности представляет формирование полного набора элементов, в отношении которых аудитор хочет сделать выводы. В качестве генеральной совокупности могут выступать все элементы одной статьи бухгалтерской отчетности или все элементы группы однотипных операций.

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Стратификация – это процесс деления генеральной совокупности на страты, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками. Каждая страта проверяется отдельно. Каждый элемент выборки может быть включен только в одну страту.

Выбор метода отбора предполагает использование статистического или нестатистического подхода.

Аудитор должен отбирать элементы, для подлежащей проверке совокупности исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистический подход к выборке требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого элемента была некоторая нену-

левая вероятность быть избранным. Статистический подход требует применение к выборке любых процедур, которые обеспечивали бы следующие характеристики:

- случайный либо систематический отбор тестируемой совокупности;
- применение теории вероятности для оценки результатов выборки.

Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (такие, как счета-фактуры) или показатели в денежном выражении.

При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Важнейшим требованием, которое должно быть выполнено при формировании аудиторской выборки, является обеспечение ее репрезентативности (представительности).

Представительность выборки в аудите – это свойство аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основе правильные выводы относительно всей проверяемой совокупности. Репрезентативность предполагает, что все элементы изучаемой совокупности будут иметь равную вероятность быть отобранными в выборку и обладать характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

Это требование достигается при использовании статистических методов выборки. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого элемента была некоторая вероятность быть избранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты или показатели в денежном измерении.

Подход к выборке, который не соответствует ни одной из приведенных характеристик, считается нестатистическим. Решение об использовании того или другого подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах (рис. 5.1.2).

К наиболее часто используемым в аудиторской практике статистическим методам выборки относят:

- случайный отбор;
- систематический отбор;
- комбинированный отбор.

Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.

Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки (например,

равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.

СЛУЧАЙНЫЙ ВЫБОР	Используется генератор случайных чисел или таблицы случайных чисел
СИСТЕМАТИЧЕСКИЙ ОТБОР	Число элементов в генеральной совокупности делится на объем генеральной совокупности, акт чтобы обеспечить интервал выборки
КОМБИНИРОВАННЫЙ ОТБОР	Сочетание методов случайного и систематического отбора

Рис.5.1.2 Статистические методы отбора проверяемой совокупности.

При систематическом отборе элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

Для комбинированного отбора характерно сочетание случайного и систематического отбора. При этом исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел или таблиц случайных чисел.

При нестатистической выборке аудитор при отборе статей опирается на профессиональное суждение. К нестатистическим методам выборки можно отнести бессистемный отбор, блочный отбор и оценочные методы выборки (рис.5.1.3).

Эти методы могут быть весьма полезны и применяются тогда, когда методы случайного отбора более трудоемки при приемлемом уровне аудиторского риска.

Несмотря на то, что систематизация не используется, аудитор, тем не менее, должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости и должен стремиться к тому, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть отобраны для проверки.

БЕССИСТЕМ- НЫЙ ОТБОР	Выборочная совокупность формируется с учетом профессиональной подготовки и интуиции аудитора
БЛОЧНЫЙ ОТБОР ОТБОР	Выборочная совокупность формируется как последовательность нескольких элементов генеральной совокупности
ОЦЕНОЧНЫЕ МЕТОДЫ ВЫБОРКИ	Выборочная совокупность формируется как совокупность основных хозяйственных операций по данному сегменту аудита

Рис.5.1.3 Классификация нестатистических методов отбора.

При бессистемном отборе выборочная совокупность формируется, не следуя какой-либо методике. Применение этого метода в значительной мере зависит от уровня профессиональной подготовки и интуиции аудитора. Суть метода заключается в формировании выборки без учета объема и характеристик проверяемой совокупности. В результате такого отбора определенные единицы совокупности всегда имеют большую вероятность попадания в выборку по сравнению с другими единицами. Например, отбор задолженности известных дебиторов или ее наибольших сумм и т.д.

Блочный отбор предполагает отбор последовательности нескольких элементов (например, проверка первичных документов по разделу учета, относящиеся к одному месяцу).

Существует практика отбора элементов для проверки блоками, то есть выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).

Выбор блоком является вспомогательным методом отбора совокупности и, как правило, не может применяться при отборе элементов генеральной совокупности со сходными характеристиками, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности.

Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко дает надежные результаты, если

аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы обо всей генеральной совокупности.

Оценочные методы используются аудиторами в случаях, когда небольшой объем совокупности не гарантирует объективность и представительность случайной выборки. При этом методе учитывают следующее. При отборе элементов из совокупности в выборку должны быть включены операции всех основных типов по данному направлению. Например, при проверке расчетов с прочими дебиторами и кредиторами необходимо протестировать оплату за коммунальные услуги, аренду помещений, рекламные услуги, расчеты по авторскому гонорару и т.д. Особое внимание уделяется нетипичным операциям, так как именно они с большей вероятностью могут быть неправильно отражены в учете.

Определение объема выборки – связано с расчетом количества отбираемых для проверки элементов. Согласно стандарту ФПСАД-16 «Аудиторская выборка», аудитор должен снизить риск, связанный с применением выборочных методов исследования до приемлемо низкого уровня.

Стандарт подразделяет факторы, влияющие на объем отобранных элементов на факторы, влияющие на объем отобранных совокупностей для тестирования средств внутреннего контроля и для выполнения процедур проверки по существу. Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу приведены в приложении №3.

В количественном выражении объем выборки может определяться:

- статистическим методом с применением специальных формул;
- произвольным методом на основе профессионального суждения аудитора (рис. 5.1.4.)

Применение специальных формул возможно в отношении проверяемых совокупностей, в которых не ожидается ошибок или ожидаются очень незначительные ошибки. Расчет проводится по формуле:

$$n = (Oс \times \psi) / УС,$$

где n – количество элементов выборочной совокупности;

$Oс$ – объем генеральной совокупности в стоимостном выражении;

Ψ – коэффициент доверия к системе учета и СВК;

$УС$ – уровень существенности (допустимая ошибка).

Коэффициент доверия к системе учета и системе внутреннего контроля определяется как функция от уровня уверенности аудитора в выявлении ошибок. На практике коэффициент берется аудиторами из специально разработанных таблиц (Приложение 4).

При отборе элементов выборочной совокупности возможно использование адаптированных таблиц. Такие таблицы позволяют определять объем выборки, пользуясь качественными характеристиками оценки аудиторских рисков (Приложение 5). Идея таблиц основана

на математически доказанном постулате о том, что при значительном возрастании элементов проверяемой совокупности необходимое число элементов выборки стремится к постоянной величине, которая, как правило, находится в диапазоне от 10 до 50 элементов.

<p>СТАТИСТИЧЕСКИЙ МЕТОД С ПРИМЕНЕНИЕМ СПЕЦИАЛЬНЫХ ФОРМУЛ</p>	$n = (O_c \times \psi) / U_c,$ <p>где n – количество элементов выборочной совокупности; O_c – объем генеральной совокупности в стоимостном выражении; ψ – коэффициент доверия к системе учета и СВК; U_c – уровень существенности (допустимая ошибка).</p>
<p>ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ МЕТОД НА ОСНОВЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА</p>	<p>При данном методе при оценке риска появляется ошибка выборки, так как аудитор при определении количества отобранных элементов и методов экстраполяции аудитор полагается исключительно на собственные суждения</p>

. Рис.5.1.4 Методы определения количества элементов выборочной совокупности.

По методу произвольной выборки при оценке риска появляются ошибки выборки, так как при определении количества отобранных элементов и методики экстраполяции аудитор полагается исключительно на собственные суждения. Такая выборка применяется ограниченно, в случаях, когда выборка обеспечивает значительных охват стоимости, проверяемой совокупности или если результаты выборки будут использованы в ограниченных целях и выводы о достоверности совокупности не будут полностью основываться на результатах выборочного исследования.

Получение выборки и выявление отклонений предполагает применение к отобранным элементам проверяемой совокупности аудиторских процедур, которые являются надлежащими и достаточными для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу. Если в отношении отобранного элемента не могут быть выполнены запланированные процедуры и возможные альтернативные процедуры, то аудитор считает, что данная статья бухгалтерской отчетности содержит ошибку. Примером альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений от дебитора, в случае, когда ответ на запрос в положительной форме о подтверждении дебиторской задолженности не был получен ответ

Анализ обнаруженных отклонений включает следующие виды работ (рис 5.1.5):

- анализ каждой ошибки, попавшей в выборку;

- экстраполяцию полученных при выборке результатов на всю проверяемую совокупность;
- оценку риска выборки.

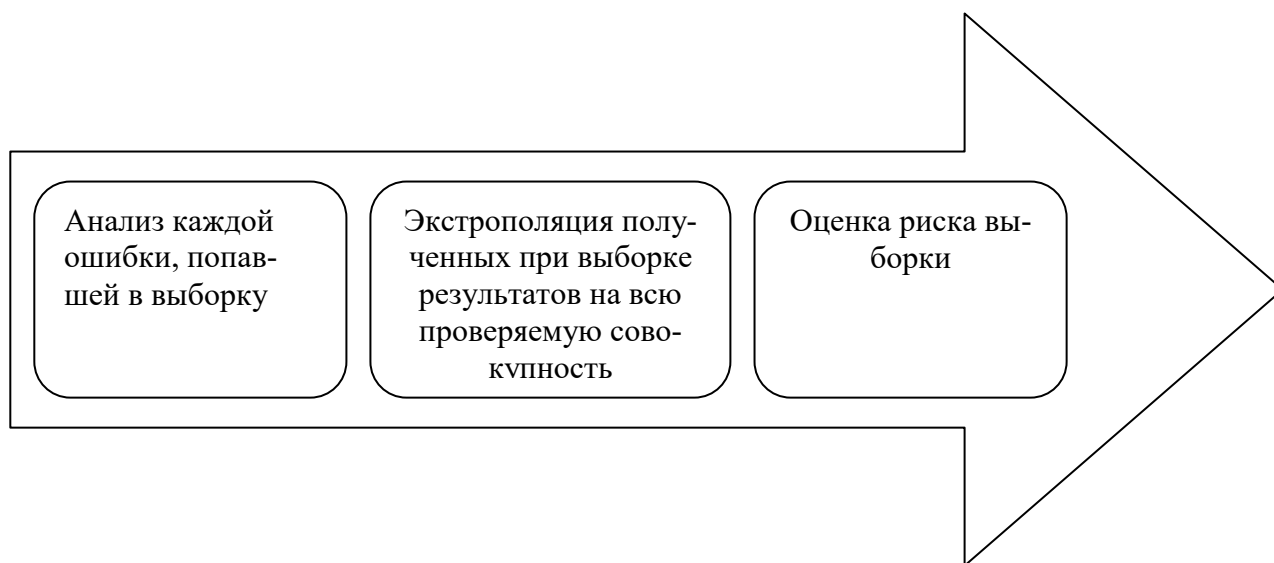


Рис.5.1.5 Этапы анализа результатов репрезентативной выборки.

Обычно при использовании выборочного метода, как в математической статистике, так и в аудите предполагается, что элементы выборки между собой не коррелированы. Однако в аудите это не всегда так. Прежде чем сделать вывод по выборочной проверке следует рассмотреть и проанализировать характер каждого обнаруженного в выборке отклонения.

При этом выясняют:

- чем обусловлено данное отклонение
- является ли данное отклонение случайным или систематическим;
- как данное отклонение скажется на других объектах учета и финансовых результатах в целом.

В результате, выявленные отклонения классифицируют на репрезентативные и аномальные ошибки. Под репрезентативной, понимается ошибка, характерная для данной совокупности. Аномальной признается ошибка, допущенная вследствие единичного нарушения, возникшего случайно, которая не может произойти повторно. Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не является репрезентативной по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительных процедур.

Репрезентативные ошибки, обнаруженные по элементам представительной выборки, подлежат распространению на всю проверенную совокупность.

Для распространения ошибок, обнаруженных по элементам представительной выборки, аудитору следует разделить сумму ошибок, обнаруженных в представительной выборке, на суммарную стоимость проверенных элементов представительной выборки и умножить результат на суммарную стоимость всех элементов представительной совокупности. В результате будет получена предполагаемая величина ошибки по результатам представительной выборки.

Аудиторская организация должна установить риски выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Оценки указанных величин при описанных процедурах получаются как попутные результаты. И это не удивительно, поскольку указанные величины представляют интерес не только для аудита, но и для других приложений теории вероятности.

Риск выборки первого рода — это риск отклонить по результатам выборки верную нулевую гипотезу и заключить, что проверяемая генеральная совокупность содержит существенные ошибки. Если аудиторская организация применяла нерепрезентативную выборку, то тогда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения такой выборки не должно касаться всей совокупности в целом.

Риск выборки второго рода — это риск принять неверную нулевую гипотезу и ошибочно заключить, что проверяемая генеральная совокупность не содержит существенных ошибок.

Действия аудитора по результатам анализа результатов выборки зависят от величины полной предполагаемой ошибки (Рис.5.1.6).

Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, в несколько раз меньше уровня существенности или степени точности, то аудитор может ограничиться требованием к организации внести исправления только по фактически обнаруженным ошибкам.

Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, близка по порядку величины к уровню существенности, а особенно в том случае, если выборочные проверки, проведенные в разных областях учета данного клиента, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине или превосходящую уровень существенности, то аудитор должен проанализировать убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может считать целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок является наиболее верной оценкой аудитором ошибки по всем элементам генеральной совокупности.

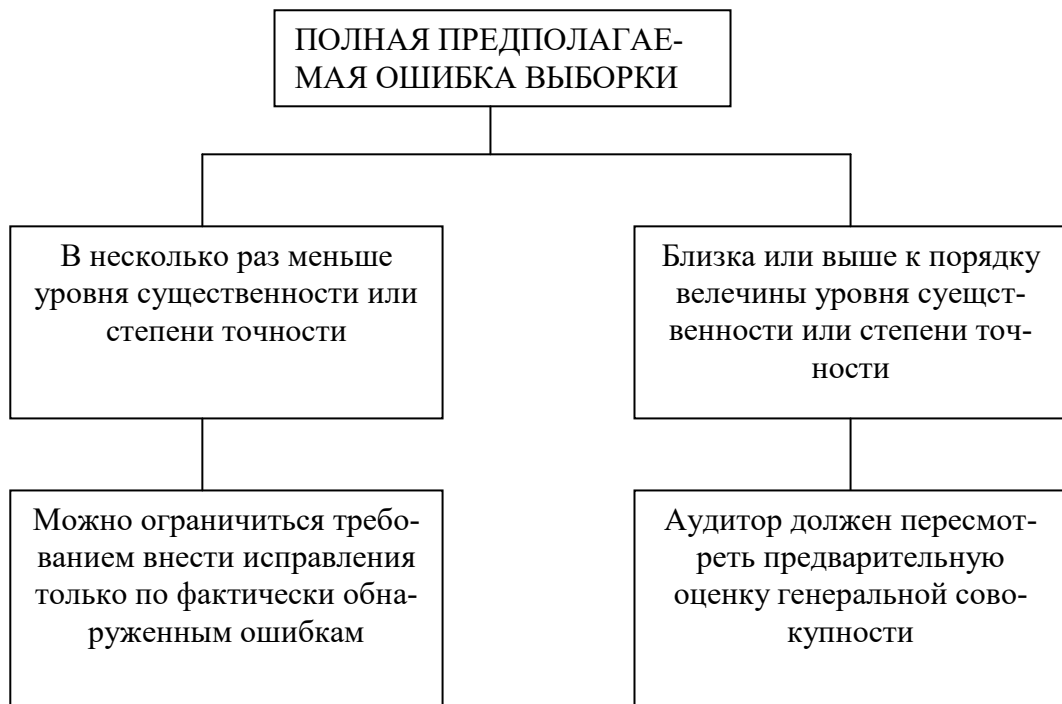


Рис.5.1.6. Порядок действий аудитора при анализе результатов выборочной совокупности.

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

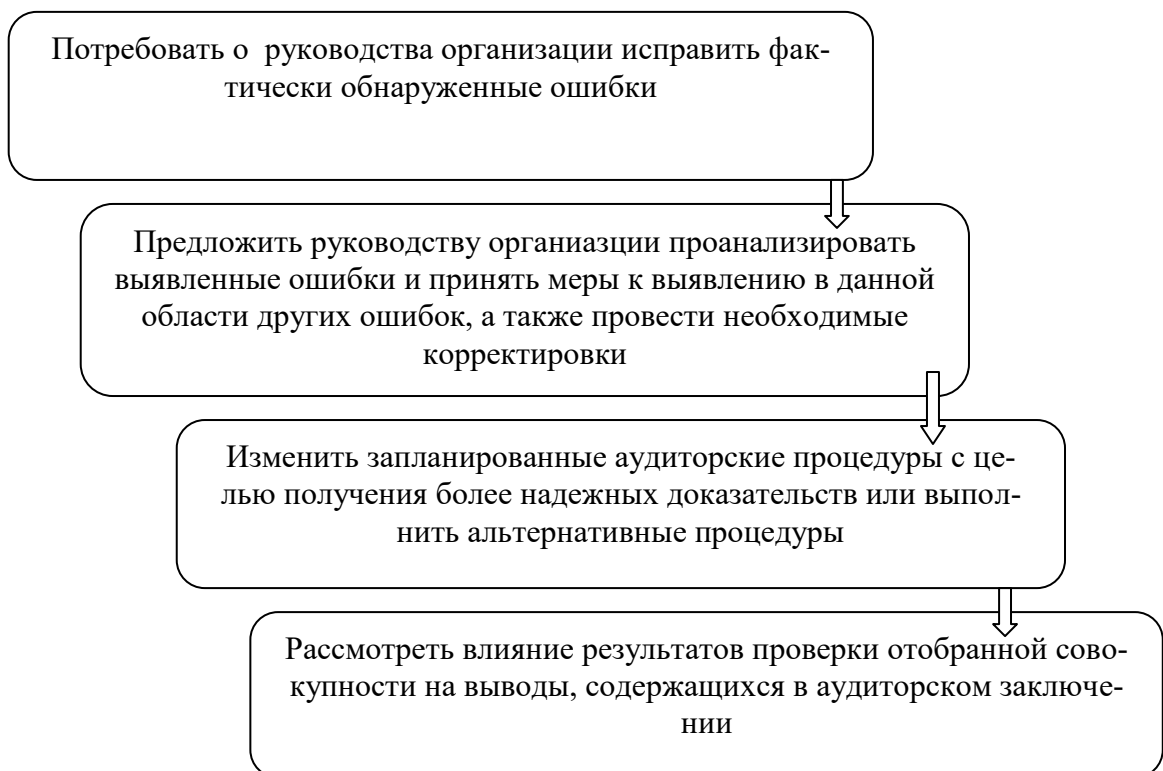


Рис.5.1.7 Действия аудитора по результатам переоценки генеральной совокупности

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

5.2 Аудиторские доказательства: виды, источники. Оценка доказательств.

Аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

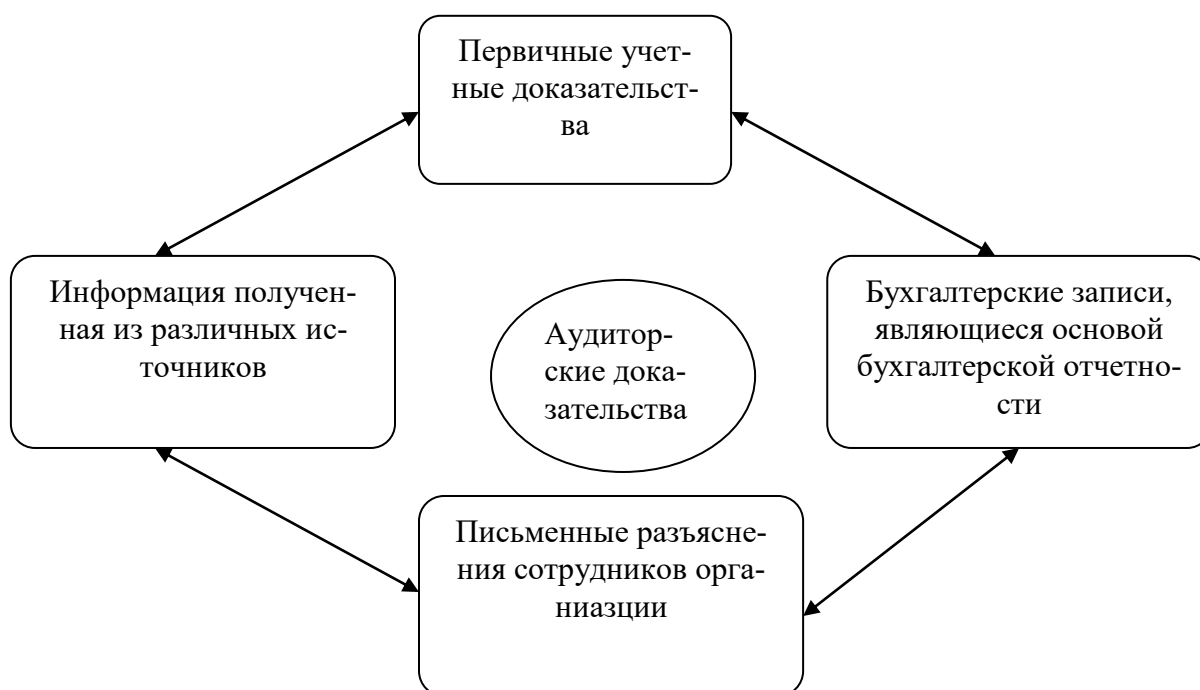


Рис.5.2.1 Состав аудиторских доказательств.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников организации и информация, полученная из различных источников. Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Требования по данному вопросу содержатся в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

В соответствии с современными подходами к планированию и проведению проверки, целью накопления аудиторских доказательств является формирование выводов о соответствии рассматриваемой бухгалтерской (финансовой) отчетности предпосылкам ее подготовки.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности – это сделанные руководством организации в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой отчетности.

Предпосылки включают в себя следующие элементы (Рис.5.2.2).



Рис. 5.2.2. Виды предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

Содержание предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имели 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) 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 доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

При подтверждении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторы должны оценивать надлежащий характер и достаточность аудиторских доказательств.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Так, при проверке соответствия предпосылке «существование» показателя, отражающего наличие основных средств на балансе организации, надлежащим доказательством является акт, составленный по результатам инвентаризации. Однако при проверке этого показателя по предпосылке «права» аудитор должен рассматривать иные аудиторские доказательства, свидетельствующие о праве собственности организации на объекты основных средств.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Однако нельзя установить жесткие критерии для определения необходимых аудиторских доказательств, то есть определить точный объем проверки, так как каждый объект аудита индивидуален и объем необходимой информации определяется с учетом принципа оптимальности соотношения затрат на получение аудиторских доказательств и качества проверки. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы (рис. 5.2.3).

Аудиторы могут добиться необходимого качества аудита путем обеспечения доказательности или иначе релевантности аудиторских доказательств.



Рис.5.2.3 Факторы, определяющие характер аудиторских доказательств.

Доказательность – определяется соответствием фактическому существу дела полученного свидетельства, его приближенностью к реальному факту (событию) и надежностью источников получения доказательства.

Исходя из способа получения, доказательства можно разделить на три группы:

- внутренние, полученные на основе информации клиента;
- внешние, поступившие от третьих сторон по запросу аудиторской организации;
- смешанные, формируемые на основе информации, полученной от клиента и подтвержденные третьей стороной.

Значимость и достаточность аудиторских доказательств зависит от многих факторов, но в первую очередь:

- от степени принятого аудиторского риска;
- получения доказательств от независимого источника, а не от проверяемого экономического субъекта;
- получения информации на основе анализа, выполненного непосредственно аудитором;

- получения информации на основе данных хорошо организованной системы внутреннего контроля;
- получения информации на основе анализа и сопоставления документов и данных, поступивших из разных источников.

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего (рис.5.2.4):

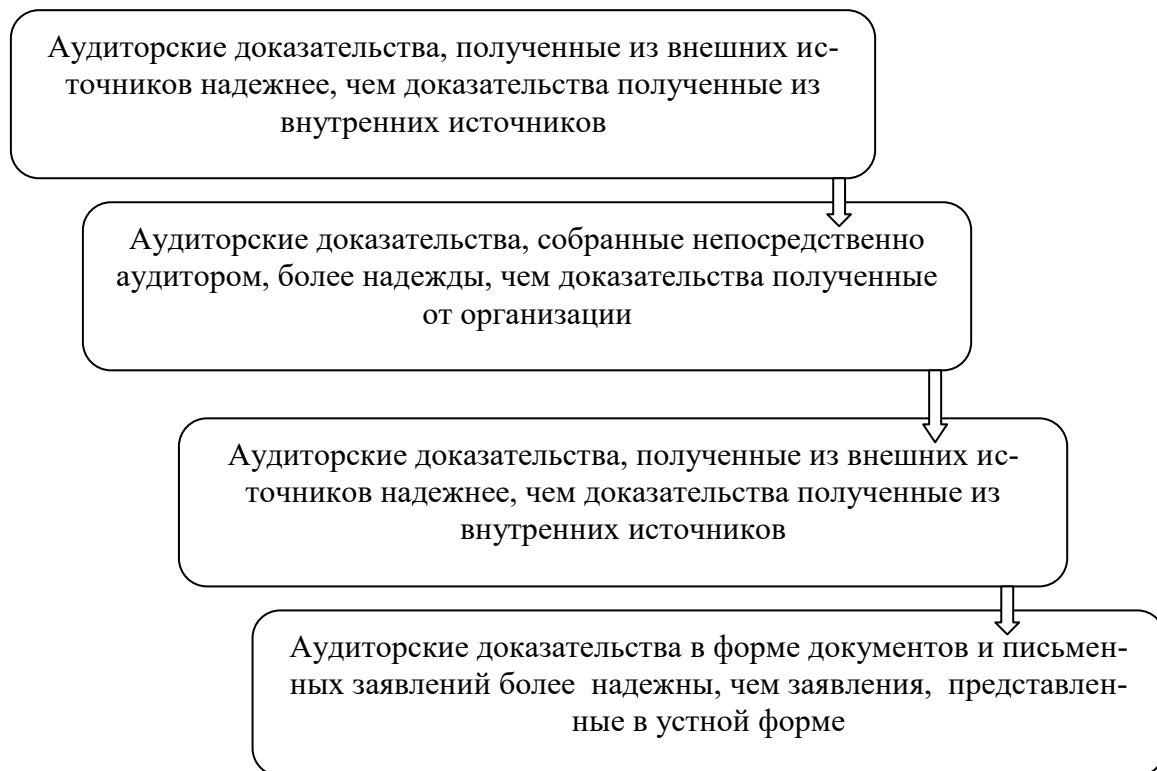


Рис.5.2.4 Критерии оценки аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских Доказательств по отдельности. И, напротив, 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.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расхо-

ды не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

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.

5.3 Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.

Правило ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» регламентирует порядок получения аудиторских доказательств в следующих возможных ситуациях (Рис.5.3.1.):



Рис.5.3.1. Классификация ситуаций требующих получения доказательств в конкретных случаях

Если величина материально-производственных запасов является существенной для бухгалтерской отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запаса-

сов, *присутствуя при их инвентаризации*. Это позволяет аудитору инспектировать материально-производственные запасы, наблюдать за соблюдением установленного порядка контроля за их сохранностью и отражения в бухгалтерском учете результатов проведения инвентаризации, а также оценивать надежность процедур, предусмотренных руководством организации.

Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при материально-производственных запасах, то он самостоятельно может провести выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдать за проведением инвентаризации в другой день. В случае необходимости аудитор составляет оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена бухгалтерская отчетность.

Если местонахождение и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить, возможность получения в ходе выполнения альтернативных процедур достаточных надлежащих аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов, а также оценить масштабы ограничения объема аудита. Порядок действий аудитора для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно количества и состояния материально-производственных запасов представлен на рис 5.3.2.

Присутствие при инвентаризации МПЗ	Аудитор не может присутствовать при инвентаризации МПЗ	Местонахождение и характер МПЗ не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации МПЗ
Позволяет инспектировать МПЗ, наблюдать за организацией контроля за их сохранностью и правильностью отражения в бухгалтерской отчетности результатов инвентаризации	Аудитор самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведение инвентаризации в другой день	Аудитор должен определить, возможно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния МПЗ и оценить ограничения аудита

Рис. 5.3.2. Действия аудитора в отношении получения доказательств существования МПЗ.

Аудитор, планируя свое присутствие при проведении инвентаризации материально-производственных запасов или выполнение альтернативных процедур, должен принять во внимание:

- особенности системы бухгалтерского учета запасов и внутреннего контроля за их сохранностью;
- неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения в отношении материально-производственных запасов, а также уровень существенности;
- необходимость соответствия утвержденного руководством организации порядка проведения инвентаризации требованиям нормативных правовых актов и особенностям деятельности организации;
- срок проведения инвентаризации материально-производственных запасов;
- места хранения материально-производственных запасов;
- целесообразность привлечения экспертов.

Если при проведении инвентаризации в присутствии аудитора определяется количество материально-производственных запасов, то аудитор должен наблюдать за пересчетом запасов сотрудниками организации, а также самостоятельно выполнять выборочный осмотр и пересчет фактического наличия запасов.

Если сотрудники организации определяют количество материально-производственных запасов расчетным путем, то аудитор должен убедиться в обоснованности используемых организацией процедур.

Если материально-производственные запасы размещены в нескольких местах, аудитор должен определить, где его присутствие является наиболее важным. При этом он должен принять во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к разным местам нахождения запасов.

Аудитор должен ознакомиться с приказом о проведении инвентаризации, чтобы получить информацию:

- о применяемых процедурах контроля в ходе инвентаризации (при сборе заполненных инвентаризационных ведомостей, учете незаполненных бланков ведомостей, а также подсчете и повторном пересчете запасов);
- о порядке определения степени готовности незавершенного производства, определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также материально-производственных запасов, принадлежащих третьей стороне, например, товаров, принятых на комиссию;

- о наличии схем документооборота, регламентирующего движение материально-производственных запасов между подразделениями организации, а также порядка сдачи и приемки этих запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Для подтверждения порядка проведения инвентаризации аудитор должен наблюдать за процедурами, выполняемыми сотрудниками организации, а также проводить самостоятельно выборочные контрольные пересчеты в ходе которых проверяется полнота и точность инвентаризационных записей организации путем сравнения выбранных записей и фактического наличия соответствующих материально-производственных запасов, а также данных инвентаризационного пересчета и соответствующих записей в инвентаризационных ведомостях. Аудитору рекомендуется сохранять копии таких записей пересчета для последующих проверок и сопоставлений.

Аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения организации поступающих материально-производственных запасов к различным учетным периодам и получить подробную информацию о движении этих запасов до пересчета, во время и после него, чтобы в дальнейшем ее можно было проверить.

Инвентаризация материально-производственных запасов может быть проведена аудитором на дату, отличную от даты окончания отчетного периода, когда риск средств контроля ниже высокого. При этом подтверждается правильность отражения в бухгалтерском учете изменений количества и стоимости материально-производственных запасов, которые произошли между датой их пересчета и датой окончания отчетного периода.

Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета материально-производственных запасов, например, ведомость остатков запасов, составленную на основании последней инвентаризации, чтобы определить, насколько точно в нем отражаются фактические результаты инвентаризации.

Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует организация и которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность (рис5.3.2).

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров он с согласия организации должен обратиться непосредственно к юридической организации, обслуживающей клиента для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств об осведомленности руководства организации о наличии существенных судебных дел и споров. Аудитор должен убедиться в правильном понимании руководством финансовых последствий таких дел и споров.

Для этого подготавливается письмо-запрос или письмо-подтверждение о предоставлении юридической организацией аудитору информации об оказываемых организации юридических услугах.

Аудитор должен проанализировать текущее положение по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Перечень процедур	Направление необходимых запросов руководству организации, включая получения заявлений и разъяснений от руководства
	Проверка решений исполнительного органа организации и ознакомление с перепиской организации с организацией, оказывающей ей юридические услуги
	Проверка затрат организации на юридические услуги
	Использование информации о деятельности клиента, в том числе информации, полученной от сотрудников юридической службы организации

Рис.5.3.3 Перечень процедур, необходимых для получения сведений о судебных делах и претензионных спорах.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров он с согласия организации должен обратиться непосредственно к юридической организации, обслуживающей клиента для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств об осведомленности руководства организации о наличии существенных судебных дел и споров. Аудитор должен убедиться в правильном понимании руководством финансовых последствий таких дел и споров.

Для этого подготавливается письмо-запрос или письмо-подтверждение о предоставлении юридической организацией аудитору информации об оказываемых организации юридических услугах.

Аудитор должен проанализировать текущее положение по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если руководство организации отказывается дать аудитору разрешение на обращение к обслуживающей его юридической организации, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения

Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них. Для этого рекомендуется выполнить ряд процедур (рис 5.3.4)

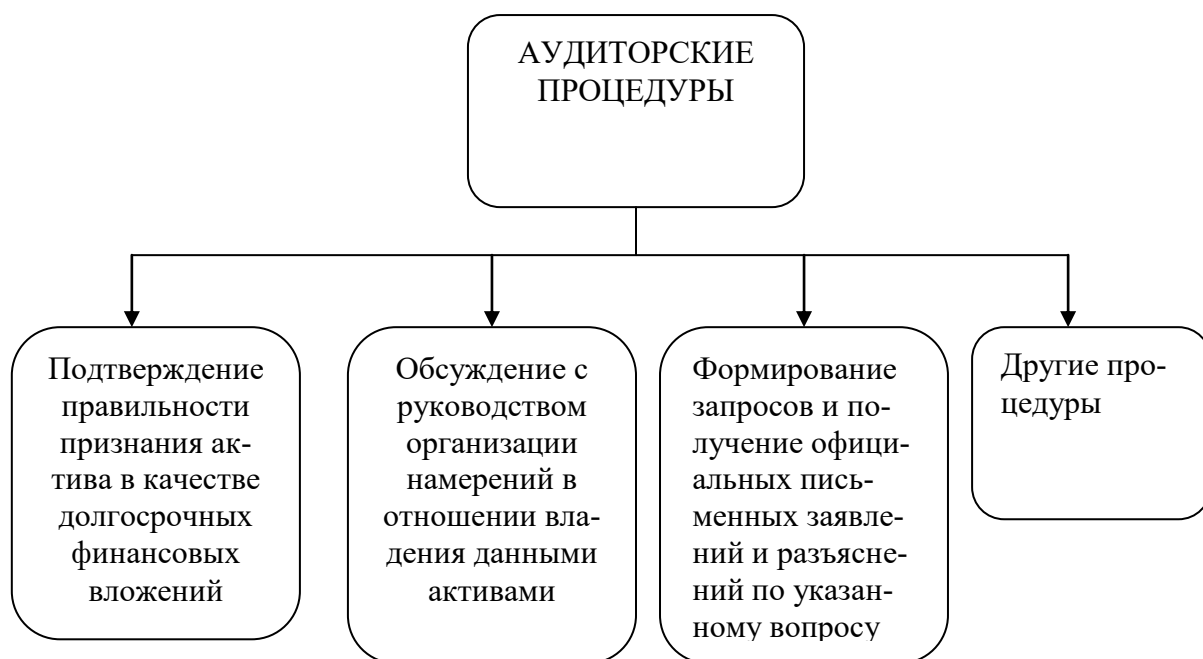


Рис.5.3.4 Перечень аудиторских процедур в отношении подтверждения стоимости долгосрочных финансовых вложений в бухгалтерской отчетности.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают подтверждение правильности признания актива в качестве долгосрочных финансовых вложений, обсуждение с руководством организации намерений в отношении владения данными активами, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу.

Другие процедуры включают в себя проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если требуется изменение оценки каких-либо долгосрочных финансовых вложений, то аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее, концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

Аудитор должен обсудить с руководством организации методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

5.4 Методы аудиторской проверки.

Аудит использует систему методов и приемов, которые характеризуют методику проведения аудита. Многообразные приемы проверки можно объединить в три группы: определение реального состояния объектов, анализ, оценка.

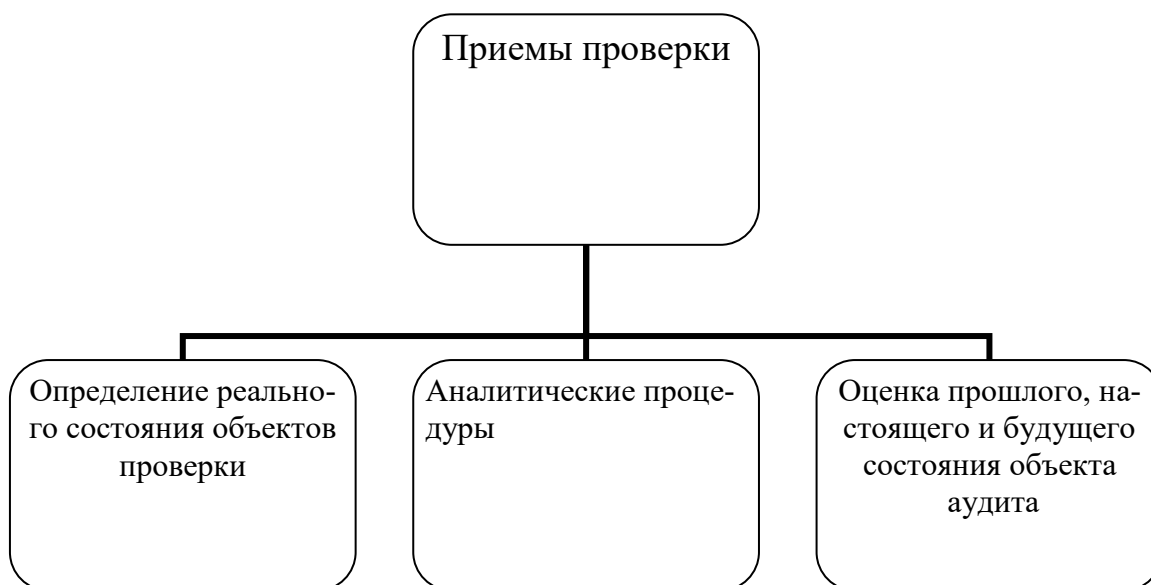


Рис.5.4.1. Классификация приемов аудиторской проверки.

Определение реального состояния объектов проверки - возможно при проведении осмотра, пересчета, измерения, позволяющих определять количественное состояние объекта; также проведение лабораторного анализа с целью определения качественного состояния объекта. Проверка аудитором фактического наличия отдельных наименований или всех материалов и готовой продукции позволяет не только убедиться в наличии, но и определить состояние учета в местах хранения, порядок составления приходно-расходных документов.

Для сравнения отдельных показателей отчетности используются *аналитические процедуры*. Аналитические процедуры на стадии планирования помогают аудитору определить необходимый характер, время и объем аудиторских процедур. На стадии проведения аудита - обрабатывать значительный объем детализированной информации (например, если план счетов компании включает 20 счетов затрат, то аудитору проще вывести тенденции изменения этих затрат по месяцам, чем выборочно проверять некоторые суммы, чтобы обнаружить нетипичные затраты или проводки). На заключительной стадии аудита аналитические процедуры позволяют проводить общий обзор финансовой информации.

Приемы третьей группы - *это оценка прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита*, логическое завершение процесса сопоставления. В ходе оценки определяется состояние ресурсов, целесообразность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации, касающиеся событий, после отчетной даты и оценочных обязательств. Методом учетной оценки обычно определяются размеры резервов по гарантийным обязательствам, оценочных резервов, стоимость нерыночных ценных бумаг и т.д.

Методы аудита относятся к процессам сбора и накопления аудиторских доказательств и анализу информации, полученной в ходе аудита. При классификации методов аудита их можно разделить на общенаучные и конкретно-научные. *К общенаучным методам* относят:

- обобщения и абстрагирования;
- анализ и синтез информации;
- методы индукции и дедукции.

Обобщение и абстрагирование - два логических приема, применяемые почти всегда совместно в процессе познания.

Обобщение - это мысленное выделение, фиксирование каких-нибудь общих существенных свойств, принадлежащих только данному классу предметов или отношений. *Абстрагирование* - это мысленное отвлечение, отделение общих, существенных свойств, выделенных в результате обобщения, от прочих несущественных или необщих свойств рассматриваемых предметов или отношений и отбрасывание) последних.

Анализ представляет метод научного познания, требующий расчленения изучаемого объекта на составные части, тогда как *синтез* требует обратного – соединения родственных элементов как объектов изучения в единое целое.

Метод индукции представляет собой движение мысли от частного к общему, в ходе которого на основе выделения отдельных, внешне разрозненных фактов делается объединяющий эти факты общий вывод. предполагает движение мысли от общего к частному, нередко через цепь умозаключений.

К конкретно научным методам относят методические приемы документального и фактического контроля.

Документальный контроль состоит из приемов:

- проверка соблюдения правил составления, оформления и полноты оформления документов;
- нормативная проверка как сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами;
- проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам;
- сравнения данных документов, отражающих операции, с данными документов, являющихся основанием для этих операций;
- проверка записей в регистрах бухгалтерского учета, которая позволяет определить достоверность и точность отчетных данных;
- сканирование как непрерывный просмотр операций для выявления нетипичных;

- встречная проверка, заключающаяся в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа;
- взаимная проверка как разновидность встречной проверки, проводящаяся по взаимосвязанным операциям в одной организации;
- контрольное сличение с целью выяснения возможного наличия приписок в инвентаризационных ведомостях, завоза товаров и других ценностей без документов;
- восстановление натурально-стоимостного учета дает возможность конкретно анализировать движение ценностей по каждому его виду в отдельности.

Методы документальной проверки надо умело применять не только в соответствующих сочетаниях, но и с различными методами фактической проверки. А также уместно проводить логическое исследование финансово-хозяйственных ситуаций. Кроме того, эффективным является практическое применение специальных методов экономического анализа.

К основным методам фактического контроля относятся:

- осмотр, с помощью которого можно выяснить условия хранения имущества, документов, состояние производственных помещений, состояние территории, мест хранения материальных активов, оборудования, готовой продукции, КKM; в процессе осмотра могут быть обнаружены доказательства, свидетельствующие о нарушениях или злоупотреблениях;
- обследование, предполагающее, кроме осмотра, еще и ознакомление с документами и получение объяснений от ответственных лиц;
- инвентаризация как самый эффективный метод фактической проверки; данные результатов инвентаризаций должны быть обобщены в специальной ведомости;
- контрольный запуск сырья и материалов в производство применяют, когда необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов;
- лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода;
- экспертная оценка необходима при исследовании специальных вопросов, не относящихся к области бухгалтерского учета и аудита;
- опрос устный или письменный как метод получения дополнительных сведений, а также объяснений и справок от должностных лиц;
- проверка объемов выполненных работ, включающая в себя контрольный обмер фактически выполненных работ, сопоставление указанного в актах объема работ с объе-

мом работ, указанным в оплаченных нарядах, а также встречную проверку операций по расчетам с прочими организациями и проверку сопутствующих операций.

Умелое применение методов способствует достижению максимально эффективных результатов аудиторской проверки.

5.5 Аудиторские процедуры.

Аудиторская процедура - определенный порядок действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

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

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

В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу. К ним относятся:

- инспектирование (проверка записей, документов и материальных активов);
- наблюдение (отслеживание процессов или процедур, выполняемых другими лицами);
- запрос (просьба о предоставлении информации)
- подтверждение (ответ, содержащий искомую информацию);
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- аналитические процедуры.

Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

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

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами, например, таких как пересчет материальных запасов, осуществляемый сотрудниками организации, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита.

Запрос — это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами организации. По форме он может быть как официальным письменным, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам организации.

Подтверждение – это ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов). В процессе получения как внутренних, так и внешних подтверждений аудитор должен контролировать отбор тех лиц, которым направляются запросы, а также подготовку и рассылку запросов о внешнем подтверждении, и обработку ответов на запросы. Аудитор должен оценить надежность полученных подтверждений и в случае сомнений применить процедуры для проверки их подлинности. Если подтверждение не получено, то следует выяснить причины отказа. При формировании выводов аудитор должен учитывать надежность полученных подтверждений, характер полученных возражений и причины отказа в подтверждении.

Пересчет — это проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов. Эта процедура может применяться с целью получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок «стоимостная оценка» и «точное измерение», так как на практике значительное число ошибок связано с неверными подсчетами при определении суммы хозяйственной операции или значения показателя финансовой отчетности. Пересчет, как правило, осуществляется выборочно.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемой организации с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, а также выявления причин таких ошибок и искажений.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить одну процедуру или несколько процедур вне зависимости от того, проверяется ли одна хозяйственная операция или их группа. Рассмотрим наиболее распространенные методы проверки, которые аудиторские организации могут применять на конкретных участках аудита.

Инвентаризация позволяет получить точную информацию в отношении предпосылки подготовки отчетности «существование» о наличии имущества и обязательств экономического субъекта и дать ориентировочную информацию о состоянии и стоимости такого имущества. Инвентаризации подлежат имущество клиента и его обязательства.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций. Этот метод позволяет аудиторской организации осуществить контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны быть документально оформлены в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия того аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя, отчество лица, которое было опрошено.

Для проведения опросов аудиторская организация может подготавливать бланки с перечнями типовых вопросов. В этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц.

Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Проверка документов может быть внутренней, внешней, либо внутренней и внешней одновременно. Документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними. Степень доверия аудиторской организации к экономическому субъекту зависит от надежности его системы внутреннего контроля в части формирования первичной учетной документации. Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции. Различают следующие виды проверки документов:

- формальная проверка (правильность заполнения всех реквизитов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и в цифрах; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц);
- арифметическая проверка (правильность подсчетов в документах, т.е. правильность показанных итогов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах);
- проверка документов по существу (законность и целесообразность операции; правильность отнесения на счета и статьи).

Прослеживание – это процедура, в ходе которой аудитор проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете. Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента.

Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг ауди-

торская организация может составить баланс израсходованного сырья и материала по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

Методы получения аудиторских доказательств выбираются непосредственно аудитором в зависимости от профиля деятельности проверяемого экономического субъекта, рискованности его бизнеса, финансового состояния, качества внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета.

5.6 Использование аналитических процедур в ходе аудиторской проверки.

Аналитические процедуры имеют особое значение для обоснования мнения аудитора о достоверности отчетности и соблюдении принципа непрерывности деятельности организации. Они представляют собой методы получения аудиторских доказательств, которые состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта, что позволяет оценить достоверность и полноту представления информации в аудируемой отчетности.

Требования по рассматриваемому вопросу установлены ФПСАД 20 «Аналитические процедуры» и являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Аналитические процедуры осуществляются в несколько этапов (рис.5.6.1).

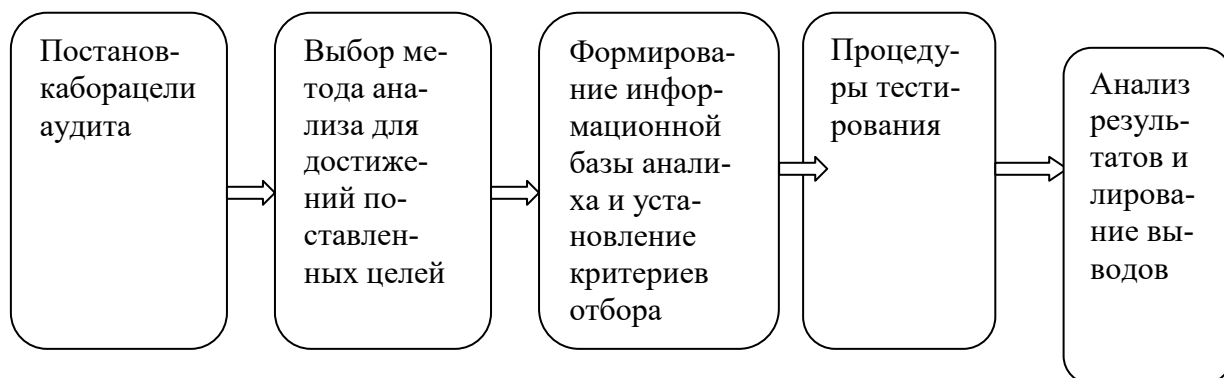


Рис.5.6.1 Этапы выполнения аналитических процедур.

Аналитические процедуры, являясь одним из видов аудиторских процедур по существу состоят из выявления, анализа и оценки соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Они базируются на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Применение аналитических процедур основано на причинно-следственных связях между анализируемыми показателями. Основная цель применения аналитических процедур заключается в выявлении наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита, что позволяет повысить его качество и сократить затраты времени на проведение.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска.

При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

На этапе непосредственного проведения проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры в сочетании с другими аудиторскими процедурами при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем и могут способствовать выявлению областей, в которых требуется проведение дополнительных аудиторских процедур.

Выбор аудитором процедур, способов и порядка их применения являются предметом профессионального суждения аудитора. Аналитические процедуры могут осуществляться разными способами.

Неколичественные аудиторские процедуры подразумевают применение общих знаний в области бухгалтерского учета или специфики деятельности организации, позволяют делать выводы о полноте, законности и точности счетов и взаимосвязей. Недостаток этих процедур – их субъективность. Они позволяют выявить только те статьи, в которых произошли значимые изменения.

Простые количественные аналитические процедуры применяются для установления взаимосвязей между счетами бухгалтерского учета. Основой таких процедур может быть анализ коэффициентов, трендов, вариационный анализ. К этому виду процедур относится экспресс-анализ и углубленный анализ бухгалтерской отчетности



Рис.5.6.2 Способы проведения аналитических процедур

Содержанием простых аналитических процедур может быть:

- 1) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом;
- 2) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными (определяемыми аудитором);
- 3) сравнение фактических значений показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями этих показателей (установленных либо действующим законодательством, либо аудируемым лицом);
- 4) сравнение фактических значений показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными;
- 5) сравнение фактических значений показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);
- 6) анализ изменений фактических значений показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов и др.;

К аналитическим процедурам базой которых является метод сравнения, относится сравнение соотношения изменений отдельных показателей. Можно привести пример таких пар показателей: темпы роста реализации продукции и ее себестоимости, увеличение закупок материальных запасов и кредиторской задолженности; рост запасов и рост объемов про-

даж; одновременно заработной платой персонала и численности работников предприятия. Большие разрывы в соотношении этих пар показателей предполагают, что аудитор должен обратить на них внимание.

Сложные количественные аналитические процедуры основаны на использовании экономических статистических моделей применительно либо к остаткам по счетам, либо к переменным которые служат причиной изменений остатков. Эти процедуры позволяют установить финансовые оперативные данные путем объединения внутренних экономических факторов и факторов внешней среды в единую формализованную модель. Такие процедуры применяются довольно редко, так как трудоемки требуют специальных знаний и изучения в динамике большого объема информации.

Аналитические процедуры могут применяться на протяжении всей проверки, поэтому конкретные цели их применения зависят от того, на какой стадии аудита они осуществляются.

Выбор аналитических процедур зависит от поставленной цели их применения.

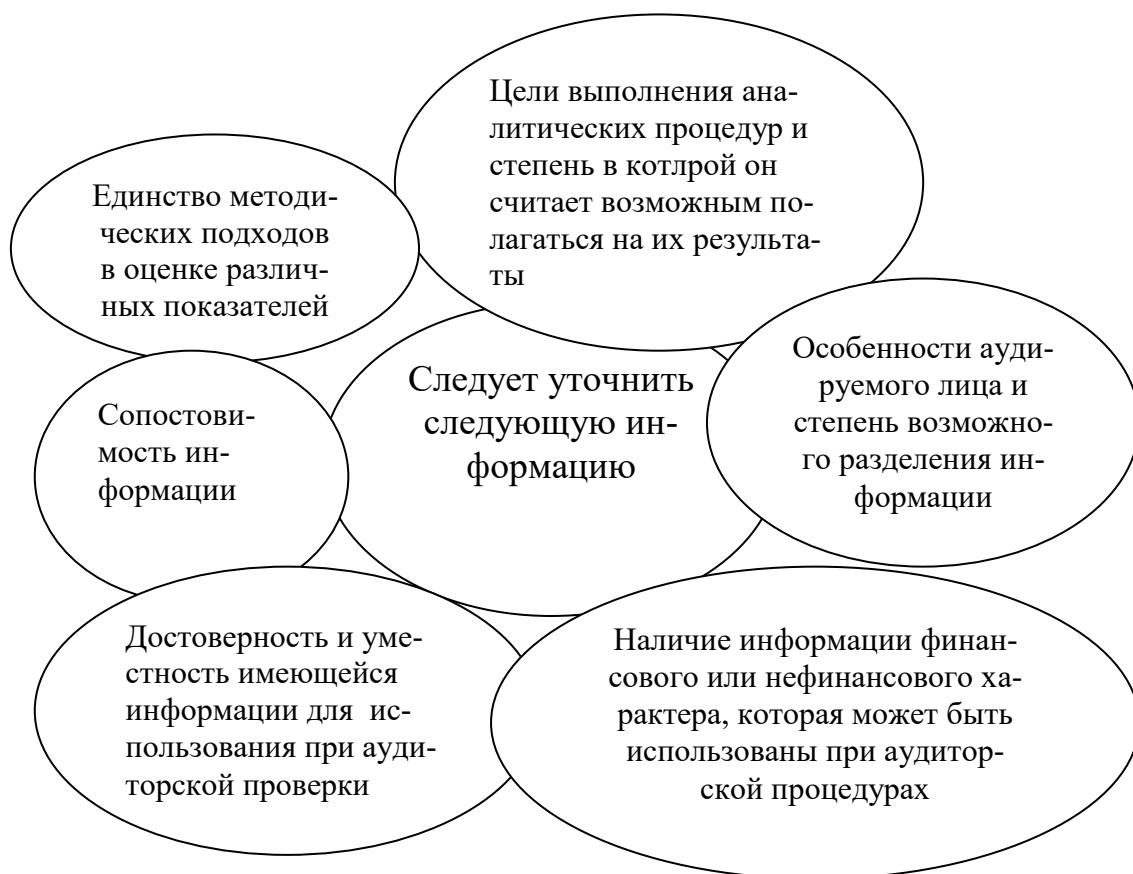


Рис.5.6.3 Направления изучения информации при использовании аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу.

Применение аналитических процедур совместно с другими аудиторскими процедурами проверки по существу является достаточно сложной задачей. Аудиторский стандарт требует

в случаях использования аналитических процедур в ходе проверки по существу уточнения следующей информации (рис 5.6.3).

Аудитор должен обладать знаниями, полученными в ходе предыдущих проверок понимать типичные проблемы аудируемого лица, которые могут послужить причиной для тех изменений и замечаний, которые приведут к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитор должен обладать знаниями, полученными в ходе предыдущих проверок понимать типичные проблемы аудируемого лица, которые могут послужить причиной для тех изменений и замечаний, которые приведут к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В настоящее время нет достаточно определенного мнения относительно оптимального количества отчетных периодов, данными за которые должен располагать аудитор. Теоретически, чем их больше (т.е. чем больше динамический ряд), тем объективнее и убедительнее будет результат анализа. На практике же при включении в ряд значительного количества прошлых отчетных периодов аудитор неизбежно сталкивается с все большим числом обстоятельств финансового и нефинансового характера, которые необходимо учитывать при сравнении данных из разных отчетных периодов. Это приводит к росту в анализе элемента субъективизма. Иными словами, то полезное, что приобретает аудитор при анализе возможно большего количества отчетных периодов, нивелируется увеличением числа влияющих на сравнимость показателей событий и обстоятельств. В связи с этим решение вопроса о выборе количества отчетных периодов зависит от уровня профессионализма аудитора.

Анализ результатов и получение выводов после осуществления аудиторских процедур можно представить в целом как процесс анализа, интерпретации и обобщения необычных отклонений, обнаруженных аудитором. Применение этих процедур позволяет повысить качество и сократить затраты на проведение аудита.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки, использовать для получения аудиторских доказательств, необходимых для формирования мнения в аудиторском заключении. аналитических процедур в ходе аудита.

5.7 Документирование аудита.

Документирование процесса аудита является одним из важнейших условий его тщательного и квалифицированного проведения. Поскольку целью аудита является, прежде всего, подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности организации, то подтверждени-

ем реальности свершения какого-либо факта служит его документальное оформление. В зависимости от того, какое событие проверяется, сложность процедуры его документального оформления может быть различной.

В соответствии с ФПСАД № 2 «Документирование аудита» под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые им в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или другой форме.

Рабочие документы используются:



Рис. 5.7.1 Направления использования рабочих документов аудитора.

Свидетельства, содержащиеся в рабочих документах, являются важнейшими источниками информации, позволяющими аудитору принять решение о подходящем типе аудиторского заключения при данных обстоятельствах.

Процесс документирования начинается сразу после поступления предложения о проведении аудиторской проверки (рис 5.7.2).

Рабочие документы следует формировать своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. Независимо от стадии аудита рабочие документы должны быть сгруппированы в соответствующие файлы: «Текущее досье», «Постоянное досье», «Специальное досье».

ФПСАД № 2 «Документирование в аудите» не содержит конкретного перечня обязательных рабочих документов аудита и конкретных требований по их оформлению. Вместе с тем в нем

сформулированы факторы, влияющие на форму и содержание рабочих документов, а также дан перечень примерной информации, которая должна быть приведена в рабочих документах. Рабочие документы должны составляться по полной форме, необходимой



Рис.5.7.3 Этапы документирования процесса аудита.

для обеспечения общего понимания аудита с тем, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ними, мог получить общее представление о проведенной аудиторской организацией проверке (рис.5.7.3).

В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов с необходимой их аргументацией.

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. Нет необходимости и нецелесообразно документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором. В частности, недопустимо включать в состав рабочей документации копии первичных документов, оформленных надлежащим образом, не содержащих ошибок и соответствующих хозяйственным операциям, описываемым этими первичными документами. Вместо копий таких документов допустимо составлять сводную таблицу с указанием перечня прове-

ренных операций и проставлять отметки о наличии и правильности соответствующих

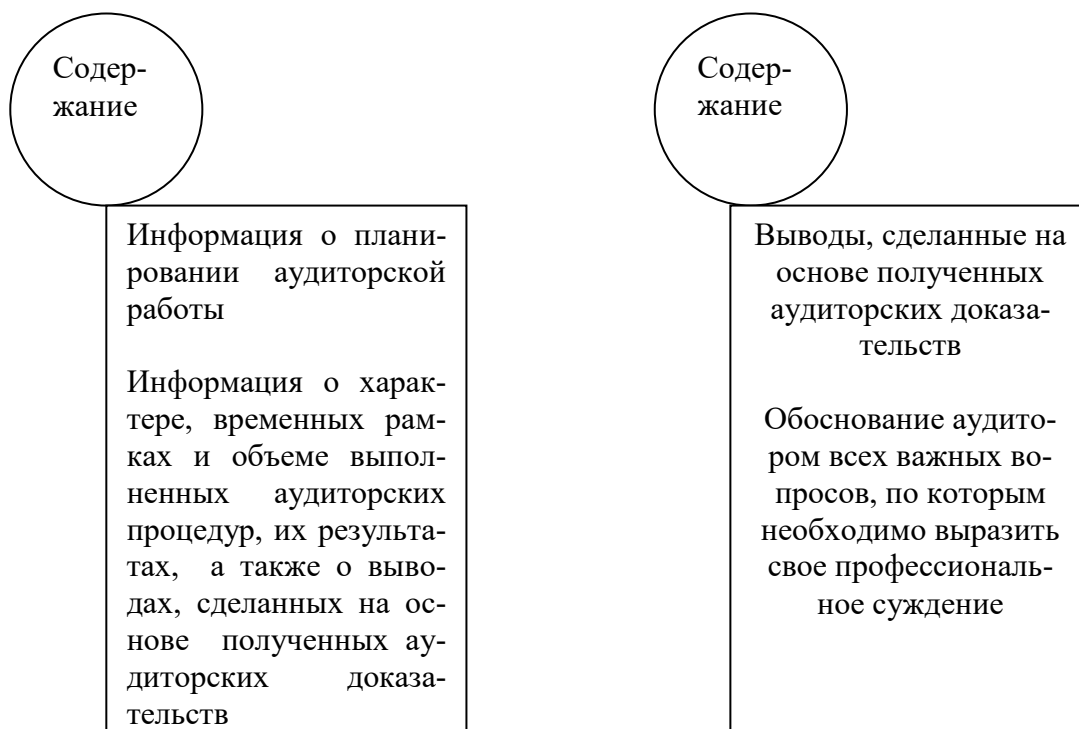


Рис. 5.7.3 Требования к содержанию рабочих документов аудитора.

первичных документов. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. При определении объема рабочих документов было бы полезно продумать, что может потребоваться другому аудитору для того, чтобы получить представление о проделанной работе, причинах принятия принципиальных решений, но не о деталях аудита. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таким, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, он смог исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) разобраться в проделанной работе и сделать обоснованные выводы.

Достаточность объема рабочей документации определяет руководитель проверки, при этом основными критериями являются наличие документов, подтверждающих выполнение аудиторских тестов по существу в соответствии с утвержденными программами аудита, соблюдение принципа целенаправленной проверки, обеспечение возможности сквозного прослеживания (по методу перекрестных ссылок) правильности (ошибочности) формирования отчетных данных.

Форма и содержание рабочих документов зависит от комплекса факторов (рис.5.7.4).

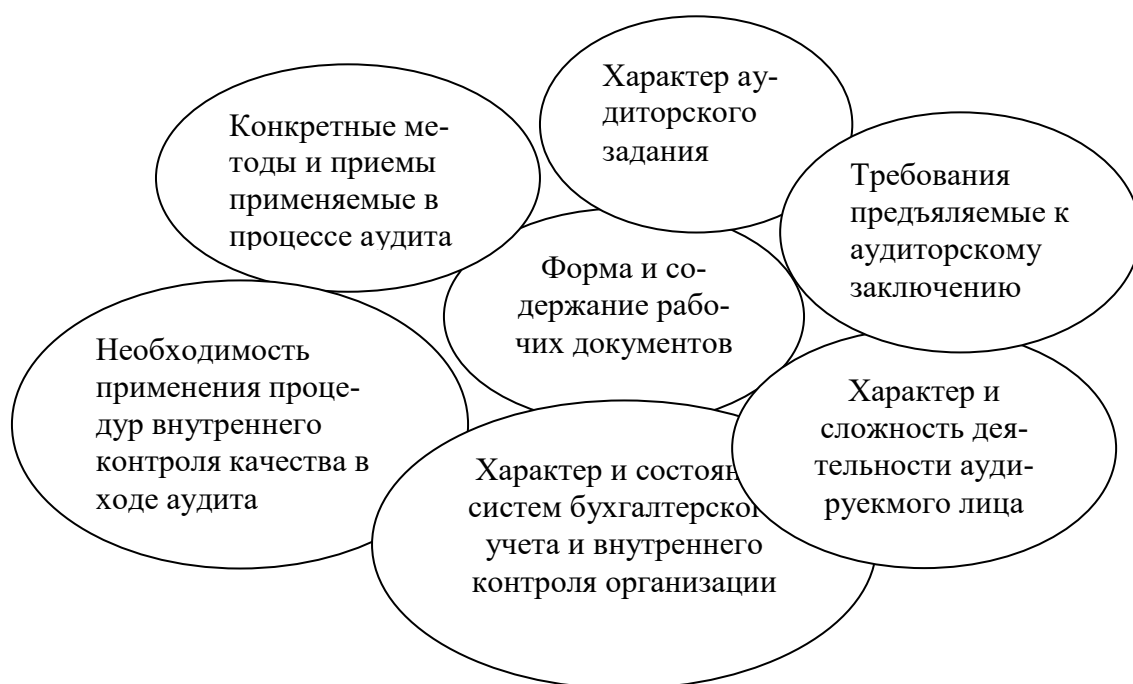


Рис. 5.7.4 Факторы определяющие форму и содержание рабочих документов аудитора.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы они соответствовали обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов в аудиторской организации целесообразно разработать типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчит порученную подчиненным работу и одновременно позволит контролировать результаты выполняемых ими заданий.

Для повышения эффективности аудита в ходе проверки целесообразно использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы составлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- 1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры организации;
- 2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

- 3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой организации осуществляет свою деятельность;
- 4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- 5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- 7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы организации по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- 8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- 9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- 10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- 11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, проводилась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- 12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их осуществления;
- 13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- 14) копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- 15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей организации или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- 16) письменные заявления, полученные от организации;
- 17) 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;
- 18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Примерная структура аудиторского файла представлена на рис.5.7.5.

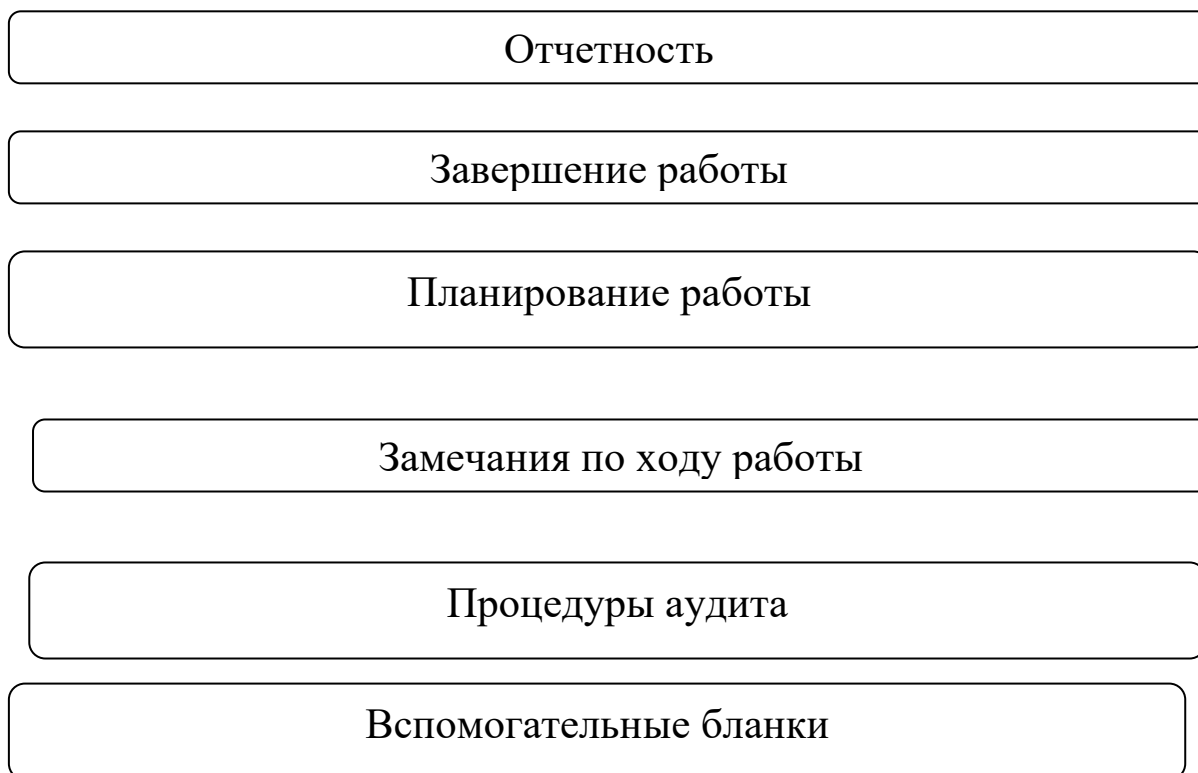


Рис.5.7.5 Примерная структура аудиторского файла.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту конкретного периода.

Рабочая документация аудиторской проверки является строго конфиденциальной и подлежит хранению в специально оборудованных помещениях, исключающих случайное повреждение и (или) уничтожение и допуск без специального разрешения не менее 5 лет после окончания договорных отношений с данным клиентом.

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. Рабочие документы аудиторской проверки могут быть выданы сотрудникам аудиторской фирмы только в соответствии с необходимостью проведения последующей проверки или уточнения отдельных вопросов предыдущей проверки при наличии разрешения менеджера или куратора данного проекта.

Рабочие документы являются собственностью аудитора, хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены организации по усмотрению аудитора, но они не могут служить заменой бухгалтерских записей организации.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятия аудиторская выборка?
2. Дайте определения понятий «статистическая выборка» и «репрезентативная выборка».
3. Каков алгоритм построения аудиторской выборки?
4. Какие методы обоснования аудиторской выборки Вы знаете?
5. Дайте определение «аудиторские доказательства»?
6. Что является конечной целью получения аудиторских доказательств?
7. Какие методы получения аудиторских доказательств существуют?
8. Какие виды аудиторских процедур существуют и в чем их особенность?
9. В чем состоит сущность и значение аналитических процедур?
10. От чего зависят форма и содержание рабочей документации аудитора?
11. Что включают в себя рабочие документы аудитора?

Глава 6. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.

В процессе изучения главы «Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита» формируются следующие знания, умения и навыки:

1. Формирование представления о требованиях в отношении получения заявлений и разъяснений от руководства проверяемой организации по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями национальных стандартов аудита;
2. Формирование компетенций и получение знаний об использовании аудитором результатов работы эксперта, а также выработка практических навыков оценки результатов работы эксперта в ходе аудита;
3. Получение знаний об особенностях аудита операций со связанными сторонами, а также выработка навыков выявления связанных сторон в ходе аудиторской проверки;
4. Формирование компетенций и получение знаний о назначении и основных функциях службы внутреннего аудита проверяемой организации и требований по оценке эффективности ее работы в ходе аудита и применения результатов работы данной службы;
5. Формирование компетенций и получение знаний об использовании основным аудитором результатов работы другого аудитора, а также выработка практических навыков оценки результатов работы эксперта в ходе аудита
6. Формирование компетенций и получение знаний об особенностях получения аудитором подтверждающей информации из внешних источников.

6.1 Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.

До завершения аудита в соответствии с требованиями ФПСАД №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства проверяемой организации в отношении:

- признания руководством ответственности за бухгалтерскую отчетность организации;
- по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным.

Аудитор должен получить доказательства признания руководством проверяемой организации проверяемой организации ответственности за достоверность бухгалтерской отчетности и подписания данной бухгалтерской отчетности. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения руководящих органов проверяемой организа-

ции, официальные заявления, представленные руководством организации в письменной форме, или заверенную соответствующими подписями бухгалтерскую отчетность.

В случаях использования заявлений и разъяснений руководства проверяемой организации в качестве аудиторских доказательств аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения от руководства по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности в форме письма-представления. Составление такого документа необходимо, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным. Письмо-представление формируется в письменном виде.

Письменные заявления и разъяснения, запрашиваемые у руководства проверяемой организации, рекомендуется ограничить вопросами, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для бухгалтерской отчетности. В отношении отдельных вопросов для аудитора может оказаться необходимым проинформировать руководство проверяемой организации о причинах, по которым он считает данные вопросы существенными.

В ходе аудита руководство проверяемой организации лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если подобные заявления и разъяснения касаются вопросов, существенных для бухгалтерской отчетности, аудитор должен:

- получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства проверяемой организации, используя внутренние или внешние по отношению к нему лица-источники информации;
- оценить, являются ли заявления и разъяснения руководства проверяемой организации разумными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства по аналогичным или другим вопросам;
- определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

Заявления и разъяснения руководства проверяемой организации, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Например, заявления руководства относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для бухгалтерской отчетности, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства проверяемой организации, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.

В определенных случаях заявления и разъяснения руководства проверяемой организации могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, перспективные планы развития организации или планов реорганизации юридического лица).

Если заявления и разъяснения руководства проверяемой организации противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства по аналогичным или другим вопросам.

Аудитор, как правило, включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения им заявлений и разъяснений от руководства проверяемой организации, в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством в письменной форме.

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

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

Запрашивая у руководства проверяемой организации письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, а также подписано, датировано и содержало необходимую информацию.

Письмо-представление, как правило, датируется руководством проверяемой организации той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями руководства проверяемой организации относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения.

Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми руководителями проверяемой организации, которые несут основную ответственность за финансовую деятельность, например генеральным директором, главным бухгалтером или финансовым директором. В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-представления от других членов руководства проверяемой организации. Например, аудитор

может посчитать необходимым, получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления проверяемой организации от сотрудника, ответственного за ведение данных протоколов.

Если руководство проверяемой организации отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор должен также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства проверяемой организации в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

6.2 Использование аудитором результатов работы эксперта.

Действия аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя, исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам определены ФПСАД -32 «Использование аудитором результатов работы эксперта».

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Эксперт может быть:

- привлечен руководством проверяемой организации по договору к участию в выполнении задания;
- привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;
- сотрудником проверяемой организации;
- сотрудником аудитора.

При ознакомлении с деятельностью проверяемой организации и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть в случаях необходимости:

- оценки определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- определения количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- определения финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- определения степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых носит долгосрочный характер;
- уяснения условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

При изучении деятельности проверяемой организации проверяемой организации аудитор также должен рассмотреть необходимость и целесообразность привлечения эксперта к обсуждению членами аудиторской группы вопроса подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемой организации риску существенного искажения информации.

При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор должен учитывать:

- знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;
- риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную квалификационным аттестатом, лицензией, дипломом и т.п.;
- соответствующий опыт и репутацию, подтвержденные отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным. Риски, связанные с объективностью эксперта возрастают если:

- он является сотрудником проверяемой организации;
- связан с проверяемой организацией каким-либо иным образом.

Если аудитор не уверен в профессиональной компетентности или объективности эксперта, то он должен обсудить любые сомнения по данному вопросу с руководством аудитор-

ской организации и определить, можно ли получить достаточный объем необходимых аудиторских доказательств по результатам работы эксперта. Если сомнения аудитора подтвердились, то аудитор может выполнить дополнительные аудиторские процедуры или получить аудиторские доказательства от другого эксперта.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что работа, выполненная экспертом, соответствует целям аудита. Такие аудиторские доказательства могут быть получены посредством установления для эксперта технического задания, как правило, в письменной форме. В техническом задании могут быть отражены следующие вопросы:

- цели и объем работы эксперта;
- общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- порядок взаимоотношений эксперта с проверяемой организацией;
- конфиденциальность информации о проверяемой организации;
- информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.

При нечетком изложении ответов на поставленные вопросы в экспертном заключении со стороны эксперта, аудитору может потребоваться обратиться непосредственно к эксперту с целью получения соответствующих аудиторских доказательств.

Аудитор должен оценить результаты работы эксперта, представляемые в виде отчета в письменной форме, с точки зрения получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. Это предполагает оценку и рассмотрение следующих обстоятельств:

- использованный экспертом при выполнении работы источник информации в части достоверности, полноты, актуальности данных, содержащихся в источнике;
- соответствие использованных допущений и методов допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды;
- соответствие полученных экспертом результатов достигнутому аудитором общему пониманию деятельности проверяемой организации и результатам выполнения других аудиторских процедур.

В зависимости от оценки результатов работы эксперта возможны следующие алгоритмы поведения аудитора (рис.6.2.1).

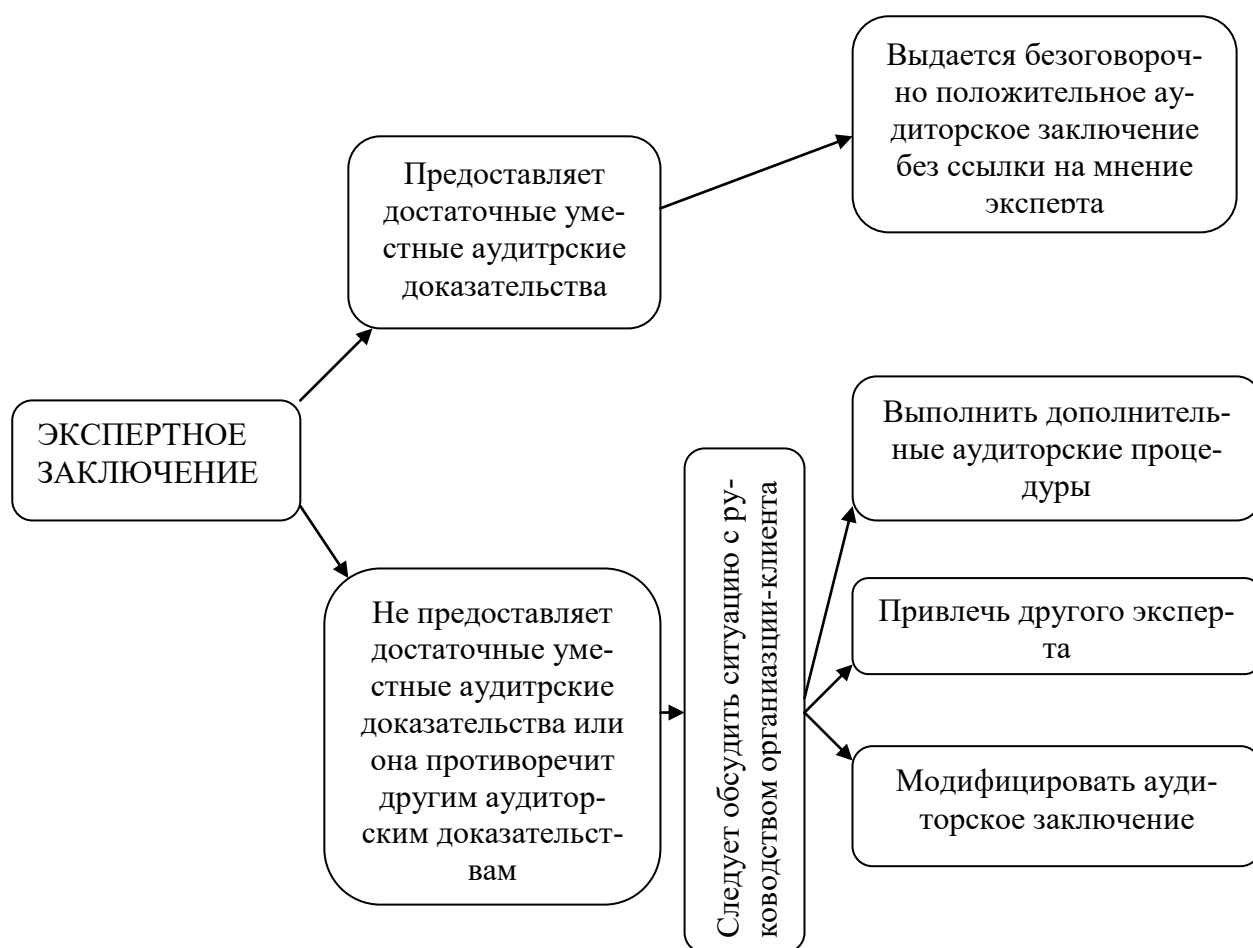


Рис.6.2.1 Оценка результатов работы эксперта.

Чтобы убедиться, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих процедур:

- запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения уместности и надежности источника информации;
- обзорная проверка или тестирование данных, использованных экспертом.

Эксперт определяет надлежащий характер и разумность использованных допущений и методов, порядок их применения. Аудитор не обладает соответствующими знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы, использованные экспертом. Тем не менее, основываясь на понимании деятельности проверяемой организации и результатах дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен понять, являются ли использованные экспертом допущения и методы уместными и разумными.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- обсудить ситуацию с руководством проверяемой организации;
- обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- выполнить дополнительные аудиторские процедуры;
- привлечь другого эксперта;
- модифицировать аудиторское заключение.

В безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее. В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка на мнение эксперта обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. Аудитор имеет право на основе профессионального суждения принять соответствующее решение.

6.3 Особенности аудита операций со связанными сторонами.

Требования к обязанностям аудитора и аудиторским процедурам в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся связанными сторонами проверяемой организации, и хозяйственных операций проверяемой организации с ними регламентирует ФПСАД №9 «Связанные стороны».

Под связанными сторонами понимаются юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или наоборот.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в бухгалтерской отчетности руководством проверяемой организации информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между проверяемой организацией и связанной

стороной на бухгалтерской отчетности. Тем не менее, не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

Аудитору необходимо в достаточной степени понимать деятельность проверяемой организации и среду, в которой она осуществляется, что позволит ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут создать риск существенного искажения бухгалтерской отчетности в части отражения связанных сторон и операций с ними. Аудитор должен быть осведомлен о наличии связанных сторон по следующим причинам:

- в бухгалтерской отчетности предусмотрено раскрытие определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
- наличие связанных сторон и операций с ними может повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемой организации;
- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством проверяемой организации в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами, например:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
- изучить принятые проверяемой организации меры по выявлению связанных сторон;
- запросить у представителей собственника и должностных лиц проверяемой организации информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- изучить информацию, представляемую проверяемой организации в налоговые и иные органы формирования, представляемую проверяемой организации в налоговые и иные органы.

- выполнить детальные тесты в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников;
- изучить регистры бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом уделяется особое внимание операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- изучить документы, подтверждающие выданные и полученные займы. Это позволит выявить отношения поручительств и других операций со связанными сторонами;
- изучить инвестиционные сделки, например, приобретения или продажи доли участия в совместной или иной деятельности

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения каких-то существенных связанных сторон невысок, то указанные процедуры следует модифицировать.

При наличии признака, указывающего на существование риска существенного искажения бухгалтерской отчетности сверх ожидаемого уровня в результате существенного искажения информации о связанных сторонах, аудитор должен выполнить расширенные или дополнительные аудиторские процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

Если применяемый порядок составления бухгалтерской отчетности предусматривает раскрытие информации о связанных сторонах, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

При ознакомлении с системой внутреннего контроля, принятой проверяемой организацией, аудитор должен установить достаточность процедур контроля за санкционированием и учетом операций со связанными сторонами.

В ходе аудита аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон.

Примерами таких операций являются:

- операции с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);

- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в бухгалтерской отчетности.

С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами аудиторское доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у связанной стороны на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало указания дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих аудиторских доказательств в отношении подобных операций аудитор должен оценить необходимость выполнения следующих аудиторских процедур:

- подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;
- изучение информации о связанной стороне в процессе ее обработки;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, поручителями, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Аудитор должен получить письменное заявление руководства проверяемой организации, касающееся:

- полноты предоставленной информации относительно выявления связанных сторон;
- достаточности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

6.4 Использование результатов работы внутреннего аудита.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы этой службы.

Внутренний аудит является неотъемлемой частью управленческой системы организации. Основная цель внутреннего аудита в компании — это совершенствование деятельности компании с целью роста ее стоимости.

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита определяют следующие сегменты деятельности компании, подвергаемые оценке рисков, достаточности и эффективности контроля:

- надежность и достоверность информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- результативность и эффективность хозяйственной деятельности;
- сохранность активов;
- соблюдение законов, нормативных актов и договорных обязательств.

Как минимум три из четырех сегментов включают в себя, в той или иной степени, работу с учетными данными компании. Из этого можно сделать вывод о важности ведения достоверного учета, как одного из необходимых базовых факторов для эффективной работы службы внутреннего аудита по улучшению процесса управления рисками и системы внутреннего контроля компании. Служба внутреннего аудита не менее менеджмента, заинтересована в постановке учета в компании и должна, в рамках отдельного проекта по консультированию, оказывать помощь менеджменту при решении данной задачи.

Правило (стандарт) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» определяет внутренний аудит следующим образом: «Внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри организации его подразделением - службой внутреннего аудита». Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры проверяемой организации и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

- мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля;
- исследование финансовой и управленческой информации;
- контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля организации;
- контроль соблюдения законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

В зависимости от масштабов деятельности организации функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы. Состоящие в штате органи-

зации. Наличие службы внутреннего аудита не отрицает необходимость контрольно ревизионных управлений и отделов, которые нацелены на анализ и контроль достигнутых компанией результатов, тогда как внутренние аудиторы способны оценить риски деятельности в будущем и создать и поддерживать эффективную систему внутреннего контроля организации.

Внешний аудитор рассматривает деятельность службы внутреннего аудита и ее влияние на внешние аудиторские процедуры, если таковое существует.

В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита, некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Роль службы внутреннего аудита определяется руководством проверяемой организации. Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудита и меняются в зависимости от требований руководства.

Тем не менее, некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

Служба внутреннего аудита является подразделением проверяемой организации. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении проверяемой бухгалтерской отчетности выносятся внешним аудитором.

Внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.

При эффективном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки аудиторских процедур, а также уменьшить объем процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что использовать результаты работы службы внутреннего аудита невозможно.

Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку.

Предварительная оценка эффективности функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита.

При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии (рис.6.4.1).

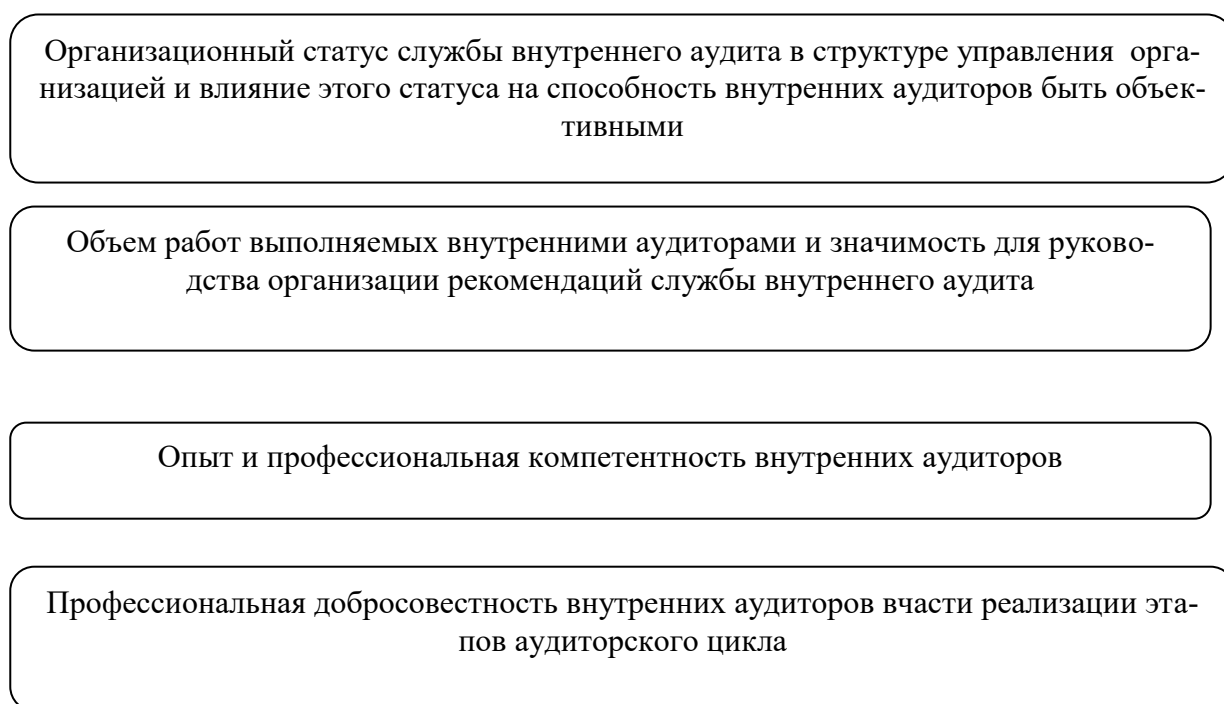


Рис. 6.4.1 Критерии оценки эффективности работы службы внутреннего аудита.

При планировании использования работы службы внутреннего аудита внешний аудитор рассматривает предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсуждает его со службой внутреннего аудита на самом раннем этапе. Если работа службы внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень существенности и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, а также процедуры обзорной проверки и формы отчетности.

Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает и выполняет тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка эффективности функций службы внутреннего аудита, основываясь на следующих вопросах:

- выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующее образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;
- являются ли сделанные выводы, надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;
- соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.

Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите областей, исследование других подобных областей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

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

6.5 Использование результатов работы другого аудитора.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №27 «Использование результатов работы другого аудитора» устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности проверяемой организации использует результаты работы другого аудитора. Другой аудитор проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в бухгалтерскую отчетность проверяемой организации.

Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита, так как основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности проверяемой организации, даже если такая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность только за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие "другой аудитор" включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

- существенность части финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверяемой основным аудитором;
- знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;
- риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;
- состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, проверяемой организации аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения. Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя

совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, используя опрос иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

Основной аудитор должен проинформировать другого аудитора:

- о требованиях независимости, как в отношении проверяемой организации, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;
- об использовании результатов его работы и аудиторского заключения. Кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;
- о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению бухгалтерской отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

Основной аудитор может:

- обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;
- ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором, или провести обзорную проверку его рабочих документов;
- выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

В отдельных случаях основной аудитор может не прибегать к процедурам, описанным выше, поскольку получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества работы. Например, основной и другой аудиторы поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные ау-

диторские доказательства при проведении периодических взаимных обзорных проверок, при тестировании политики управления и установленных процедур, а также при обзорных проверках рабочих документов по выборочным аудитам.

Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

Основной аудитор может счесть целесообразным обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения отмеченных в ходе аудита фактов или других вопросов, влияющих на финансовую информацию подразделения. Он может также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств (рис.6.5.1)



Рис.6.5.1 Использование результатов работы другого аудитора и процедуры оценки его работы.

Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, бухгалтерская информация которых была проверена другими аудиторами, оценивает значимость для бухгалтерской отчетности организации лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной

аудитор может не документировать причины ограничения процедур, при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации аудитора.

Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России. Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

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

Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Если основной аудитор формирует мнение о бухгалтерской отчетности организации в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части бухгалтерской отчетности, которая была проверена другим аудитором.

6.6 Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников, используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. При этом аудитор должен учитывать

уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

Аудиторские доказательства, полученные аудитором благодаря подтверждающей информации из внешних источников, независимых от организации, при их рассмотрении по отдельности или совокупно с аудиторскими доказательствами, полученными в результате других процедур, могут способствовать снижению аудиторского риска, связанного с предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, до приемлемо низкого уровня.

Внешнее подтверждение - это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию организации) ответа на запрос организации о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи бухгалтерской отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности организации и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью. Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых организацией с третьей стороной. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции и если да, то в чем они заключались.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- от выполнения процедур внешнего подтверждения;
- от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

На надежность полученных подтверждений влияют:

- средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством организации.

Оцененные аудитором уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут снизиться до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу.

К таким процедурам проверки по существу может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убедительные доказательства в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может явиться действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньшую степень уверенности необходимо получить аудитору от аудиторских процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки бухгалтерской отчетности (рис.6.6.1).

Например, организация получила в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором, свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и аудитор может сделать вывод о низких уровнях неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении задолженности по кредиту, то он может ограничить процедуры проверки проверкой платежных документов, а не искать подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если организация совершила необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у организации.

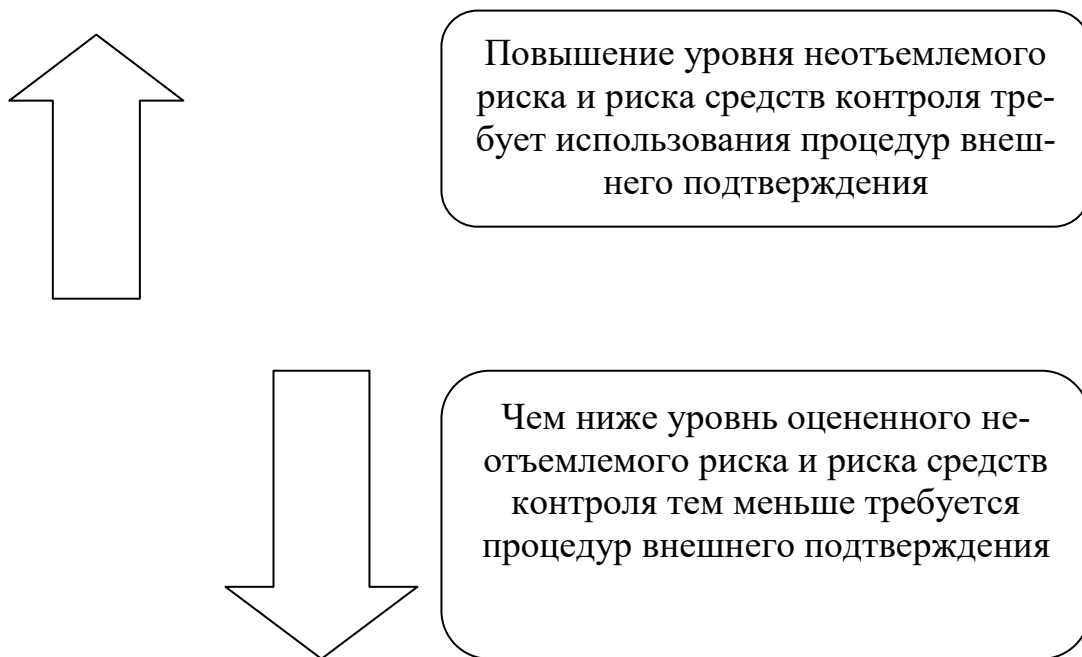


Рис.6.6.1 Влияние неотъемлемого риска и риска средств контроля на объем процедур внешнего подтверждения.

Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности являются различными.

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данных счетов на конкретную дату. В результате появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию,

свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор.

Внешние подтверждения в отношении товаров, переданных на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Целесообразность применения внешних подтверждений при проверке конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности также зависит от цели, которую аудитор поставил при отборе информации для подтверждения.

Например, при проверке предпосылки полноты в отношении аналитических счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенно неучтенного обязательства. В данном случае направление основным поставщикам организации запросов о предоставлении перечня операций и остатка по данному аналитическому счету и получение подтверждения непосредственно аудитором без указания суммы, которую организация в настоящее время должно поставщику, как правило, более действенно для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных на аналитических счетах кредиторской задолженности.

При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения. Форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запроса. От этого зависит надежность доказательств, полученных в результате применения процедур внешнего подтверждения.

При разработке запроса аудитору также следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета определенных организаций позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие от-

вет, могут подтвердить определенные типы информации (например, не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка).

Запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства организации, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ.

Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных и (или) негативных внешних подтверждений.

В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая в запросе конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести этот показатель либо сумму (привести определенную информацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

Запрос о негативном внешнем подтверждении подразумевает, что лицо, составляющее такое внешнее подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению.

Запросы о негативном внешнем подтверждении могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля оценены аудитором как низкие;

- проверке подлежит большое количество незначительных остатков по аналитическим счетам;
- аудитор не ожидает значительного количества ошибок;
- у аудитора нет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

Аудитором может быть использована комбинация позитивных и негативных внешних подтверждений. Например, когда общий остаток по синтетическому счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа значительных остатков по аналитическим счетам и одновременно большого числа незначительных остатков, аудитору рекомендуется направить запросы о позитивном подтверждении по всем или выборочному числу значительных остатков и запрос о негативном подтверждении по выборочному числу незначительных остатков.

Если аудитору необходимо подтвердить какие-либо остатки по счетам бухгалтерского учета или другую информацию, а руководство организации препятствует этому, то аудитор должен оценить, насколько обоснованы такие действия руководства организации, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации действий руководства. Если аудитор примет решение согласиться с просьбой руководства организации не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если аудитор не принимает аргументов руководства организации, но ему не позволяют обратиться за внешним подтверждением, это подразумевает ограничение объема аудита, и аудитор должен модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

При рассмотрении предоставленных руководством организации аргументов аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и решить, не является ли просьба руководства организации не искать внешних подтверждений признаком недостаточной честности и порядочности руководства организации. Аудитор должен также решить, не означает ли эта просьба наличие недобросовестных действий или ошибок. Если аудитор убежден в высокой вероятности недобросовестных действий или ошибок, он должен руководствоваться федеральным стандартом аудиторской деятельности N 5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита». Аудитор также должен учесть, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные надлежащие аудиторские доказательства по данному вопросу.

Аудитор должен убедиться в том, что запрос направлен надлежащему лицу.

Аудитор должен оценить возможность возникновения ситуации, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный ответ на запрос о внешнем подтверждении. Аудитор должен принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние данных факторов на форму запроса и на анализ полученных ответов, а также на необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.

Аудитор должен принять решение о наличии или об отсутствии достаточных оснований для вывода о том, что запрос о внешнем подтверждении направляется именно тому отвечающему, от которого аудитор вправе ожидать ответ, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Например, аудитор может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце отчетного периода, которые существенным образом влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В то же время эти хозяйственные операции совершены с третьими сторонами, которые зависимы от проверяемой организации. В данной ситуации аудитор должен принять во внимание вероятность наличия у третьей стороны мотивов сообщить искаженную информацию.

В процессе получения внешних подтверждений аудитор должен контролировать отбор тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запросы (рис.6.6.2). Аудитор должен принимать необходимые меры, чтобы свести до минимума вероятность искажения результатов внешних подтверждений. Запросы о внешнем подтверждении, подписанные руководством проверяемой организации, должны отсылаться непосредственно самим аудитором по надлежащим адресам и содержать требование направлять ответы непосредственно аудитору. Аудитор должен убедиться, что ответы с внешними подтверждениями поступили от надлежащих отправителей.

При отсутствии ответа на запрос о положительном внешнем подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры.

Если ответ на запрос не получен, аудитору рекомендуется связаться с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. Если аудитору не удастся получить ответ, он должен перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке аналитических счетов дебиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверки последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации о проверяемой организации для получения доказа-

тельств предпосылки существования и тестирование продаж на отчетную дату для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

При проверке аналитических счетов кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат денежных средств или переписки с третьими сторонами для получения доказательств в отношении предпосылки существования и проверка первичных документов (например, накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

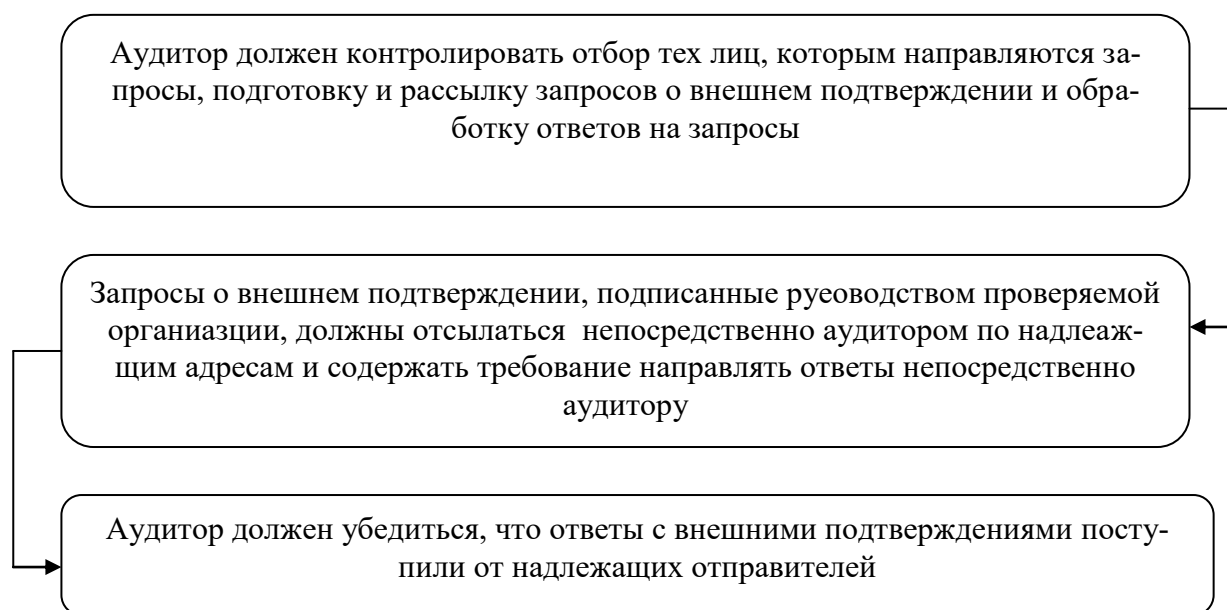


Рис.6.6.2 Требования к получению внешних подтверждений в ходе аудита.

Аудитор должен выяснить, являются ли полученные ответы надежными, и применить соответствующие процедуры для снятия возможных сомнений в надежности и подлинности полученных ответов.

Если аудитор приходит к выводу, что в процессе направления запросов и получения внешних подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При формировании выводов аудитор должен учесть:

- надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;

- характер ответов на запрос, содержащих возражения;
- доказательства, полученные в результате других аудиторских процедур.

На основании анализа данных обстоятельств аудитор оценивает необходимость применения дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Аудитор должен обратить внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых лицами, готовящими ответ. Если возражение свидетельствует об искажении, то аудитор должен пересмотреть характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки организации отчетности.

Контрольные вопросы

1. Как следует оформлять заявления и разъяснения руководства организации?
2. Следует ли получать доказательства из альтернативных источников при наличии заявлений и разъяснений руководства организации в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности?
3. Кто может выступать экспертом при проведении обязательной аудиторской проверки?
4. В каких случаях необходимо привлекать эксперта к проведению аудиторской проверки?
5. Каковы особенности получения аудиторских доказательств в случаях наличия у клиента операций со связанными сторонами?
6. Какова роль внутреннего аудита в системе внутреннего контроля?
7. В чем заключается специфика организации внутреннего аудита?
8. Раскройте порядок использования результатов работы внутреннего аудита?
9. В каких случаях следует привлекать к проверке других аудиторов?
10. Как основной аудитор должен оценивать результаты работы другого аудитора?
11. В отношении, каких объектов проверки следует использовать внешние подтверждения?
12. В какой форме подготавливаются внешние подтверждения?

Глава 7. Процедуры аудита на заключительной его стадии

В ходе изучения главы «Процедуры аудита на заключительной его стадии» формируются следующие знания, умения и навыки:

1. Формирование компетенций, получение знаний о рисках существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и необходимости и способах их выявления и оценки в ходе аудита, а также алгоритме поведения аудитора при выявлении недобросовестных действий;
2. Получение знаний и формирование компетенций в отношении оценки аудитором способности организации продолжать свою деятельность в обозримом будущем, формирование компетенций и навыков их получения и документирования в различных условиях деятельности организации;
3. Получение знаний об обязанности аудитора по выполнению аудиторских процедур в отношении выявления событий после отчетной даты, и формирование компетенций и навыков о раскрытии информации об этих событиях в аудиторском заключении;
4. Формирование компетенций и получение знаний в отношении заключительных процедур проверки, а также выработка практических навыков обобщения информации, полученной в ходе аудита;
5. Формирование компетенций и получение знаний и выработка навыков подготовки письменной информации по результатам проведения аудита.

7.1 Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие по причине ошибок и недобросовестных действий.

При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий, так как одной из задач аудитора является выявление искажений финансовой отчетности.

В соответствии с ФПСАД-5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» аудитор должен учитывать два вида искажений возникших по причине недобросовестных действий:

- искажения, возникшие в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности;
- искажения, возникшие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности заключается в преднамеренном искажении ее, включающем неотражение числовых данных либо нераскрытие информа-

ции в бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности.

Наиболее часто используемые приемы при недобросовестном составлении бухгалтерской отчетности приведены на (рис.7.1.1).

В ходе аудиторской проверки аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность организации в целом не содержит существенных искажений, возникших как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибок. При этом существует неизбежный риск того, что в ходе аудита какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности не будут обнаружены. При этом следует учитывать, что риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения искажения в результате ошибки.

Аудитор не во всех случаях может определить, являются ли искажения результатом недобросовестных действий или ошибки, например, таких областях как применение оценочных значений. В силу организационных особенностей риск невыявления аудитором существенного искажения, возникшего в результате недобросовестных действий руководства организации, гораздо выше, чем риск невыявления недобросовестных действий, совершенных другими работниками организации.

Аудитор должен планировать и осуществлять аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность того, что в бухгалтерской отчетности могут присутствовать существенные искажения, являющиеся результатом недобросовестных действий, несмотря на предыдущий опыт работы аудитора с субъектом и на честность руководства и лиц, отвечающих за управление. Тем не менее если аудитор не получил доказательства обратного, он имеет право воспринимать записи и документы как подлинные. От аудитора не требуется выступать экспертом в отношении подлинности документации. Однако если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, дают аудитору основания считать, что документ может не быть подлинным или в него могли быть внесены изменения, то аудитор проводит дальнейшее исследование, например:

- напрямую запрашивает подтверждение от третьей стороны;
- привлекает к работе эксперта по оценке подлинности документа.

При изучении деятельности предприятия и его среды, включая систему внутреннего контроля, аудитор выполняет процедуры оценки риска. Как часть этой работы проводятся процедуры оценки рисков существенного искажения в результате преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности (рис.7.1.2).

Приемы недобросовестного составления
бухгалтерской отчетности

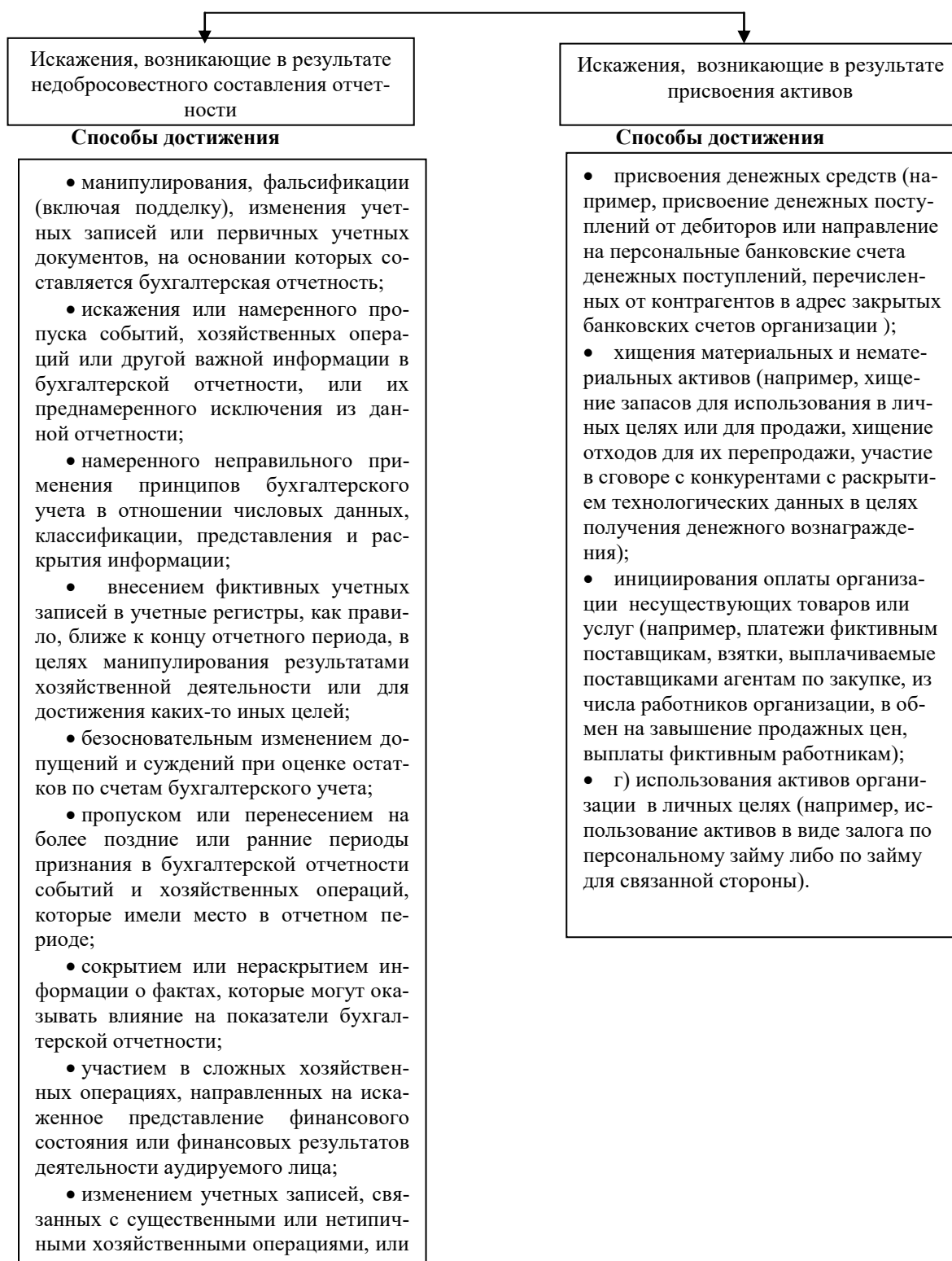


Рис.7.1.1 Способы, применяемые при недобросовестном составлении бухгалтерской отчетности.

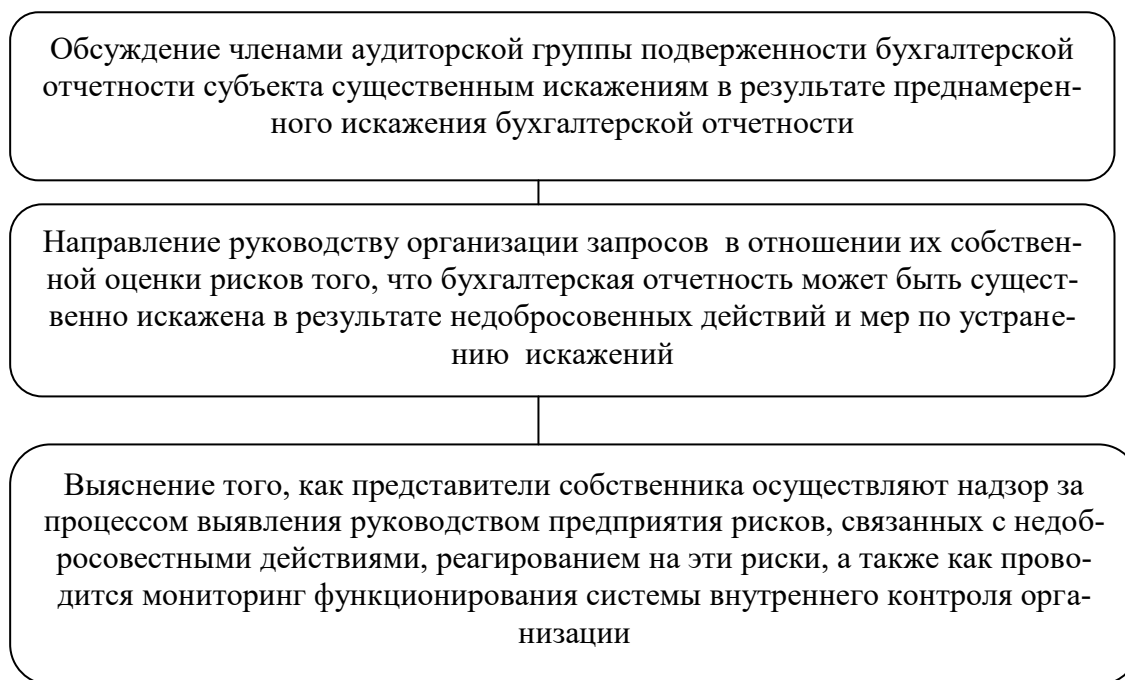


Рис.7.1. 2. Процедуры оценки рисков существенного искажения в результате преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности.

Члены аудиторской группы должны обсудить возможность подверженности бухгалтерской отчетности субъекта существенным искажениям в результате преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности. Руководитель аудиторской группы должен направлять запросы руководству, в отношении их собственной оценки рисков, а также в отношении вопросов, которые необходимо обсудить аудитору и руководству. Аудиторы должны рассмотреть, имеются ли факторы риска преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности и любые необходимые или неожиданные взаимосвязи, которые были выявлены при выполнении аналитических процедур. Аудитор также должен рассмотреть другую информацию, которая может помочь в выявлении рисков существенного искажения, являющихся результатом преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен направить руководству аудируемого лица запросы в отношении:

- собственной оценки руководства рисков того, что бухгалтерская отчетность может быть существенно искажена в результате недобросовестных действий, включая характер, объем и периодичность проведения такой оценки;
- проводимого руководством организации процесса выявления и реагирования на риски недобросовестных действий, как в отношении конкретных рисков уже установленных, так и потенциальных, а также процесса определения в наибольшей степени подверженных риску

искажения в результате недобросовестных действий остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций или фактов раскрытия информации.

Запросы, направляемые аудитором руководству, способны помочь аудитору выявить риски существенных искажений бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий со стороны работников организации, но, как правило, не позволяют оценить риски существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий со стороны самого руководства. Поэтому аудитор продолжает направлять запросы другим сотрудникам организации, например, аудитор, может направить запросы, связанные с выяснением информации о совершенных или подозреваемых недобросовестных действиях, в частности, следующим работникам: работникам, непосредственно не участвующим в составлении бухгалтерской отчетности; работникам с различными административными функциями и полномочиями; работникам, принимающим участие в инициировании, обработке или учете сложных или необычных хозяйственных операций, а также работникам юридической службы организации и сотрудникам службы внутреннего аудита и т.д.

В результате выполнения запросов аудитор должен установить, как представители собственника осуществляют надзор за процессом выявления руководством предприятия рисков, связанных с недобросовестными действиями, реагированием на эти риски, а также как проводится мониторинг функционирования системы внутреннего контроля организации.

Аудитор должен рассмотреть выявленные в ходе выполнения аналитических аудиторских процедур, в том числе в отношении счетов учета выручки, необычные или неожиданные взаимосвязи, которые могут свидетельствовать о наличии рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий.

Аудитор должен учитывать влияние прочей полученной им информации на риск существенных искажений в результате недобросовестных действий. К такой информации относят информацию, полученную в результате проведения аналитических процедур, итоги промежуточного обсуждения участниками аудиторской группы результатов аудиторской проверки, собранная на этапе планирования информация о деятельности клиента, а также его опыт, полученный после выполнения других заданий для данной организации.

Существенные искажения в результате недобросовестных действий часто сводятся к завышению либо занижению выручки. Поэтому аудитор должен оценить, с какими видами выручки, конкретными бухгалтерскими проводками или предпосылками составления бухгалтерской отчетности связаны эти риски. Риски недобросовестных действий в отношении фактов признания выручки являются значимыми рисками. В случае если аудитор приходит к выводу, что риски существенного искажения в результате недобросовестных действий, свя-

занных с признанием выручки отсутствуют, то он должен документально зафиксировать основания для такого вывода.

Аудитор должен рассматривать оцененные риски существенного искажения в результате недобросовестных действий как значимые риски, поэтому он должен ознакомиться со связанными с этими рисками средствами контроля, включая конкретные контрольные действия. Информация, полученная в результате такого изучения, используется при определении факторов риска недобросовестных действий.

Аудитор должен, проявлять профессиональный скептицизм и определить ответные действия на оцененные риски существенного искажения в результате недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности в целом, а также разработать и выполнить дополнительные аудиторские процедуры которые отвечают оцененным рискам существенного искажения в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Такими действиями могут быть:

- а) назначение и контроль за действиями работников аудиторской организации, способных выявлять и оценивать в рамках аудиторского задания риски существенного искажения в результате недобросовестных действий;
- б) оценка учетной политики и ее применения (в особенности вопросов, связанных с субъективными оценками и сложными хозяйственными операциями) способная свидетельствовать о недобросовестном составлении бухгалтерской отчетности в результате попытки руководства манипулировать прибылью;
- в) учет фактора внезапности при выборе характера, объема и временных рамок аудиторских процедур, например: в силу существенности или риска отобранных счетов бухгалтерского учета заменить процедуры их тестирования процедурами проверки по существу; скорректировать временные рамки выполнения аудиторских процедур по сравнению с ранее утвержденными и т.д.

В ходе аудита аудитор должен принимать во внимание, то что руководство организации имеет возможность совершать недобросовестные действия, поскольку у него есть возможность обходить средства контроля, которые в иной ситуации функционируют с должной эффективностью. Аудитор должен учитывать, что риск того, что руководство организации обходит средства контроля, является распространенным и значимым.

Вне зависимости от оценки аудитором рисков, связанных с попыткой руководства организации обойти средства контроля, аудитор должен разработать и выполнить следующие аудиторские процедуры:

- провести проверку обоснованности учетных записей в Главной книге и исправительных записей, сделанных в процессе составления бухгалтерской отчетности;

- проверить оценочные значения на предмет их предвзятого определения;
- оценить экономическую обоснованность значимых или нетипичных хозяйственных операций, суть которых выходит за рамки обычной хозяйственной деятельности организации.

При определении характера, временных рамок и объемов тестирования учетных записей и исправительных записей аудитор руководствуется профессиональным суждением и обязательно проверить учетные и исправительные записи в конце отчетного периода. В отношении всего учетных записей и исправительных записей всего аудируемого периода решение о тестировании принимается индивидуально.

Признаками недобросовестного составления бухгалтерской отчетности или сокрытия присвоения активов, могут быть:

- излишне усложненная форма осуществления таких хозяйственных операций (например, в операции принимают участие несколько хозяйствующих субъектов, входящих в состав группы, или многочисленные третьи стороны, не связанные с группой);
- факт того, что руководство не обсуждало характер и метод учета таких хозяйственных операций с представителями собственника организации;
- факт того, что руководство аудируемого лица значительно больше внимания обращало на необходимость применения определенного метода учета, чем на экономическую суть хозяйственной операции;
- факт того, что хозяйственные операции, в которых принимают участие не включаемые в консолидированную финансовую отчетность связанные стороны, в том числе общества, созданные для специальных целей, не проверялись представителями собственника организации должным образом и не были одобрены в установленном порядке.

В случае если аудитор выявляет искажение (независимо от существенности его), связанное с результатом недобросовестных действий, в том числе действий руководства организации), то аудитор должен пересмотреть оценку риска существенного искажения в результате недобросовестных действий и определить его влияние на характер, объем и временные рамки аудиторских процедур, выполняемых в ответ на оцененные риски (рис. 7.1.3).

В таких обстоятельствах надежность ранее полученных доказательств может быть поставлена под сомнение, поскольку может возникнуть недоверие к полноте и правдивости заявлений руководства организации и подлинности учетных записей и документации. Кроме того, следует рассмотреть влияние этого факта на выполнение аудиторского задания.

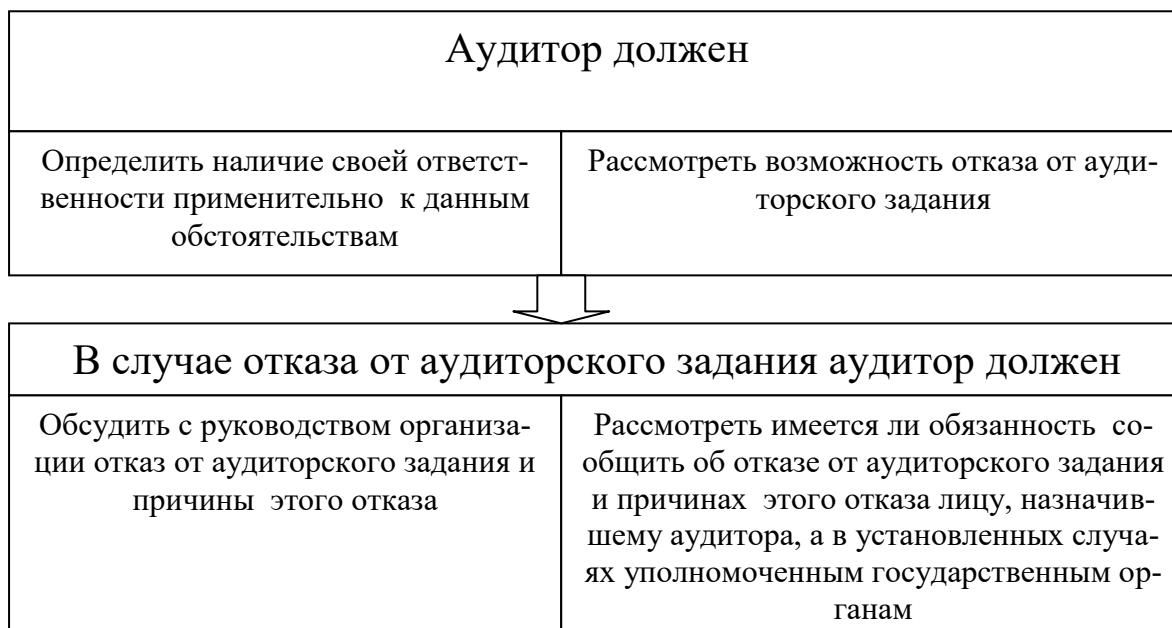


Рис.7.1.3 Действия аудитора при выявлении фактов недобросовестных действий.

Если аудитор столкнулся с совершенными или подозреваемыми недобросовестными действиями, это означает что возникли исключительные обстоятельства, которые ставят под сомнение возможность продолжить проведение аудита, то он должен:

- определить наличие своей ответственности применительно к данным обстоятельствам, наличие обязанности сообщить информацию об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий, лицу, назначившему аудитора, а в установленных случаях - уполномоченным государственным органам;
- рассмотреть возможность отказа от аудиторского задания.

В случае отказа от аудиторского задания аудитор должен:

- обсудить с руководством организации и представителями его собственника отказ от аудиторского задания и причины этого отказа;
- рассмотреть, имеется ли обязанность сообщить об отказе от аудиторского задания и причинах его лицу (лицам), назначившему аудитора, а в установленных случаях - уполномоченным государственным органам.

Примерами исключительных обстоятельств, которые вызывают сомнение в возможности продолжить проведение аудита являются следующие ситуации:

- предприятие не принимает мер по устранению недобросовестных действий;

- аудитор считает, что риски существенного искажения в результате недобросовестных действий и результаты аудиторских тестов указывают на наличие значительного риска существенных и всеобъемлющих искажений в результате недобросовестных действий;

- у аудитора имеются значительные сомнения в профессиональной компетентности и деловой порядочности руководства или представителей собственника организации.

В силу разнообразия возникающих обстоятельств не представляется возможным составить исчерпывающий перечень всех случаев, которые могут привести к отказу от выполнения задания. Факторами, которые оказывают влияние на выводы аудитора, выступают:

- участие лиц из состава руководства в недобросовестных действиях, что может оказывать влияние на надежность заявлений руководства;
- сомнения аудитора в продолжение сотрудничества с организацией.

В случае выявления аудитором недобросовестных действий, аудитор должен в кратчайшие сроки довести эту информацию до сведения руководства организации соответствующего уровня. Это следует сделать даже в тех случаях, когда аудитор считает такое обстоятельство несущественным (например, мелкая растрата денежных средств, допущенная рядовым работником). Вопрос о том, какой уровень руководства организации должен быть поставлен в известность о таких случаях, является предметом профессионального суждения аудитора, зависящего от таких факторов, как вероятность сговора, характер и масштабы подозреваемых недобросовестных действий. Как правило, такой уровень руководства организации должен быть на одну ступень выше уровня тех лиц, которые могут быть причастны к совершению подозреваемых недобросовестных действий.

Если собственники организации непосредственно не участвуют в управлении, то аудитор в кратчайшие сроки (устно или письменно) должен сообщить им о случаях недобросовестных действий в случае выявления участия в них:

- лиц из руководства организации;
- работников, выполняющих ключевые функции в системе внутреннего контроля;
- иных лиц, деятельность которых способна оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

В случае, когда аудитор ставит под сомнение деловую порядочность или честность собственников и руководства организации он рассматривает необходимость обращения за юридической консультацией для определения характера дальнейших действий.

В случае если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, то он должен определить, обязан ли он сообщить о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к организации, в том числе уполномоченному государственному органу. На-

пример, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, в отношении коррупционных правонарушений. В случае сомнения аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации по данному вопросу.

При документировании информации, касающейся понимания деятельности организации и среды, в которой она осуществляется, а также аудиторской оценки рисков существенного искажения документированию подлежат (рис.7.1.4).

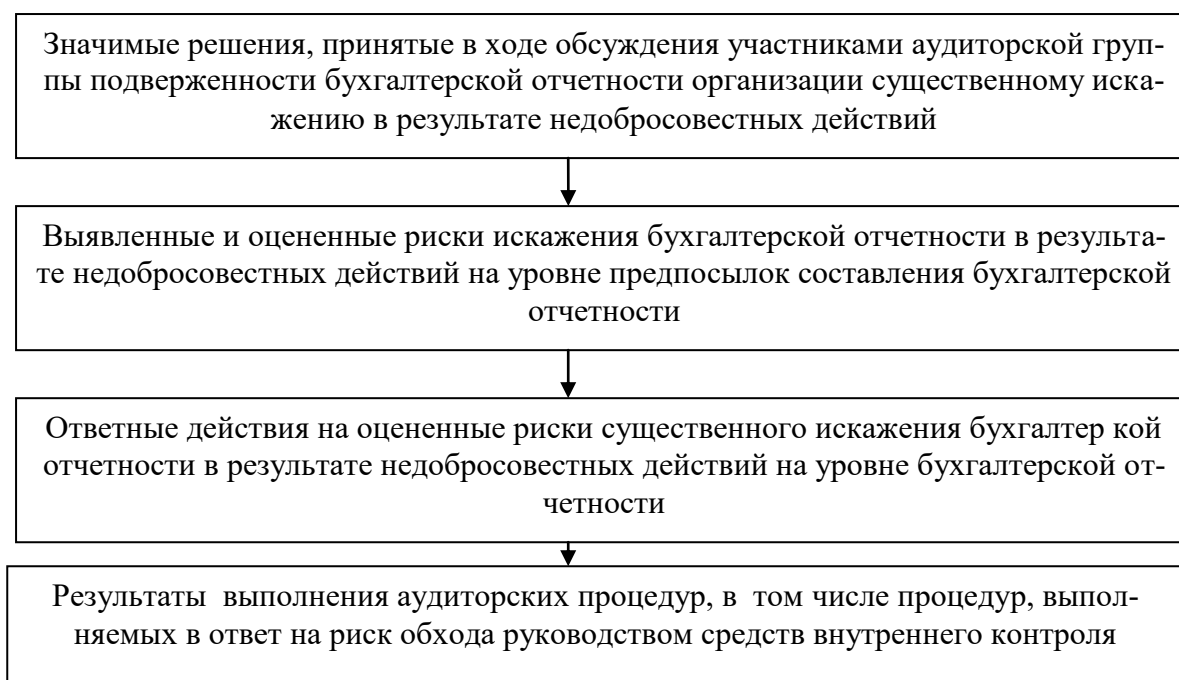


Рис.7.1.4 Порядок документирования информации, при аудиторской оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий.

Документальным образом должны быть оформлены такие ответные действия аудитора, как:

- значимые решения, принятые в ходе обсуждения участниками аудиторской группы подверженности бухгалтерской отчетности организации существенному искажению в результате недобросовестных действий;
- выявленные и оцененные риски искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности в целом и на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности.
- ответные действия на оцененные риски существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности, а

также характер, объем и временные рамки аудиторских процедур, и их взаимосвязь с оцененными рисками существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- результаты выполнения аудиторских процедур, в том числе процедур, выполняемых в ответ на риск обхода руководством средств внутреннего контроля.

В рабочей документации аудитора должны быть отражены процедуры, подтверждающие сообщение о фактах недобросовестных действий руководству организации, представителям его собственника, а в случаях предусмотренных законодательством РФ представителям уполномоченных государственных органов.

7.2 Оценка способности организации продолжать свою деятельность (допущение непрерывности деятельности).

Допущение о непрерывности деятельности предприятия является фундаментальным принципом подготовки бухгалтерской отчетности, в соответствии с которым предполагается, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и что оно не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сократить масштаб деятельности.

При проведении проверки аудитору необходимо проверить уместность применения данного принципа, что регламентирует ФПСАД №11 «Применимость непрерывности деятельности аудируемого лица», который также описывает случаи, когда аудитор имеет основания сомневаться в правомерности применения данного принципа.

Необходимо понимать, что аудитор не может предсказывать будущие события, которые могут обусловить прекращение предприятием его непрерывной деятельности. Поэтому аудиторское заключение нельзя рассматривать как гарантию будущей жизнеспособности предприятия.

Оценка принципа допущения о непрерывности деятельности предприятия в ходе аудита связана с рядом направлений. При этом аудитор должен учитывать не только отражение данных в отчетности и состояние организации на момент проведения аудиторской проверки, но и учитывать условные факты, которые могут свершиться в ближайшем будущем и активно повлиять на финансовое состояние предприятия.

Сомнения у аудитора по соблюдению принципа допущения непрерывности деятельности могут возникнуть в тех случаях:

- величина чистых активов отрицательна или не выполняются требований в отношении соотношения уставного капитала и чистых активов;
- если привлечение заемных средств, срок погашения которых приближается, не имеет реального источника их возврата или продления срока займа;
- изменения схемы оплаты товара в ситуации, когда у предприятия отсутствуют реальные деньги;
- когда появляются существенные отклонения значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое состояние предприятия, от нормальных значений;
- когда возникает угроза невозможности погашения кредиторской задолженности в надлежащие сроки и неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций.

Если аудитор, выявляет значительные убытки от основной деятельности, трудности с соблюдением условий договора о займе, факты приостановления выплаты дивидендов, большие долговые обязательства, то есть признаки банкротства, то аудитор должен ставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности. При этом аудитор должен провести как минимум экспресс-анализ бухгалтерской отчетности.

Кроме финансовых признаков, следует проверить производственные признаки. Они, как правило, связаны потерей части рынка сбыта, с существенным уменьшением объема производства и объема продаж, возникновением существенной задолженности по оплате труда и перебоям в производстве из-за недостатка сырья и материалов. Кроме того, могут быть и другие признаки, которые также свидетельствуют о невозможности непрерывной работы предприятия – это, например, связано с несоблюдением требований формирования уставного капитала, который не полностью сформирован к концу первого года функционирования, когда имеются существенные судебные иски, превышающие стоимость имущества предприятия т.д.

При выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих влияние на возможность организации продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться, как гарантия способности организации продолжать свою деятельность непрерывно. Однако это не освобождает аудитора от не-

обходимости показать те факторы, которые угрожают возможности функционирования предприятия.

При планировании проверки аудитор обязан проанализировать наличие событий или условий способных инициировать сомнения способности организации продолжать свою деятельность. В ходе проверки аудитор собирает доказательства, которые могут вызвать сомнения способности организации продолжать свою деятельность. При оценке аудиторского риска анализируют последствия выявленных условий и событий, способных повлиять на непрерывность деятельности. Аудитору рекомендуется направить запрос руководству о событиях и условиях, которые могут обуславливать значительные сомнения в способности организации работать непрерывно.

Для сбора аудиторских доказательств по поводу непрерывности деятельности организации аудитор осуществляет следующие процедуры:

- анализирует прогнозы движения денежных средств и прибыли;
- анализирует и обсуждает с руководством последнюю по времени промежуточную отчетность;
- изучает условия кредитов и иных соглашений;
- исследует протоколы собраний акционеров на предмет выявления финансовых трудностей;
- опрашивает юристов в отношении исков к организации и их финансовых последствий;
- изучает доказательства о договоренности со связанными и третьими сторонами об оказании финансовой помощи;
- проводит обзорную проверку событий, имевших место после окончания отчетного периода;
- проводит сравнение отчетности с предыдущими периодами или прогнозными значениями.

В том случае, если на основании проведенных аудиторских процедур у аудитора возникают сомнения в способности организации продолжать свою деятельность, он должен сделать запрос руководству организации, чтобы получить ответ о том, какие меры принимаются в будущем для поддержания финансового состояния предприятия. Аудитор не обязан разрабатывать процедуру с целью выявления признаков, которые обуславливают значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность. Однако если у него такие сомнения возникают, он проводит дополнительные процедуры, в частности, требует от руководства предоставления письменной информации, касающейся планов их деятельно-

сти, проводит необходимые аудиторские процедуры в целях подтверждения или опровержения фактов существенной неопределенности, в том числе рассматривает последствия любых планов организации и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с сомнением в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно. Если у аудитора остаются сомнения в возможности организации продолжать свою деятельность, он должен отразить это в модифицированном аудиторском заключении.

Вид модификации аудиторского заключения будет зависеть от следующих обстоятельств:

- если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но при этом имеет место существенная неопределенность в отношении продолжения деятельности, аудитор устанавливает адекватность раскрытия в бухгалтерской отчетности причин значительных сомнений в способности организации продолжать свою деятельность
- если в бухгалтерской отчетности информация адекватно раскрыта, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но аудитор включить часть «Важные обстоятельства», привлекающую внимание, в которой следует отметить наличие существенной неопределенности в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно.
- если в бухгалтерской отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно.
- если организация не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение.

7.3 Порядок отражения в аудиторском заключении событий после отчетной даты.

У аудитора существуют обязанности, связанные с последующими после составления аудиторского заключения событиями, которые устанавливает ФПСАД №10 «События после отчетной даты».

Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с даты окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

К событиям после отчетной даты относятся:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность (например, признание дебитора банкротом);
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность (например, пожар, наводнение и т.д.).

В соответствии с требованием стандарта аудитор при формировании аудиторского заключения должен выполнить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что все события до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Указанные процедуры аудитор выполняются в дополнении к обычным процедурам как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

- анализ методов, установленных руководством организации для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на бухгалтерскую отчетность;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и других органов управления, проводимых после окончания периода;
- выполнение запросов руководству, юристам предприятия;
- изучение последней имеющейся промежуточной отчетности, смет и прогнозов движения денежных средств.

Аудитору следует принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторское заключение. Если аудитору становится известно о событиях, способных существенно повлиять на финансовую отчетность, то он должен выяснить, отражены ли эти события и адекватно в бухгалтерской отчетности.

После окончания аудиторской проверки и формирования аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудитор не несет ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. В этот период ответственность за информирование аудитора о фактах, способных повлиять на бухгалтерскую отчетность, несет руководство организации и поэтому аудитор не обязан выполнять процедуры, либо направлять за-

просы руководству. Но если ему становится известно о них, то он должен определить, следует ли внести изменения в бухгалтерскую отчетность и обсудить этот вопрос с руководством.

Если руководство вносит изменения в отчетность, аудитор должен выполнить необходимые в данных условиях аудиторские процедуры и предоставить руководству новое заключение по измененной отчетности, датировав его не ранее, чем дата подписания измененной отчетности. Если же руководство не вносит изменения в бухгалтерскую отчетность, а аудиторское заключение еще не представлено клиенту, то аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение было представлено до даты выявления последующих событий, то аудитор должен уведомить руководство аудируемого лица, оно не должно предоставлять бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение третьим лицам. Если отчетность уже была передана до даты выявления последующих событий, то следует принять меры, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. В этом случае публикуется информация в соответствующих периодических изданиях по данной ситуации.

7.4 Оценка результатов аудиторской проверки и обобщение полученной информации.

На завершающей стадии аудита выделяют несколько этапов (рис 7.4.1.)

Систематизацию материалов аудита, как правило, проводит руководитель проверки, исходя из целей, задач и видов аудита. Данные группируются по проверенным темам, а внутри каждой темы - по отдельным аналитическим и другим признакам.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит соответствует установленным стандартам. Кроме того, важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. Граница существенности на завершающей стадии аудита может отличаться от этого показателя, определенного на стадии планирования и подготовки аудита в ту или иную сторону. В случае если эффективность системы внутреннего контроля оказалась высокой, граница существенности может быть выше.

После систематизации материалов аудита руководитель проверки совместно с бригадой приступает к оценке результатов. Оценка производится по следующим направлениям:

- общий анализ учетной политики, применяемой организацией;
- соблюдение законодательства о бухгалтерском и налоговом учете;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности.

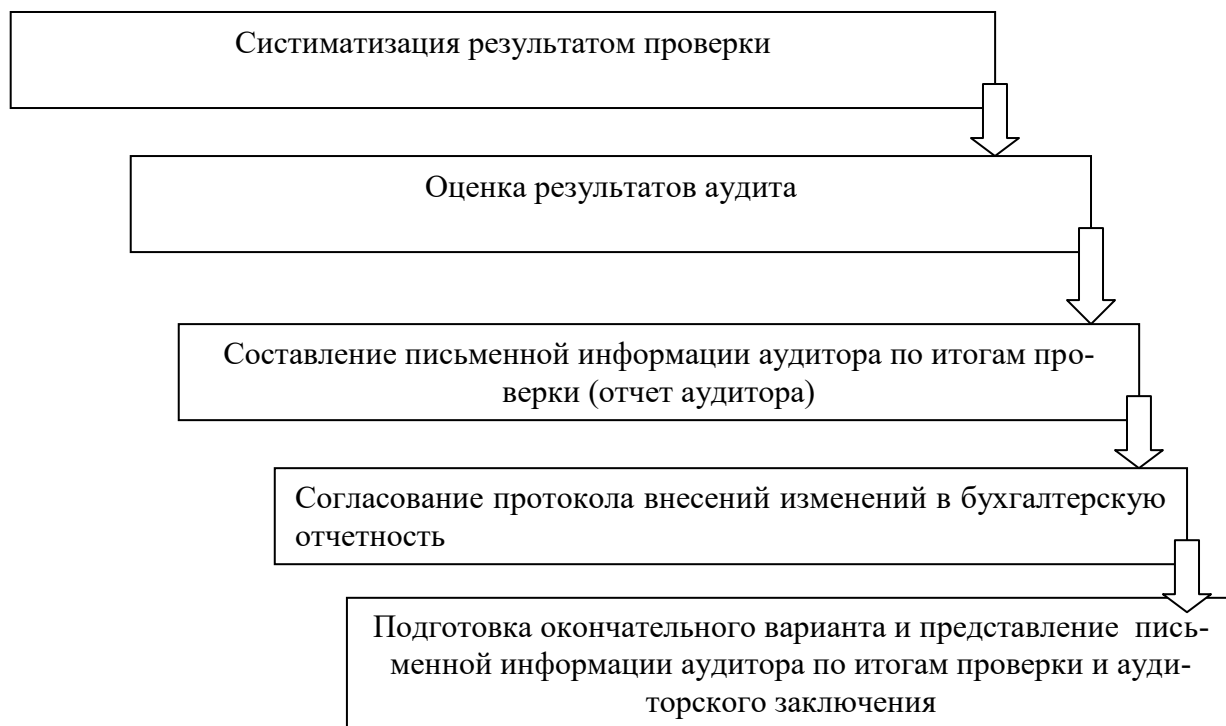


Рис. 7.4.1 Этапы оценки результатов аудиторской проверки и обобщения полученной информации.

Общий анализ учетной политики, применяемый организацией, проводится на предмет ее соответствия действующему законодательству в методическом, техническом и организационном направлении. По каждому направлению, как правило, составляется двухсторонняя таблица, с одной стороны которой приведены возможные варианты, предусмотренные законодательством, а с другой – реально избранные варианты в учетной политики организации. По итогам анализа таблиц формируется вывод о соответствии учетной политики требованиям действующего законодательства.

Оценка соблюдения законодательства о бухгалтерском учете представляет собой системный процесс проверки достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предприятия и соответствия совершенных им хозяйственных операций действующим нормативным актам. В ходе проверки аудитор обращает внимание на состояние документального оформления хозяйственных операций, порядок отражения фактов хозяйственной деятельности в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных в учетных регистрах, новые нормативные положения, в реализации которых чаще всего допускаются ошибки, рациональность и соответствие предъявляемым требованиям к существующей системе компьютеризации учета.

В результате аудиторской проверки выявляют те или иные ошибки в ведении учета, трактовке положений бухгалтерского и налогового законодательства. Именно они составляют существенную часть замечаний аудитора по результатам проверки. Прежде чем включить эти замечания в официальное мнение или аудиторское суждение, необходимо убедиться в их доказательности. Состав и содержание аудиторских доказательств зависят от вида аудиторских процедур и объектов проверки.

Качество проверки во многом зависит от количества и индивидуального содержания аудиторских процедур, используемых в ходе аудита. Он определяется аудитором индивидуально по каждой проверке при разработке плана ее проведения и в ходе фактического осуществления. Объем аудиторской проверки зависит от масштабов предприятия, особенностей его бизнеса, принятого аудитором уровня существенности и допустимого риска. При выявлении необычных отклонений и возможного мошенничества объем проверки должен быть увеличен. Ограничение объема аудита необходимо раскрыть в аудиторском заключении.

Особое внимание при обобщении результатов аудиторской проверки необходимо уделить операциям с аффилированными лицами, поскольку именно с ними связаны в большинстве случаев случаи умышленного искажения бухгалтерской отчетности.

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить Письмо о представлении информации (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности менеджмента за правильное представление информации, включенной в бухгалтерскую отчетность.

Такое письмо подписывается руководством экономического субъекта. Если руководство отказывается его подписать, то аудитор рассматривает вопрос о выдаче модифицированного аудиторского заключения.

И наконец, весьма полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвующему в аудите бухгалтерской отчетности организации, чтобы выявить возможные слабые места аудиторской проверки, а также определить возможность защиты качества аудита перед независимым наблюдателем.

Анализ финансового состояния проводится по уточненным в ходе аудита показателям бухгалтерской отчетности. Иногда результаты такого анализа свидетельствуют о том, что допущенные искажения бухгалтерской отчетности существенно влияют на финансовое состояние, хотя сами по себе суммы искажений не относятся к разряду существенных. В этом

случае аудиторы предпринимают конкретные процедуры с целью подтвердить достоверность (недостоверность) бухгалтерской отчетности.

После систематизации материалов аудита и оценке его результатов аудиторы, как правило, подготавливают для руководства организации письменную информацию о результатах проверки, на основании которой в уже подготовленную отчетность могут быть внесены соответствующие исправления.

7.5 Сообщение информации, полученной по результатам проведения аудита, руководству организации и представителям его собственника.

Письменная информация по результатам проведения аудита (аудиторский отчет) представляется руководителям и (или) собственникам организации в виде письма. Цель представления письменной информации - доведение до руководства (собственника) проверяемой организации сведений о выявленных недостатках, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности. Аудиторский отчет в соответствии с требованиями ФПСАД №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству организации и представителям его собственника» должен содержать подробные сведения о нарушении действующего законодательства, отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях в составлении бухгалтерской отчетности и о других аспектах деятельности. Каждая аудиторская организация должна унифицировать требования, предъявляемые к содержанию и форме, а также порядку подготовки письменной информации аудитора руководству организации по результатам аудита. Должен быть определен перечень обязательных и рекомендуемых сведений, приводимых в письменной информации, алгоритм ее подготовки, установить систему ответственности за составление письменной информации и контроль ее качества. Форма и структура аудиторского отчета, прежде всего, зависит от вида, целей и задач аудита. Так, например, при инициативном аудите, не требующем составления аудиторского заключения, отчет составляется в произвольной форме, как описание предпринятых конкретных процедур и их результатов с выводами и предложениями.

Например, содержание письменной информации при обязательном аудите может включать следующие разделы (рис.7.5.1)

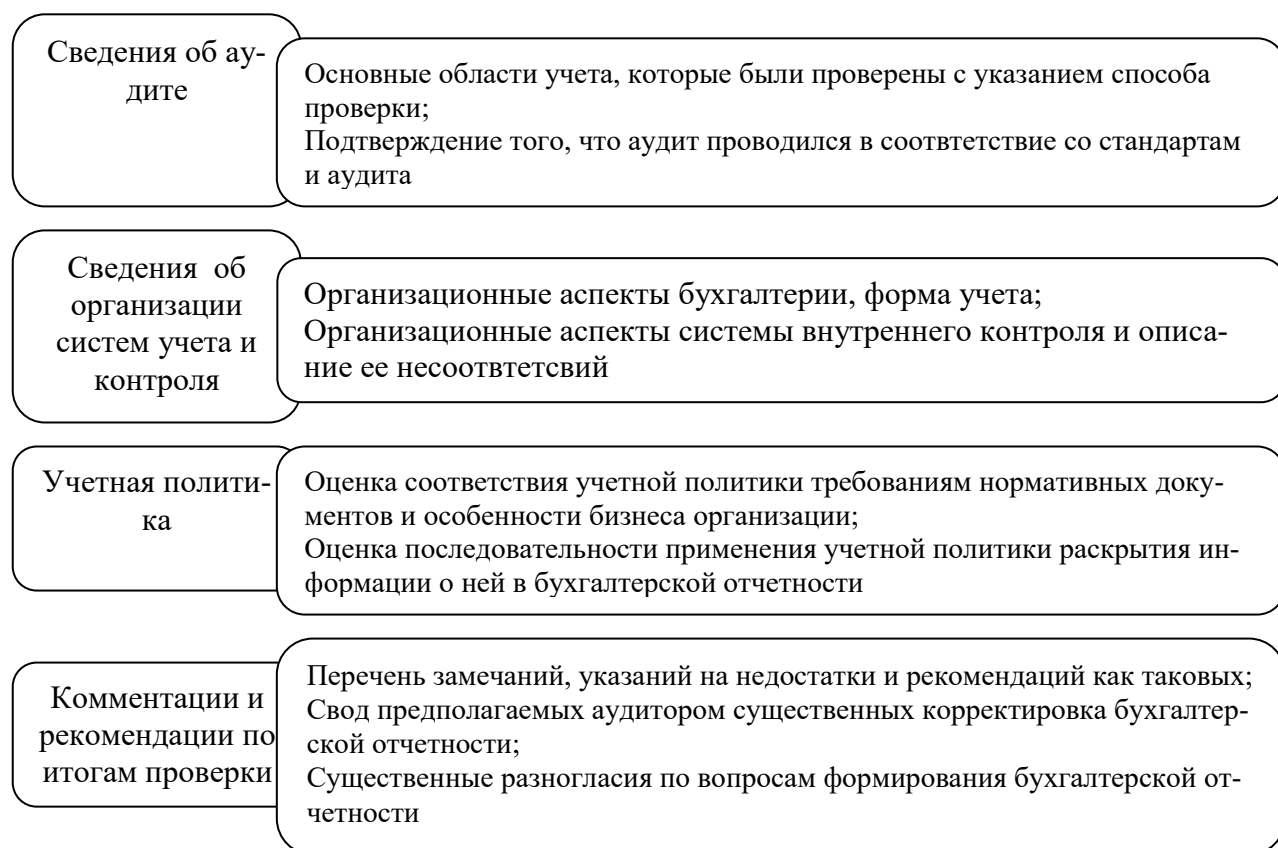


Рис.7.5.1 Структура письменной информации аудитора клиенту по итогам аудита.

Комментарии и рекомендации по итогам аудита должны содержать перечень обстоятельств, при которых эти недочеты были найдены, рекомендации по их устранению. Окончательное решение о полном составе письменной информации принимается аудитором по согласованию с клиентом. Отчет прилагается к аудиторскому заключению и является конфиденциальным документом. Замечания и ошибки, указанные в отчете, могут быть учтены и исправлены в ходе проверки. Его содержание на завершающей стадии проверки бухгалтерской отчетности определяет вид мнения в аудиторском заключении о ее достоверности и соответствии во всех существенных аспектах принятым правилам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

В рамках обязательного аудита письменная информация аудиторов не является заключительным событием аудиторской проверки. Аудиторский отчет представляет собой развернутую справку, в которой описываются все результаты аудита с выводами и предложениями о внесении соответствующих исправлений. В отчете аудиторы могут также освещать меры ответственности по тем или иным нарушениям, а так же требования по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности.

После направления руководству предварительного варианта письменной информации о результатах аудита аудиторы приступают к подготовке аудиторского заключения. Как правило, подготавливают все его элементы, за исключением части, содержащей мнение аудитора. Письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора должен отражать точку зрения руководства организации на замечания аудиторов. Если принято решение о внесении соответствующих изменений, предложенных аудитором, то оформляется протокол согласования исправлений, вносимых в отчетность по результатам аудита. Таким образом, могут быть устранены все недостатки бухгалтерской отчетности, которые не позволили бы выразить аудитором безоговорочно положительное мнение.

Если принято решение о не внесении соответствующих изменений по результатам аудита (конфликт интересов), то аудиторы принимают решение модифицировать мнение в аудиторском заключении (рис.7.5.2).

Одновременно с заключением аудиторы обязаны подготовить окончательный вариант письменной информации не менее чем в двух экземплярах.

Результаты аудиторской проверки не только отражаются в письменном заключении и отчете аудитора, но и сообщаются руководству организации и ее собственникам (акционерам) в виде устного доклада. В ряде случаев доклад должен содержать кроме мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности результаты ее общего анализа. Это делает доклад аудитора более интересным и содержательным.

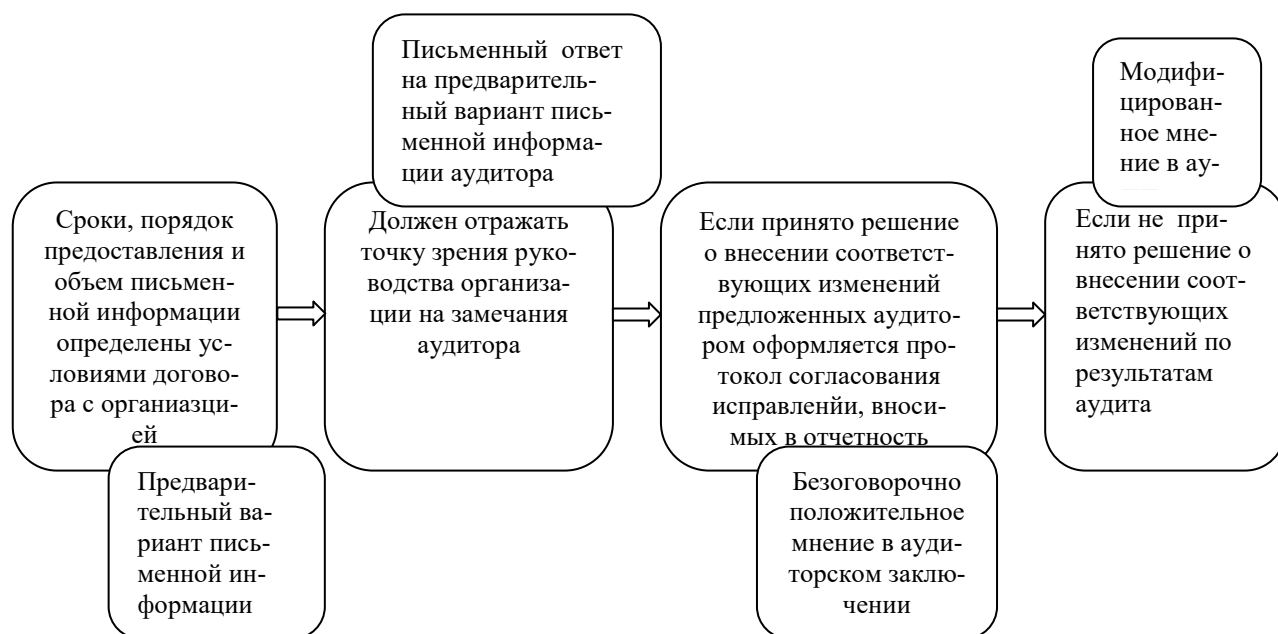


Рис.7.5.2 Порядок подготовки и использования письменной информации аудитора.

Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника организации. Данные взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной этики, независимости и объективности.

Письменная информация может передаваться под расписку лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг, либо лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации в договоре на оказание аудиторских услуг. Второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и включается в рабочую документацию аудитора.

Письменная информация предоставляется клиенту при каждой аудиторской проверке. Причем информация может содержать как новые сведения, так и информацию, полученную по результатам предыдущего аудита. Аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам .Во всех случаях аудиторы обязаны обеспечить конфиденциальность сведений и документов, полученных ими в ходе аудита, не передавать их третьим лицам, не разглашать в СМИ без письменного согласия клиента.

Контрольные вопросы

1. Назовите виды искажений возникших по причине недобросовестных действий?
2. Назовите основные причины искажений бухгалтерской отчетности возникших по причине недобросовестного ее составления.
3. Назовите основные причины искажений бухгалтерской отчетности возникших по причине присвоения активов.
4. Какие процедуры оценки рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий Вы знаете?
5. Как должен поступить аудитор, столкнувшийся с совершенными или подозреваемыми недобросовестными действиями?
6. В чем заключается принцип действующего предприятия?
7. Назовите факторы, вызывающие у аудитора сомнения в соблюдении принципа допущения непрерывности организации.
8. Назовите критерии и методы оценки принципа непрерывно действующего предприятия.
9. Чем важна дата подписания аудиторского заключения?
10. Раскройте сущность и принципиальную градацию событий после отчетной даты.
11. Раскройте назначение и содержание этапов завершающей стадии аудита.

12. Каков порядок подготовки письменной информации аудитора руководству организации?
13. Каков порядок представления письменной информации аудитора руководству организации?

Глава 8. Аудиторское заключение.

В ходе изучения главы « Аудиторское заключение» формируются следующие знания, умения и навыки:

1. Формирование компетенций, получение знаний о нормативных требованиях к аудиторскому заключению как официальному документу, предназначенному для внешних пользователей отчетности;
2. Получение знаний и формирование компетенций в отношении возможных мнений в аудиторском заключении и причин, по которым они выражаются, формирование компетенций и навыков составления различных видов аудиторского заключения;
3. Получение знаний о дополнительных и прочих сведениях в аудиторском заключении и порядке представления такой информации в составе аудиторского заключения, формирование компетенций и навыков в отношении составления аудиторских заключений, содержащих дополнительную информацию и прочие сведения.

8.1 Состав и содержание аудиторского заключения.

На заключительном этапе аудиторского цикла после сбора всех необходимых аудиторских доказательств и их соответствующей оценки аудитор должен подготовить и представить клиенту аудиторское заключение.

Аудиторское заключение - один из важнейших документов в области аудита, который призван внести упорядоченность и дополнительные гарантии в отношения между объектами инвестирования и потенциальными инвесторами. Согласно ст. 6 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности аудиторское заключение - это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации (индивидуального аудитора) о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, сформированное на основе полученных аудиторских доказательств.

Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. В настоящее время эту функцию выполняет Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) "Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности", разработанный в соответствии с Международными стандартами аудита и утвержденный Приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. N 46н. Данный стандарт вступил в силу 17 августа 2010 г., заменив ранее действовавшее ФПСАД N

6 "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности". Также Приказом Минфина России N 46н утверждены ФСАД 2/2010 "Модифицированное мнение в аудиторском заключении" и ФСАД 3/2010 "Дополнительная информация в аудиторском заключении".

Таким образом, аудиторские заключения, начиная с отчетности за 2010 г. будут составляться в соответствии с ФСАД 1/2010. Оно должно содержать во всех существенных отношениях оценку степени точности и соответствия данных бухгалтерской отчетности законодательству РФ. Аудиторское заключение составляется на русском языке, стоимостные показатели в нем должны быть выражены в российской валюте (рублях). Исправления в аудиторском заключении не допускаются.

Аудиторское заключение должно быть составлено с соблюдением условия единства его формы и содержания, что позволяет облегчить его понимание пользователям и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Основными элементами аудиторского заключения являются:

- наименование "Аудиторское заключение" – позволяет отличить аудиторское заключение от отчетов других лиц;

- указание адресата – определяется в соответствии условиями договоренности об аудите и с законодательством РФ (как правило, заключение адресуется собственникам/акционерам акционерного общества или совету директоров организации);

- сведения об организации:

- наименование,
- государственный регистрационный номер,
- место нахождения;

- сведения об аудиторе:

- наименование организации,
- фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора,
- государственный регистрационный номер,
- место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является,
- номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

- вводная часть - перечень проверенной бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;

- распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между организацией и аудитором;

- сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита) - заявление о том, что аудит включал проведение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые значения показателей бухгалтерской отчетности и адекватного раскрытия в ней информации;

- мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

- подпись аудитора, которая должна быть скреплена печатью;

- дату аудиторского заключения – дата завершения аудиторской проверки, наступившая после даты подписания или утверждения бухгалтерской отчетности.

Документ, составляемый по итогам аудиторской проверки может именоваться "Аудиторское заключение", только если он одновременно отвечает всем следующим условиям:

- предназначен для пользователей бухгалтерской отчетности организации;
- содержит выраженное в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации;
- составляется по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности организации.

Описание распределения ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между организацией и аудитором, а также объема аудита приводится в частях аудиторского заключения, озаглавленных "Ответственность организации за бухгалтерскую отчетность" и "Ответственность аудитора".

В части аудиторского заключения "Ответственность организации за бухгалтерскую отчетность" должно быть приведено:

- указание на уполномоченных организацией лиц, отвечающих за составление и достоверность бухгалтерской отчетности;
- описание ответственности указанных лиц за составление и достоверность бухгалтерской отчетности.

В части аудиторского заключения "Ответственность аудитора" приводится описание объема аудита и указывается, что:

- ответственность аудитора заключается в выражении мнения на основе проведенного аудита;
- аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также что эти стандарты требуют соблюдения этических норм, а также плани-

рования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях. При этом аудитор не должен указывать в аудиторском заключении ссылок на то, что аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, если аудитором не были выполнены все требования этих стандартов;

- аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения мнения.

Объем аудита, описывается посредством включения в аудиторское заключение специальных положений, например: «Аудит включает оценку надлежащего характера при меняемой аудируемым лицом учетной политики и обоснованности оценочных значений».

В процессе выбора аудиторских процедур аудитор рассматривает систему внутреннего контроля клиента, для оценки аудиторского риска, но не выражает мнения об ее эффективности в аудиторском заключении. Если по условиям аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, то утверждение, что ее рассмотрение осуществляется не для целей выражения мнения об ее эффективности, не включается в аудиторское заключение;

Аудиторское заключение должно включать часть, озаглавленную "Мнение", в которой приводится мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Прежде чем приступить к формированию мнения, аудитор оценивает все доказательства и делает выводы о том, что отчетность не содержит существенных искажений, информация уместна, достоверна, сопоставима и т.д.

Аудитор может прийти к выводу, что руководство организации недостаточно объективно в отношении составления и представления бухгалтерской отчетности. К признакам не объективности руководства, которые могут повлиять на вывод аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности относят:

- искажения оценочных показателей;
- выборочную корректировку уполномоченными исполнителями выявленных в ходе аудита и доведенных до его сведения искажений.

Аудиторское заключение в соответствии с требованиями п.22 ФСАД 1/ 2010 подписывается: только руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование

аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение. При подписании отчета индивидуальным аудитором указывается его фамилия и инициалы.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, а также не ранее даты получения заявления руководства организации, что ими был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта и что они несут ответственность за подготовленную отчетность. Кроме того, дата должна позволять аудитору завершить процесс получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в том числе в отношении событий и операций, возникших до этой даты и известных аудитору.

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде. К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов. Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и клиентом и предоставляется лицу, заключившему договор в сроки, определенные условиями договора на оказание аудиторских услуг. При этом стороны договора должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью. Обязанности по дальнейшему распространению аудиторского заключения возлагаются на клиента.

8.2 Формы мнения аудитора, представляемые в аудиторском заключении.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, которое раскрывается в аудиторском заключении, которое составляется по окончании процесса аудита. С точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности именно заключение является продуктом деятельности аудитора, а выводы – наиболее значимой информацией.

Мнение аудитора – выраженное в установленной форме вывод аудитора о достоверности в целом бухгалтерской отчетности организации, который аудитор обязан привести в своем заключении.

В соответствии с стандартом ФСАД 1/2010 по результатам аудита в аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности (рис.8.2.1).



Рис.8.2.1 Виды мнения, выражаемого в аудиторском заключении при аудите бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

В соответствие с отечественным стандартом для выражения мнения аудитор должен использовать следующую формулировку: "По нашему мнению бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации УУУ по состоянию на 31 декабря 20XX г. результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX г. год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности". Образец немодифицированного аудиторского заключения приведен в приложении №6.

Согласно ФСАД 2/2010 модифицированное аудиторское мнение может быть выражено аудитором в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

Рассмотрим взаимосвязь мнения аудитора с видом и содержанием аудиторского заключения (таблица 8.2.1).

Таблица 8.2 1

Взаимосвязь мнения аудитора с видом и содержанием аудиторского заключения.

Мнение аудитора	Обстоятельства, влияющие на мнение аудитора	Вид аудиторского заключения
Немодифицированное	Выражается в тех случаях, если аудитор считает отчетность достоверной во всех существенных отношениях	Немодифицированное
Мнение с оговоркой	Выражается в тех случаях: - если выявлены существенные искажения, но они не оказывают всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность, - если отсутствует возможность получить достаточные надлежащие доказательства,	Модифицированное
Отказ от выражения мнения	Выражается в тех случаях: - если отсутствует возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении всех или нескольких элементов бухгалтерской отчетности	Модифицированное
Отрицательное мнение	Выражается в тех случаях: - если выявлены существенные искажения, и они являются всеобъемлющими	Модифицированное

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении если:

- он пришел к выводу, что отчетность в целом содержит существенные искажения;
- у аудитора отсутствует возможность получить достаточные доказательства того, что такие искажения отсутствуют.

Существенные искажения могут быть вызваны несогласием аудитора с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в бухгалтерской отчетности. В этом случае формируется мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

В стандарте приведены положения о факторе всеобъемлющего влияния разграничивающем мнение с оговоркой и отрицательное мнение (приложение 7).

Всеобъемлющее влияние на достоверность бухгалтерской отчетности означает, что искажения:

- не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;
- если являются ограниченными, то представляют или могут представить большую часть бухгалтерской отчетности;
- являются фундаментальными, основополагающими для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Ситуация ограничения объема аудита может быть связана (рис. 8.2.2.).

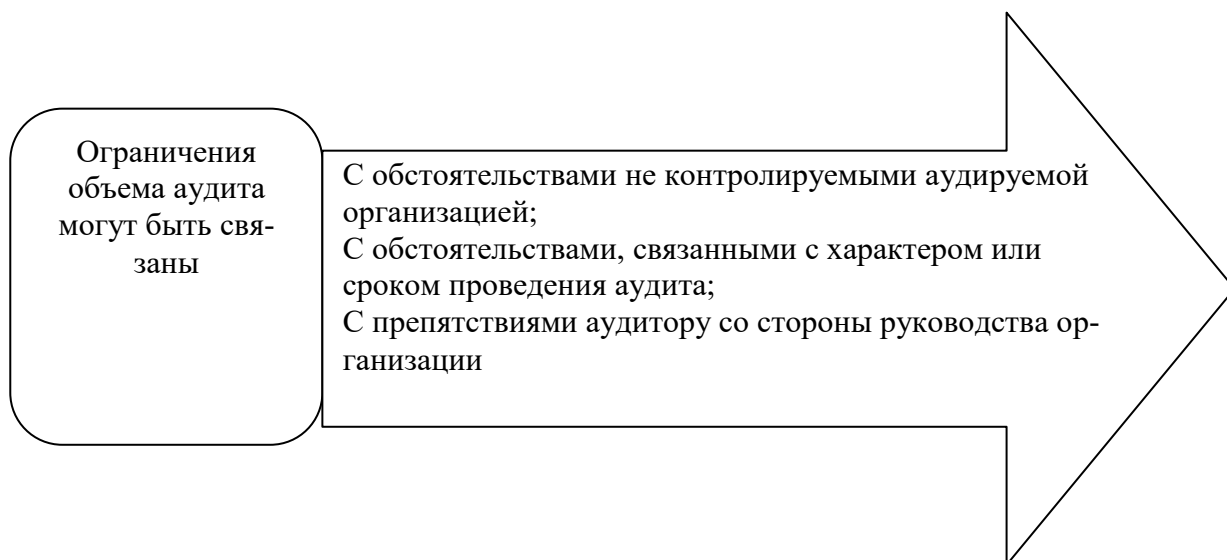


Рис.8.2.2 Классификация возможных причин ограничения объема аудита.

Препятствия, созданные руководством проверяемой организации, могут повлиять на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность выполнения аудиторского задания. Если аудитору после принятия задания стало известно, что руководство устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения, то аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения. Если он получает отказ на снятие ограничений, то аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с представителем собственника организации в части обстоятельств, которые явились причиной этого, а также о предполагаемом содержании модифицированного мнения. При этом представителям собственников дается возможность предоставить аудитору дополнительную информацию и пояснения в отношении обстоятельств, приведших к предполагаемому выражению модифицированного мнения.

Отсутствие возможности выполнения какой-либо аудиторской процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это

невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Неконтролируемые организацией обстоятельства могут возникнуть:

- в случае утери организацией учетных записей;
- в случае, когда учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.

Обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита, могут возникнуть:

- в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;
- в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля организации не эффективны.

Препятствия, установленные руководством организации, могут возникнуть:

- в случае, когда руководство организации препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;
- в случае, когда руководство организации препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Если аудитор установил, что бухгалтерская отчетность недостоверна, то он должен обсудить это обстоятельство с руководством организации и в зависимости от требований правил отчетности и от принятых руководством организации решений должен определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении.

На формирование модифицированного мнения может повлиять стадия завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство организации устанавливает ограничение объема аудита. Если работа близка к завершению, то ее можно, насколько позволяют обстоятельства, и выразить отказ от выражения мнения. При этом описание ограничений объема аудита производится в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ.

Когда отказ от проведения аудита не возможен в силу требований законодательства РФ об аудиторской деятельности аудитор может продолжить работу и в аудиторское заключение включается, часть привлекающую внимание пользователей бухгалтерской отчетности. Также следует уточнить, установлены ли законодательно требования сообщения такого решения соответствующим адресатам, например, контролирующим органам.

При модификации мнения аудитор должен в дополнение к элементам аудиторского заключения, требуемым ФСАД-1/2010 включить в заключение отдельную часть с описанием причин, вызвавших модификацию мнения. Эта часть называется специальной частью

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модификации специальная часть именуется "Мнение с оговоркой", "Отрицательное мнение", "Отказ от выражения мнения".

Если искажение информации в бухгалтерской отчетности связано с существенным искажением количественных показателей или раскрытий в специальной части приводится описание и количественная оценка влияния этого искажения на соответствующие показатели, если она возможна. Например, в случае завышения величины показателя материально-производственных запасов аудитор может включить в специальную часть описание искажений следующих показателей: налог на прибыль организаций, прибыль до налогообложения, чистая прибыль, нераспределенная прибыль. Если количественную оценку влияния надежно просчитать невозможно, на этот факт приводится ссылка в специальной части.

При нераскрытии необходимой информации в бухгалтерской отчетности аудитор должен обсудить ситуацию с представителями собственника и включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств и не противоречит требованиям законодательства.

В случае, когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать формулировки, приведенные в стандарте ФПАД – 2/2010.

При мнении с оговоркой или отрицательном мнении описание ответственности аудитора в аудиторском заключении должно быть изменено. В него включается заявление о том, что аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения модифицированного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Когда аудитор отказывается от выражения мнения из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства:

вводная часть аудиторского заключения должна быть изменена: в нее включается заявление о том, что аудитор был привлечен к проведению аудита бухгалтерской отчетности;

б) описание ответственности аудитора и объема аудита в аудиторском заключении должно быть изменено следующим образом: "Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности». Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас

отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора".

Примеры аудиторских заключений с выражением модифицированного мнения в различных ситуациях приведены в приложениях к учебному пособию (№№ приложений 8-12)

В случае составления и аудитором заключения без проведения аудиторской проверки или по результатам проверки, но явно противоречащего содержанию документов, представленных и рассмотренных в ходе аудита, оно может быть по решению суда признанным заведомо ложным. Подготовка такого документа влечет меры дисциплинарной ответственности вплоть до исключения из членов саморегулируемой организации.

8.3 Дополнительная информация в аудиторском заключении.

ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» определяет, когда и как аудитор должен привлекать внимание пользователей отчетности путем включения в заключения абзацев, привлекающих внимание, либо поясняющей информации.

Дополнительная информация включается в заключение, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности:

- к отраженному в бухгалтерской (финансовой) отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

Аудитор может привлечь внимание к раскрытым организацией обстоятельствам:

- о неопределенности в отношении не завершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;
- досрочном применении (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;
- крупной катастрофе, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

В такой ситуации в аудиторское заключение аудитор включает часть, привлекающую внимание. Включение поясняющей части не влияет на мнение аудитора. Поэтому эта часть

располагается непосредственно после части «Мнение» и имеет название «Важные обстоятельства» (приложение 12).

Текст этой части должен содержать ссылку на обстоятельство, отраженное в бухгалтерской отчетности. Ссылка должна позволить пользователям найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчетности. Также следует дать указание на то, что обстоятельство, к которому привлекается внимание, не является основанием для выражения модифицированного мнения.

Поясняющая часть должна:

- располагаться в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности;
- иметь наименование "Важные обстоятельства";
- содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям его найти;
- содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям его найти.

В качестве примера можно привести ситуацию, когда отчетность организации составлена, верно, но чистые активы являются отрицательными, а решение о соответствующем уменьшении уставного капитала не принимается. Или же учредители организации своевременно не исполнили требование законодательства о формировании уставного капитала, но данный факт достоверно отражен в отчетности.

С целью обеспечения лучшего понимания пользователями позиции аудитора, выраженной в аудиторском заключении, аудитор должен включить в аудиторское заключение часть, содержащую прочие факты, озаглавив ее «Прочие сведения».

Часть, содержащая прочие факты, включается в аудиторское заключение, если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей к не отраженному в отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию ими процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения. Данная часть в зависимости от обстоятельств может включать один или более подзаголовков, описывающих их суть (рис.8.3.1).

Эта часть не имеет отношения к сообщению аудитором результатов дополнительной работы, выполненной в ходе аудиторского заключения в силу обязанности, возложенной на него законодательством, или результатов дополнительных процедур, выполненных по договоренности с организацией, или выражению мнения в отношении вопросов, специально оговоренных договором оказания аудиторских услуг.

В этой части нельзя указывать информацию, запрещенную к раскрытию федеральными стандартами аудиторской деятельности, иными нормативными правовыми актами, обязанность предоставления которой, лежит на руководстве организации.

Требования к поясняющей части			
Должна располагаться в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности	Должна иметь наименование «Важные обстоятельства»	Должна содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям его найти	Содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям его найти

Рис.8.3.1 Классификация требований к составлению поясняющей части.

Сообщение прочих сведений само по себе указывает на то, что отражение этих обстоятельств в бухгалтерской отчетности не требуется, но поможет разъяснить позицию аудитора.

Эта часть может появиться в редких случаях, когда аудитор не может отказаться от проведения аудита по причине отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения руководством организации объема аудита. В этом случае аудитор может счесть необходимым, включить в аудиторское заключение содержащую прочие факты часть для объяснения причины, по которой он не смог отказаться от проведения аудита.

Расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемых в ней сведений. Так, информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями:

- процесса и результатов аудита – приводится непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности отчетности, или части, привлекающей внимание (если она имеется);
- дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении, - в составе части аудиторского заключения, содержащей заключение, сформированное в

соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности;

- содержания аудиторского заключения - отдельной частью непосредственно после аудиторского заключения или заключения, составленного в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности.

Если в аудиторское заключение по каждому последующему аудиту включается содержащая прочие факты часть с указанием на определенное обстоятельство, допускается не повторять такое сообщение по каждому заданию.

Контрольные вопросы

1. Что такое аудиторское заключение?
2. Каковы основные элементы аудиторского заключения?
3. Какие виды аудиторских заключений Вы знаете?
4. В чем заключается модификация аудиторского заключения?
5. Какие требования предъявляются к дате аудиторского заключения?
6. Какое заключение является заведомо ложным?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ И ИНТЕРНЕТ РЕСУРСОВ

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 12.08 №307-ФЗ// Российская газета, 2008 № 267 .
2. О саморегулируемых организациях: Федеральный закон РФ от 01.12 №315-ФЗ// Российская газета, 2007, № 273 .
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Утверждены приказом МФ РФ от 12.09.2002 №696// Российская бизнес газета, 2002, №39-42.
4. Об утверждении положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора: Утверждены приказом МФ РФ от 17 ноября 2010 г. N 153н // [www. minfin.ru](http://www.minfin.ru)
5. Кодекс этики аудиторов России, принят Минфином РФ 31.05.2007, протокол №56// Финансовая газета, 2007, №27-28.
6. Временное положение об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики. Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации 30 октября 2008 года, протокол N 69
7. Методические рекомендации по внутреннему контролю качества аудита. Одобрены Советом по аудиторской деятельности МФ РФ, протокол №66 от 29.05.2008// Информационно=справочная система «КонсультантПлюс».
8. Аудит: Учебник для вузов /Под ред. Р.П. Булыги, М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
9. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
10. Бычкова С.М. Международные стандарты аудита. – СПб.:Питер;Издательство дом БИНФА, 2009.
11. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник для Вузов. М.: Издательство ИНФРА-М, 2008.
12. Экономический анализ в аудите: Учебное пособие/М.В.Мельник, В.Г.Кагоденко, М:ЮНИТИ-ДАНА,2007.
13. www.minfin.ru
14. www.finansy.ru
15. <http://www.finstat.ru/audit.htm>
16. <http://www.berator.ru>

ПРИМЕР ПИСЬМА О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита

Валюта баланса	193 501	2	3870
Выручка от продажи товаров (работ, услуг)	95410	5	4770

$$(3870 + 4770) \div 2 = 4320 \text{ тыс. руб.}$$

Полученное значение 4320 тыс. руб. округлить до 5000 тыс. руб.

Проверим отклонение от исходного значения, которое не должно превышать 20%.

$5000 - 4320 = 680$ тыс.руб., что составляет около 16% от исходной величины. Таким образом, уровень существенности, равный 5000 тыс. руб может быть принят для проведения аудита.

Приложение 4

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для проверки по существу.

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки аудиторского риска	Увеличение объема
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	Увеличение объема
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.	Уменьшение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора	Увеличение объема
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой	Уменьшение объема
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности	Увеличение объема
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Ничтожно малое влияние

Приложение 5

Зависимость коэффициента доверия Ψ от уровня уверенности и риска необнаружения

Уровень уверенности (%)	80,0	90,0	95,0	97,5	99,0	99,5
Риск (%) (1– уровень уверенности)	20,0	10,0	5,0	2,5	1,0	0,5
Коэффициент доверия (Ψ)	1,61	2,31	3,0	3,69	4,61	5,3

Приложение 6

Адаптационная таблица

Присущая степень надежности	н	н	н	н	н	н	с	с	с	с	с	с	в	в	в	в	в	в
Контрольная	н	н	н	с	с	с	н	н	н	с	с	с	н	н	н	с	с	с

Полученная из перекрестных процедур	н	с	в	н	с	в	н	с	в	н	с	в	н	с	в	н	с	в
Объем выборки	4	3	2	3	3	2	3	3	2	28	2	1	3	2	1	2	1	1
	6	8	8	8	2	1	8	2	1		4	3	2	4	4	1	4	3

Приложение 7

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**ЗАВИСИМОСТЬ
ФОРМЫ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ ОТ СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА
О ХАРАКТЕРЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СТАВШИХ ПРИЧИНОЙ ВЫРАЖЕНИЯ
МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ, И СТЕПЕНИ РАСПРОСТРАНЕНИЯ
ИХ ВЛИЯНИЯ (ВОЗМОЖНОГО ВЛИЯНИЯ) НА БУХГАЛТЕРСКУЮ
(ФИНАНСОВУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ**

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность	
	существенное влияние, но не всеобъемлющее	существенное и всеобъемлющее влияние
Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

**Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой
в связи с существенным искажением
бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита установлено, что стоимость основных средств искажена и искажение признано существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

Основание для выражения мнения с оговоркой

По статье "Основные средства" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" этого же бухгалтерского баланса - сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на стоимость указанного оборудования, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно, по статье "Поставщики и подрядчики" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "УУУ" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия,
организация "ААА" инициалы

Дата аудиторского заключения

Приложение 10

Аудиторское заключение с выражением отрицательного мнения в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

аудит проводился в отношении консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с правилами отчетности в части подготовки консолидированной финансовой отчетности;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита установлено, что консолидированная финансовая отчетность существенно искажена в связи с невключением в нее показателей дочернего общества. Влияние существенного искажения на консолидированную финансовую отчетность признано всеобъемлющим, но количественная его оценка не производилась, поскольку сделать это с достаточной надежностью не представлялось возможным.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об основном хозяйственном обществе (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в консолидированной финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность консолидированной финансовой отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения отрицательного мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности.

Основание для выражения отрицательного мнения

Как указано в пункте X пояснительной записки, в консолидированную финансовую отчетность не были включены показатели дочернего общества "ZZZ", приобретенного в 20X1

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

Основание для выражения мнения с оговоркой

По статье "Долгосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года отражены вклады в уставные капиталы дочерних обществ в размере ХХХ тыс. рублей. Мы не имели возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении первоначальной стоимости указанных финансовых вложений, поскольку нам было отказано в доступе к соответствующей финансовой информации. Как следствие, у нас отсутствует возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки указанного показателя.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "УУУ" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия,
организация "ААА" инициалы

Дата аудиторского заключения

Приложение 12

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения
в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения
достаточных надлежащих аудиторских доказательств
в отношении отдельного элемента
бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента бухгалтерской отчетности, а именно: в отношении финансовой информации по вкладу в совместную деятельность, размер которого составляет 90% от стоимости чистых активов аудируемого лица. Возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении многих элементов бухгалтерской отчетности, возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим;

помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора.

Основание для отказа от выражения мнения

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов по состоянию на 31 декабря 20X1 года, так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудитора организации "УУУ". Кроме того, ввод в сентябре 20X1 новой компьютерной системы учета дебиторской задолженности привел к множественным ошиб-

