



Ta'is

105K - IPECC

бухгалтера  
и менеджера

Ю.А. Данилевский  
С.М. Шапигузов  
Н.А. Ремизов  
Е.В. Старовойтова

# АУДИТ

*Учебное пособие*

Серия  
«АКАДЕМИЯ БУХГАЛТЕРА И МЕНЕДЖЕРА»

« С. ТОРДЭГМӨРӨӨ АТУУДАГЫ ПАВЛОДАР МЕДИЦИНТИК УНИВЕРСИТЕТИ »

**ҮЙГЕ БЕРІЛМЕЙДІ  
НА ДОМ НЕ ВЫДАЁТСЯ**

« ДАВЛДАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. С. ТОРДЭГМӨРӨӨ »

**Ю.А. ДАНИЛЕВСКИЙ, С.М. ШАПИГУЗОВ,  
Н.А. РЕМИЗОВ, Е.В. СТАРОВОЙТОВА**

## **АУДИТ**

*Учебное пособие*

Подготовлено при финансовом содействии  
Национального фонда подготовки финансовых  
и управленческих кадров в рамках программы  
«Подготовка кадров в области бухгалтерского учета,  
аудита и финансового менеджмента»

Рекомендовано Министерством общего и профессионального  
образования Российской Федерации  
и Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской  
комиссией Министерства финансов Российской Федерации  
в качестве учебного пособия для студентов и слушателей  
высших учебных заведений и системы послевузовского  
образования, обучающихся по экономическим специальностям  
и направлениям

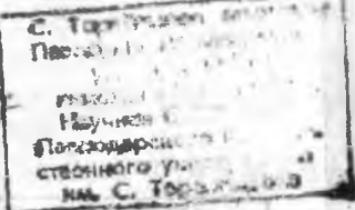
ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
**ФБК**  
ПРЕСС



МОСКВА  
ИД ФБК ПРЕСС  
1999

УДК 657.6  
ББК 65.053  
А33 Д17

46570#



**Научно-редакционный совет:**

А.Д. Шеремет (председатель), д-р экон. наук, профессор,  
Н.П. Кондраков, д-р экон. наук, профессор,  
С.М. Шапигузов, канд. экон. наук, доцент

**Рецензенты:**

заведующий кафедрой бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института, д-р экон. наук, профессор **В.Д. Новодворский**,  
директор Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров», д-р экон. наук, профессор **О.М. Островский**,  
заведующая кафедрой экономического анализа и аудита Финансовой Академии при Правительстве Российской Федерации, д-р экон. наук, профессор **М.В. Мельник**

**Авторы:**

**Ю.А. Данилевский** — директор Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации, председатель Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, д-р экон. наук, профессор,  
**С.М. Шапигузов** — председатель совета директоров аудиторско-консультационной фирмы «ФБК», канд. экон. наук, доцент,  
**Н.А. Ремизов** — директор департамента бухгалтерского учета и аудита аудиторско-консультационной фирмы «ФБК», канд. физ.-мат. наук,  
**Е.В. Старовойтова** — доцент кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, канд. экон. наук

**Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.**

**Д17** Аудит: Учебное пособие. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. — 544 с. (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).

**ISBN 5-89240-053-0**

В книге излагается методика планирования и проведения аудита бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий. Описана система регулирования бухгалтерской деятельности в России и за рубежом, а также дана нормативная база российского аудита. Изложены общие принципы и правила аудита, порядок проведения аудиторской проверки, действия аудитора на всех ее этапах.

В приложениях приводятся апробированные в российской практике бланки для документального оформления результатов аудита, подготовленные в соответствии с отечественными и международными стандартами аудиторской деятельности.

Для аудиторов, бухгалтеров, экономистов, менеджеров, преподавателей, аспирантов, студентов экономических вузов и слушателей системы повышения квалификации.

УДК 657.6  
ББК 65.053

© Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М.,  
Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В., 1999  
© Составление, оформление.  
ИД ФБК-ПРЕСС, 1999

**ISBN 5-89240-053-0**

## О СЕРИИ «АКАДЕМИЯ БУХГАЛТЕРА И МЕНЕДЖЕРА»

«Аудит» — очередная книга в серии учебных пособий, выпускаемых Издательским домом ФБК-ПРЕСС.

В серии кроме «Аудита» (авторы: Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова) представлены следующие книги:

- Н.П. Кондраков, Л.П. Краснова. Принципы бухгалтерского учета.
- В.В. Ковалев. Управление финансами.
- В.Ф. Палий, В.В. Палий. Финансовый учет. Ч. 1 и 2.
- С.И. Пучкова, В.Д. Новодворский. Консолидированная отчетность.
- Управленческий учет. Под ред. А.Д. Шеремета.
- С.Г. Лепеляев. Налоговое право.

При разработке учебных пособий использованы лекционные материалы, подготовленные и апробированные в рамках программы ТАСИС — Технической помощи ЕС странам СНГ.

Издание этой серии весьма своевременно: в России начался процесс стандартизации учета и отчетности согласно международным нормам. Поэтому возросла потребность в высококвалифицированных бухгалтерях, аудиторах и менеджерах.

Серия книг «Академия бухгалтера и менеджера» призвана содействовать подготовке профессионалов-практиков в этой области. Особенности организации и ведения учета (финансового и управленческого), осуществления аудита, применения налогового права освещены на базе зарубежного и отечественного опыта.

Все книги снабжены многочисленными цифровыми примерами и заданиями для самостоятельной работы.

Книги серии рекомендованы в качестве учебных пособий при подготовке к квалификационным экзаменам на аттестат профессионального бухгалтера и аудитора, а также студентам вузов и колледжей в качестве дополнительной литературы.

В финансировании издания принимал участие Национальный фонд подготовки финансовых и управленческих кадров (НФПФК).

От научно-редакционного совета

Я рад приветствовать Вас и представить серию учебных пособий по бухгалтерскому учету и аудиту, явившуюся результатом международного сотрудничества.

Бухгалтерский учет никогда не был столь интернационален, как сегодня. Адаптируя собственную систему учета к требованиям рыночной экономики, Российская Федерация должна принимать во внимание мировой опыт, накопленный в этой области.

Под наблюдением Международного совета по бухгалтерскому учету и аудиту, который был основан в 1992 г. с целью оказания России помощи в осуществлении реформы в сфере бухгалтерского учета и аудита, была проведена большая работа по подготовке учебных материалов в рамках программы ТАСИС (Технической помощи ЕС странам СНГ). Проект финансировался ЕС. В нем участвовали семь ведущих аудиторских фирм Германии, Академия народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации (Москва) и Институт коммерции и экономики (Санкт-Петербург). Учебные материалы были доработаны ведущими западными специалистами в сфере обучения и известными российскими учеными и практиками.

Серия книг «Академия бухгалтера и менеджера», издаваемая на базе этих материалов, уникальна по своему замыслу. Она с успехом объединяет опыт российских и западных специалистов. Это единственная на сегодняшний день серия, охватывающая столь широкий круг вопросов.

Как президент Международного совета по бухгалтерскому учету и аудиту от имени Европейской Комиссии и моих коллег из ТАСИС поздравляю всех, кто участвовал в осуществлении этого проекта, и желаю серии книг успеха, которого она заслуживает.

**Карел Ван Хюлле**

Глава бюро по финансовой информации  
и стандартам бухгалтерского учета,  
XV Генеральный Директорат, Европейская Комиссия

## НАЦИОНАЛЬНЫЙ ФОНД ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВЫХ И УПРАВЛЕНЧЕСКИХ КАДРОВ

НФПК — неправительственная, некоммерческая организация,  
создана в 1994 г. по решению Правительства РФ.

Адрес: 119898, Москва, Смоленский б-р, д. 3/5, 4-й этаж  
тел. 246-1884/9894, факс 246-9892, <http://WWW.NTF.RU>, E-mail: [INFO@NTF.RU](mailto:INFO@NTF.RU)

**ЦЕЛЬ:** Содействовать становлению и развитию в кратчайшие сроки отечественной системы бизнес-образования, способной удовлетворить потребности реформируемой российской экономики в финансовых и управленческих кадрах, подготовленных в соответствии с мировыми стандартами.

### СРЕДСТВА:

- ◆ внедрение новых образовательных моделей и стандартов, способствующих успешному проведению реформ на всей территории России;
- ◆ разработка российских учебных материалов, соответствующих международным стандартам;
- ◆ повышение квалификации преподавателей университетов, школ бизнеса и образовательных центров на предприятиях;
- ◆ предоставление предприятиям и правительственным организациям консультационных услуг в области управления кадровыми ресурсами;
- ◆ создание сети региональных центров подготовки кадров, оперативно реагирующих на местную инициативу;
- ◆ использование инновационных методик преподавания, таких, как дистанционное обучение, компьютерные версии учебных программ, Интернет.

НФПК реализует проекты подготовки кадров в следующих областях:

- ◆ развитие управления;
- ◆ развитие бухгалтерского учета, финансового менеджмента и аудита;
- ◆ развитие государственных финансов;
- ◆ развитие банковской деятельности;
- ◆ пилотные проекты в области государственной службы, малого бизнеса, использования средств массовой информации для экономического образования и бизнес-образования населения.

По решению Правительства РФ на НФПК возложено управление Инновационным образовательным проектом, в рамках которого реализуются две программы: поддержка инноваций в высшем образовании и развитие учебного книгоиздания для среднего образования.

Для реализации своих проектов НФПК обладает финансовыми ресурсами, полученными от Правительства РФ, Всемирного Банка, Европейского Союза (ТАСИС), правительства Нидерландов и др.

Три региональных фонда в Москве, Нижнем Новгороде и Санкт-Петербурге аккредитованы при НФПК и сотрудничают с местными предприятиями, организациями городов и областей.

---

# ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФБК-ПРЕСС

## при аудиторско-консультационной фирме «ФБК»

Адрес: 101000, Москва, ул. Мясницкая, 44/1

Тел. (095) 737-5353

Факс (095) 737-5347

e-mail: fbk@fbk.ru <http://www.fbk.ru>

---

На книжном рынке России издания ФБК-ПРЕСС известны с 1992 года.

Это книги, брошюры, журналы по бухгалтерскому учету, аудиту, налогообложению, финансовому и хозяйственному праву.

Среди них бестселлеры:

*Дж. Робертсон «Аудит»*

*С. Пепеляев «Налоговая инспекция предъявила иск»*

*«Основы налогового права» (под ред. С. Пепеляева)*

*А. Бакаев и др. «План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета» (1-е изд.— 1995 г., 2-е изд.— 1997 г.)*

*А. Озеров «Бухгалтерский учет и налогообложение в туристических фирмах» (1-е изд.— 1997 г., 2-е изд.— 1998 г.)*

*«Менеджмент (Современный российский менеджмент)» (под ред. Ф. Русинова и М. Разу).*

Специалистам финансово-экономических профессий Издательский дом ФБК-ПРЕСС знаком и по периодическим изданиям: «Финансовые и бухгалтерские консультации», «Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», «Вопросы налогообложения», «Ваш налоговый адвокат».

Издательская деятельность ФБК-ПРЕСС ориентирована на выпуск профессиональной и учебной литературы.

ФБК-ПРЕСС активно сотрудничает со специалистами Минфина России, МНС России, Центрального банка Российской Федерации, других ведомств.

Высокое качество и актуальность книг обеспечены компетентностью авторов — ученых и практиков.

В рамках программы ТАСИС — Технической помощи ЕС странам СНГ — ИД ФБК-ПРЕСС был выбран для подготовки и издания серии учебных пособий «Академия бухгалтера и менеджера».

ФБК-ПРЕСС ведет книготорговую деятельность (опт, розница в широком ассортименте) на основе издательских цен при гибкой системе скидок.

# ОГЛАВЛЕНИЕ

---

<b>Глава 1. Понятие аудита и его содержание</b> .....	<b>13</b>
1.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности: определение и содержание .....	13
1.2. Аудит и аудиторская деятельность в России .....	22
1.3. Состояние рынка аудиторских услуг в России .....	28
<b>Глава 2. Организация и регулирование аудиторской деятельности в России</b> .....	<b>35</b>
<b>2.1.</b> Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России .....	<b>35</b>
<b>2.2.</b> Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность .....	<b>39</b>
<i>Комиссия по аудиторской деятельности         при Президенте Российской Федерации</i> .....	<i>40</i>
<i>Консультативный совет при Комиссии по аудиторской деятельности         при Президенте Российской Федерации</i> .....	<i>42</i>
<i>Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии         Министерства финансов Российской Федерации         и Центрального банка Российской Федерации</i> .....	<i>43</i>
<b>2.3.</b> Аудиторские организации и объединения: роль и функции .....	<b>45</b>
– Опыт регулирования аудиторской деятельности за рубежом .....	<i>46</i>
<i>Объединения аудиторов и аудиторских фирм в России</i> .....	<i>49</i>
<b>2.4.</b> Система профессиональной аттестации аудиторов .....	<b>53</b>
<i>Требования к уровню образования аудиторов в России</i> .....	<i>53</i>
<i>Система профессиональной аттестации аудиторов в России</i> .....	<i>56</i>
<i>Требования по сдаче квалификационных экзаменов в России</i> .....	<i>57</i>
– <i>Система профессиональной аттестации аудиторов в США</i> .....	<i>60</i>
<b>2.5.</b> Лицензирование аудиторской деятельности в России .....	<b>61</b>
<b>2.6.</b> Права и обязанности аудиторов .....	<b>66</b>
<b>2.7.</b> Права и обязанности экономических субъектов, подлежащих аудиту .....	<b>67</b>

<b>Глава 3. Стандарты аудита и профессиональная этика аудитора</b> .....	69
<b>3.1. Правила (стандарты) аудита в Российской Федерации</b> .....	69
Планирование аудита 71 ✓	
Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита 72	
Аудиторские доказательства 72	
Использование работы эксперта 73	
Аудиторская выборка 74	
Документирование аудита 74	
Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности 75	
Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита 76 ✓	
Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности 77	
Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности 78	
Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита 79	
Существенность и аудиторский риск 80	
Аналитические процедуры 81	
Аудит в условиях компьютерной обработки данных 82	
Образование аудитора 83	
Новые правила (стандарты) аудиторской деятельности 83	
<b>3.2. Общепринятые стандарты аудита</b> .....	84
<b>3.3. Профессиональная этика аудитора</b> .....	85
Приложение 3.1 .....	97
<b>Глава 4. Техника аудита</b> .....	116
<b>4.1. Порядок проведения аудиторской проверки</b> .....	116
<b>4.2. Существенность в аудите</b> .....	119
Определение понятия существенности 119	
Определение уровня существенности в мировой практике 122	
Требования к определению уровня существенности в России 123	
Пример определения уровня существенности 126	
Применение принципа существенности при анализе результатов аудита 128	
<b>4.3. Аудиторские риски</b> .....	136

Компоненты аудиторского риска и их взаимосвязь	137
Внутрихозяйственный риск	141
Риск средств контроля	145
Риск необнаружения	147
<b>4.4. Получение доказательств в аудите</b>	<b>150</b>
Порядок получения аудиторских доказательств	150
Критерии правильности статей бухгалтерской отчетности	153
Аудиторские процедуры	157
Способы получения аудиторских доказательств	160
<b>4.5. Документирование аудита</b>	<b>173</b>
<b>4.6. Аналитические процедуры</b>	<b>186</b>
<b>4.7. Выборка в аудите</b>	<b>198</b>
Основные принципы выборочных проверок в аудите	200
Принятие решения о проведении выборочной проверки	202
Определение совокупности данных, которая будет подвергнута выборочной проверке	205
Определение элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов	207
Определение числа элементов выборки, имеющих сальдо	207
Определение числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета	210
Методы отбора элементов выборки	211
Метод случайной выборки	212
Метод выборки с постоянным интервалом	214
Осуществление аудиторских процедур в ходе выборки	219
Анализ результатов выборочного исследования	220
<b>4.8. Распределение полномочий между членами группы специалистов в ходе выполнения аудиторского задания</b>	<b>226</b>
<b>4.9. Контроль качества работы в аудите</b>	<b>233</b>
Приложение 4.1	243
Приложение 4.2	247
Приложение 4.3	248
Приложение 4.4	249
Приложение 4.5	251
Приложение 4.6	253
Приложение 4.7	254
Приложение 4.8	255
Приложение 4.9	256
Приложение 4.10	257
Приложение 4.11	258

Приложение 4.12 .....	261
Приложение 4.13 .....	265
<b>Глава 5. Планирование аудита .....</b>	<b>269</b>
<b>5.1. Действия аудитора в начале проверки .....</b>	<b>269</b>
<b>5.2. Предварительное знакомство аудитора с клиентом .....</b>	<b>270</b>
<b>5.3. Письмо-обязательство и договор на проведение аудита .....</b>	<b>283</b>
<b>5.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета клиента .....</b>	<b>292</b>
<b>5.5. Изучение и оценка системы внутреннего контроля клиента .....</b>	<b>297</b>
<i>Составляющие системы внутреннего контроля</i> <i>экономического субъекта</i> 297	
<i>Оценка контрольной среды</i> 299	
<i>Надежность средств контроля</i> 302	
<i>Методы оценки надежности системы внутреннего контроля</i> 307	
<b>5.6. Порядок подготовки общего плана и программы аудита .....</b>	<b>314</b>
✓ <i>Общие требования к подготовке плана и программы аудита</i> 315	
✓ <i>Подготовка общего плана аудита</i> 316	
✓ <i>Подготовка программы аудита</i> 320	
<b>5.7. Планирование аудита в условиях компьютерной обработки данных (КОД) ....</b>	<b>324</b>
<i>Общие требования к проведению аудита в условиях КОД</i> 324	
<i>Документирование информации, связанной с системой КОД</i> 327	
<i>Компьютерные средства аудита</i> 335	
Приложение 5.1 .....	337
Приложение 5.2 .....	341
Приложение 5.3 .....	345
Приложение 5.4 .....	355
Приложение 5.5 .....	362
Приложение 5.6 .....	363
Приложение 5.7 .....	364
Приложение 5.8 .....	374
Приложение 5.9 .....	379
Приложение 5.10 .....	381
Приложение 5.11 .....	384
Приложение 5.12 .....	385
Приложение 5.13 .....	386
<b>Глава 6. Проведение аудита .....</b>	<b>389</b>
<b>6.1. Бухгалтерская отчетность экономического субъекта</b> <i>как информационная база аудита .....</i>	<b>389</b>

✓ <b>6.2. Цели аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта и способы их достижения</b> .....	396
<i>Понятие дезагрегирования бухгалтерской отчетности.</i>	
<i>Основные этапы дезагрегирования</i>	397
<i>Пообъектный подход к проведению аудита</i>	401
<i>Циклический подход к проведению аудита</i>	402
<b>6.3. Аудит системных вопросов</b> .....	410
<i>Аудит правоустанавливающих документов, правовая экспертиза договоров</i>	411
<i>Аудит учетной политики экономического субъекта</i>	413
<b>6.4. Аудит цикла приобретения</b> .....	415
<b>6.5. Аудит цикла производства</b> .....	423
<b>6.6. Аудит цикла реализации и формирования финансового результата</b> .....	429
<b>6.7. Аудит цикла оплаты</b> .....	434
<b>Приложение 6.1</b> .....	438
<b>Глава 7. Завершение аудита</b> .....	439
<b>7.1. Работа аудитора на завершающем этапе аудита</b> .....	439
<i>Документирование завершающего этапа аудита</i>	439
<i>Подробная внутренняя проверка качества аудита</i>	442
<i>Промежуточная внутренняя проверка качества аудита</i>	445
<i>Обзорная внутренняя проверка качества аудита</i>	448
<b>7.2. Общие требования к составлению аудиторского заключения</b> .....	452
<i>Порядок подготовки аудиторского заключения</i>	452
<i>Структура аудиторского заключения</i>	455
<i>Формы аудиторского заключения</i>	458
<i>Форма аудиторского заключения, предусмотренная международными стандартами аудита</i>	463
<b>7.3. Безусловно положительное аудиторское заключение</b> .....	464
<i>Структура и содержание безусловно положительного аудиторского заключения</i>	464
<i>Безусловно положительное аудиторское заключение с объяснительным абзацем</i>	471
<i>Выражение сомнения в возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом</i>	472
<i>Отражение в итоговой части аудиторского заключения информации о неопределенных обязательствах</i>	475
<i>Выдача аудиторского заключения на бухгалтерскую отчетность со списком поправок к ней</i>	476

<b>7.4.</b> Формы аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного .....	477
<i>Условно положительное аудиторское заключение</i>	478
<i>Отрицательное аудиторское заключение</i>	478
<i>Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения     о достоверности бухгалтерской отчетности</i>	479
<b>7.5.</b> События, произошедшие после даты составления и представления бухгалтерской отчетности .....	480
<i>Основные даты, связанные с подготовкой бухгалтерской отчетности     и аудиторского заключения</i>	481
<i>События, произошедшие после отчетной даты,     но до даты подписания аудиторского заключения</i>	486
<i>События, произошедшие после даты подписания     аудиторского заключения, но до даты представления     бухгалтерской отчетности пользователям</i>	490
<i>События, произошедшие после даты представления     бухгалтерской отчетности пользователям</i>	492
<b>7.6.</b> Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита .....	495
Приложение 7.1 .....	509
Приложение 7.2 .....	510
Приложение 7.3 .....	511
Приложение 7.4 .....	512
Приложение 7.5 .....	513
Приложение 7.6 .....	515
Приложение 7.7 .....	517
Приложение 7.8 .....	518
Приложение 7.9 .....	520
Приложение 7.10 .....	521
Приложение 7.11 .....	522
Приложение 7.12 .....	526
Приложение 7.13 .....	528
Приложение 7.14 .....	530
Приложение 7.15 .....	532
Приложение 7.16 .....	534
Приложение 7.17 .....	535
<b>Литература</b> .....	539

# ПОНЯТИЕ АУДИТА И ЕГО СОДЕРЖАНИЕ

# 1

На рубеже 80—90-х годов нашего столетия в России возник новый вид деятельности, названный «аудит». С тех пор он получил широкое распространение, хотя как сравнительно новое явление находится еще на этапе становления.

Очевидно, что развитие отечественного аудита невозможно без внимательного изучения мировой теории и практики, существующих в этой области. Однако в процессе заимствования зарубежного опыта следует избегать двух крайностей. С одной стороны, не нужно заново изобретать велосипед, с другой — лучше воздержаться от слепого копирования международного опыта без адаптации его к национальным условиям. Затрудняет процесс адаптации достаточно вольное применение термина «аудит» на практике. Появились экологический аудит, инвестиционный аудит, налоговый аудит и т.д. Поэтому в первую очередь требуется четко определить сущность аудита, т.е. ответить на вопросы, что такое аудит и какова его сущность и содержание, является он специальным видом деятельности или это лишь проблемы перевода иностранного слова.

Анализу характерных черт, отличающих аудит от других видов деятельности, посвящен этот раздел.

## **1.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности: определения и содержание**

Слово «аудит» происходит от латинского *audio*, что буквально означает «он слышит», «слушающий». Этот перевод трактуется по-разному. Иногда аудитора сравнивают с хорошим врачом, который внимательно слушает больного. Безусловно, в каждом определении характеризуются какие-то черты аудита. Но, по-видимому, дословный перевод в совре-

менных условиях не столь уж важная задача. Для правильного восприятия накопленного мирового опыта гораздо важнее понять основные тенденции развития аудита. (Сразу оговоримся, что мы не ставим своей задачей описание всех этапов мирового становления аудита.)

За более чем 150-летний период аудит прошел несколько стадий развития, соответствующих определенному уровню экономических отношений, поскольку аудит как любой вид управленческой деятельности реально выполняет функции, необходимые в данной экономической среде.

Считается, что аудит в современном понимании начал формироваться в середине прошлого века в Англии в связи с мощным развитием рыночных отношений и отделением права собственности на капитал от фактического распоряжения капиталом. Становление рыночной экономики сопровождалось массовым банкротством компаний, часто вызванным не объективными экономическими причинами, а недобросовестностью и злоупотреблениями их управляющих. Разоренным акционерам была необходима защита, а потенциальным инвесторам и существующим акционерам — достоверная информация о состоянии дел в компаниях. В середине XIX в. группа бухгалтеров создала в Шотландии профессиональное объединение, целью деятельности которого являлась проверка любых предоставленных ей финансовых отчетов<sup>1</sup>. Эти бухгалтеры, назвавшиеся аудиторами, исходили из того, что не может быть обмана там, где всем известно, что он есть, однако после аудирования вероятность возможного обмана снижается, если есть подпись (подтверждение) проверяющего [56, с. 6]. Основными чертами личности аудитора прошлого века были его безупречная порядочность, честность и независимость. Задача аудита состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности и правильности счетов компаний. В результатах аудиторской деятельности главным образом были заинтересованы собственники, имевшие высокие шансы потери капитала не только

<sup>1</sup> В западной англоязычной литературе принят термин *financial report* или *financial statements* (буквально финансовый отчет или финансовая отчетность), во Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации [9, п. 5, 9, 11 «а», 16 «б», 18 «в»] используется термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» или «бухгалтерский (финансовый) учет». В российских нормативных актах последних лет последовательно используются термины «бухгалтерский учет» и «бухгалтерская отчетность» и нигде не встречается применительно к учету и отчетности прилагательное «финансовый».

Авторы использовали принятые у нас в настоящее время в качестве основных термины «бухгалтерский учет» и «бухгалтерская отчетность», за исключением случаев прямых цитат или пересказа источников, где авторами (редакторами переводов) применяются термины, упоминаемые выше.

вследствие объективных экономических причин, но и в связи с недобросовестностью управляющих.

В 1844 г. в Англии принят ряд законов, предусматривающих проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов для представления акционерам. Позднее законы об обязательном аудите вступили в действие и в других странах (например, во Франции в 1867 г. и в США в 1937 г.).

В 40-е годы XX в. основное внимание в рамках аудиторской деятельности стали уделять обзору и оценке действующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятиях с последующим исследованием бухгалтерских записей в областях с наибольшим риском его деятельности. В этой связи в результатах аудита заинтересованы не только собственники, но и экономические субъекты как самостоятельно хозяйствующие единицы, поскольку их развитие невозможно без участия добросовестных заинтересованных партнеров. Да и для привлечения инвесторов в условиях рынка нужно выглядеть преуспевающими.

С увеличением объемов и усложнением содержания деятельности предприятий требования к системе учета и отчетности стали более высокими. Появились новые методы и формы ведения бухгалтерского учета, в том числе с применением компьютерных систем. Бухгалтерская (финансовая) отчетность превратилась в своеобразный язык бизнеса и основной источник информации о финансовом и имущественном положении предприятия. Информация является самым дорогим товаром в условиях рыночных отношений, на котором базируются управленческие решения заинтересованных в партнерских отношениях субъектов. Для того чтобы информация была полноценной, пользователь должен быть уверен в достоверности данных бухгалтерской отчетности. Но одного честного слова для нормальных взаимоотношений между реальными и потенциальными партнерами не всегда достаточно, поэтому возникла объективная необходимость в специальном институте доверенных специалистов с квалификацией, соответствующей определенной системе профессиональных и моральных критериев, мнение которых могло бы служить гарантом достоверности информации.

В этой ситуации задачей аудитора является не поиск конкретных ошибок и отклонений, а формирование мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных аспектах.

С течением времени в экономически развитых странах появилась развитая, детализированная законодательная база и сформировался жесткий свод профессиональных требований и стандартов, стали дей-

ствовать унифицированные правила аудиторской деятельности, гарантирующие клиентам соответствующую квалификацию auditors и защищающие их от недобросовестного аудита.

Создание системы международных хозяйственных связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, что позволило расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчило сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран и дало возможность оценивать компетентность и профессионализм аудиторских фирм.

В настоящее время во многих странах институт аудита занимает твердые позиции и имеет широкое общественное признание. Однако несмотря на то, что аудит в странах с рыночной экономикой имеет более чем 150-летнюю историю, по мнению зарубежных исследователей, «становление аудита (типов, целей) — процесс достаточно длительный, он не закончился и в настоящее время» [62, с. 19].

Аудит в любой стране — лишь элемент ее финансово-экономической системы, что определяет его содержание и функции. Поэтому в разных странах приняты различные толкования термина «аудит».

В США Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (American Accounting Association (AAA) Committee on Basic Auditing Concepts) в 1973 г. дал определение, характеризующее как процесс, так и цели аудита: «Аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям».

Этот Комитет отмечает, что намеренно дал аудиту столь широкое определение, позволяющее отразить все «многообразие целей, какие может преследовать аудит, и все разнообразие предметов исследования, на которых может быть сосредоточено внимание в процессе конкретной аудиторской проверки» [62, с. 19—20].

В Великобритании Комитет по аудиторской практике выработал более простое определение аудита: «Независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом» [56, с. 13].

Аудит определяют так же, как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и отно-

сящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [58, с. 7].

В настоящее время на практике и в специальной литературе термин «аудит» часто применяют в достаточно широком смысле: к аудиту относят различные виды деятельности, суть которых — независимая проверка, оценка, экспертиза. Особенно большое количество таких видов деятельности рассматривается в учебниках американских авторов. При переводе на русский язык сложно выработать единый подход к трактовке терминов и критериев классификации видов аудита. Зарубежные специалисты сами отмечают, что «различия в деятельности разных категорий аудиторов порождает путаницу в терминологии» [71, с. 6]. Поэтому представляется целесообразным провести анализ текстов базовых учебников зарубежных авторов, переведенных на русский язык, с целью выявления основных критериев классификации видов аудита и определения сущности аудита как специфического вида деятельности.

В учебнике Дж. Робертсона [71] выделяются такие разновидности аудита, как внутренний и управленческий аудит, государственный аудит, аудит регулирующих органов.

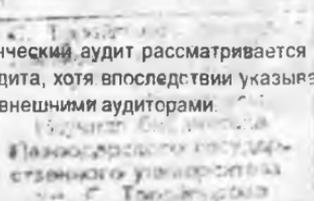
Под внутренним аудитом понимается осуществляемая в интересах организации независимая деятельность внутренних аудиторов по проверке и оценке работы организации. Целью такой деятельности является оказание членам организации помощи в повышении эффективности выполнения необходимых функций.

В качестве управленческого аудита<sup>2</sup> рассматривается деятельность внутренних и внешних аудиторов по изучению хозяйственных операций с целью выработки рекомендаций относительно экономичного и эффективного использования ресурсов, достижения конечного результата и выработки политики организации. Если управленческий аудит осуществляется внутренними аудиторами, то он выступает как элемент внутреннего аудита. Для внешних аудиторов управленческий аудит — вид консультационных услуг.

Понятие государственного аудита определено в декларациях Главного бюджетно-контрольного управления США (The United States General Accounting Office — GAO). Под государственным аудитом понимается как

<sup>2</sup> В учебнике Дж. Робертсона управленческий аудит рассматривается в первую очередь как разновидность внутреннего аудита, хотя впоследствии указывается, что управленческий аудит может выполняться и внешними аудиторами.

465707



финансовый, так и управленческий аудит. В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается, во-первых, точно ли представлены в финансовых отчетах финансовое положение, результаты деятельности в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами и, во-вторых, действует ли проверяемая организация в соответствии с законодательством. В управленческий аудит включаются программы проверки экономичности и эффективности работы. Осуществляют государственный аудит аудиторы GAO, которые являются внутренними аудиторами на федеральном уровне и одновременно внешними аудиторами по отношению к проверяемым государственным органам.

Как разновидность аудита выделяется деятельность аудиторов регулирующих органов. Например, аудиторы Главного налогового управления США определяют правильность исчисления суммы облагаемого дохода в налоговых декларациях налогоплательщиков и соответствие деклараций стандартам налогового законодательства. Аудиторы-контролеры федерального банка или банков штатов проверяют банки, сберегательные и кредитные ассоциации и прочие финансовые институты, собирая данные об их платежеспособности и соблюдении ими банковского или другого законодательства.

Таким образом, можно сделать вывод, что критерием классификации в названном выше учебнике выбран исполнитель аудита.

В учебнике по аудиту Аренса и Лоббека [58] выделяются два вида аудита: операционный (управленческий) аудит и аудит на соответствие.

Термины «операционный аудит» и «управленческий аудит» применяются в качестве синонимов. Проводится аудит этого вида внутрихозяйственными аудиторами и аудиторскими фирмами как проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки ее производительности и эффективности. Результатом аудита является передача управленческому персоналу рекомендаций по совершенствованию деятельности.

Цель аудита на соответствие — проверка соблюдения хозяйственной системой (персоналом) правил и процедур, предписанных вышестоящим руководством. Заказчиками аудита этого вида могут быть администрация частного предприятия, правительство, налоговые органы, а исполнителями — аудиторы внутренней налоговой службы, Главного бюджетно-контрольного управления США, внутрихозяйственные аудиторы и аудиторские фирмы.

За критерий классификации в учебнике Аренса и Лоббека приняты цели аудита.

В учебнике «Аудит Монтгомери» [62] выделяют проверки на соответствие и операционный аудит.

Осуществляемые внешними и внутренними аудиторскими проверками на соответствие предназначены для выявления соблюдения организацией конкретных правил, законов, пунктов договоров, которые оказывают воздействие на результаты хозяйственных операций или данные отчетов. В качестве примеров приводятся проверки уплаты налогов, аудит разделов финансовой отчетности.

Операционный аудит, проводимый внешними, внутренними и государственными аудиторскими, представляет собой проверку выполнения смет и целевых программ. Среди задач аудита целевых программ можно выделить:

- ◆ определение степени достижения запланированных показателей, например установленной законодательством величины прибыли;
- ◆ анализ эффективности работы организации;
- ◆ проверку соблюдения требований законодательства и других нормативных актов.

Можно сделать вывод, что в анализируемом учебнике виды аудита классифицированы в соответствии с критерием «цели аудита».

По результатам анализа информации из приведенных выше источников можно сформулировать наиболее общие критерии классификации аудита по видам, проиллюстрированные на рис. 1.1.

Аудит на соответствие принятым требованиям проводится в целях установления:

- ◆ соответствия бухгалтерской отчетности принципам бухгалтерского учета;
- ◆ соответствия действий налогоплательщиков требованиям налогового законодательства;
- ◆ соответствия деятельности государственных организаций установленным вышестоящими органами предписаниям;
- ◆ соответствия действий внутренних подразделений организации требованиям и правилам, закрепленным распоряжениями администрации, и т.д.

В зависимости от поставленных целей аудит на соответствие:

- ◆ может проводиться как внутренними, так и внешними по отношению к аудируемому субъекту аудиторскими;
- ◆ предполагает предоставление его результатов как для внешних, так и для внутренних пользователей.



Рис. 1.1. Критерии классификации аудита по видам

Операционный аудит осуществляется в целях определения степени экономичности и эффективности функционирования субъекта аудита, а также для выработки управленческих рекомендаций.

В зависимости от поставленных целей операционный аудит проводится:

- ◆ на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях;
- ◆ внешними или внутренними аудиторами;
- ◆ в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По критерию «исполнители аудита» можно выделить:

- ◆ аудит, выполняемый внешними по отношению к субъекту аудита аудиторами (внешний аудит);
- ◆ аудит, выполняемый внутренними по отношению к субъекту аудита аудиторами (внутренний аудит).

В этой связи следует обратить внимание на следующие моменты: внутренние аудиторы обычно являются сотрудниками той организации, об аудите которой идет речь, внешние — сотрудниками независимых

аудиторских фирм либо государственными аудиторами (аудиторами регулирующих органов).

Термины «независимый аудитор», «внешний аудитор», как правило, относятся к сотрудникам независимых аудиторских фирм. Однако принцип независимости должен соблюдаться и внешними, и внутренними аудиторами. Это означает, что мнение внутреннего аудитора должно быть объективным и не должно зависеть от мнений руководства или сотрудников организации, а мнение внешнего аудитора должно формироваться без влияния аудируемого субъекта или третьих лиц, при отсутствии финансовой заинтересованности и зависимости от аудируемого субъекта.

Для классификации аудита важное значение имеет определение пользователя его результатов. В зависимости от поставленных целей такими пользователями могут быть и внешние по отношению к аудируемому субъекту контрагенты, и сам аудируемый субъект. При этом справедливо утверждать, что если изначально в качестве пользователя результатов аудита определен аудируемый субъект, то эти результаты едва ли станут доступны внешним пользователям. Результаты аудита, проводимого в интересах внешних пользователей, зачастую полезны субъектам аудита и востребованы ими. В данной ситуации следует определить основного пользователя результатов аудита.

Из сказанного выше можно сделать вывод о том, что термин «аудит» применяется в широком и в узком смысле. В узком смысле он тождествен терминам «финансовый аудит» [62], [71, с. 5], «внешний аудит» [56], [58, с. 12] и «аудит финансовой отчетности» [58].

В соответствии с приведенной классификацией можно выделить основные характеристики аудита в узком смысле как аудита финансовой отчетности:

- ♦ цель — аудит на соответствие финансовой отчетности требованиям принципов бухгалтерского учета;
- ♦ исполнитель — внешние аудиторы (сотрудники независимых аудиторских фирм);
- ♦ пользователи результатов — внешние по отношению к субъекту аудита контрагенты и сам субъект аудита.

В случае изменения хотя бы одной из характеристик проводимый аудит не может считаться аудитом финансовой отчетности в общепринятом понимании.

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA) в отчете № 1, посвященном аудиторским стандартам, так определил основную цель

аудита финансовой отчетности: «Составить мнение о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Отчет аудитора есть средство выражения его мнения или, в зависимости от обстоятельств, отказ дать заключение. Причем в любом случае аудитор сообщает, была ли проведена проверка в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами» [71, с. 5].

Наиболее популярным в последние годы считается такое определение: «Аудит — это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов». Под информационным риском здесь понимается вероятность того, что в финансовых отчетах, публикуемых компанией, содержатся ложные или неточные сведения [58, с. 7].

Емкое определение, характеризующее цель аудита в узком смысле, приводится в книге Р. Адамса «Аудит»: «Внешний аудит — аудиторская проверка, результатом которой является формирование мнения о верности и объективности финансовой отчетности» [71, с. 5].

Аудит финансовой отчетности базируется на предположении о том, что она будет использоваться разными группами для различных целей. Следовательно, более эффективен вариант, когда один независимый аудитор выполняет аудит и делает заключение, на которое могут положиться все пользователи, нежели тот, при котором каждый пользователь проводил бы свой собственный аудит. Получить дополнительную информацию пользователи могут от собственных аудиторов [58, с. 12].

Подытоживая сказанное выше, отметим, что термин «аудит» применяется в первую очередь для определения специфического вида деятельности — аудита финансовой отчетности. По нашему мнению, это его первоначальное и единственно правильно употребляемое значение. На практике и в специальной литературе термин «аудит» применяют для обозначения деятельности по проведению целевых независимых экспертиз и проверок, чем подчеркивается независимый по отношению к проверяемому субъекту характер этого вида деятельности.

## **1.2. Аудит и аудиторская деятельность в России**

Понятийный аппарат аудиторской деятельности находится в стадии формирования и за рубежом, и в России. В регулирующих аудиторскую деятельность нормативных актах и в аудиторской практике до на-

стоящего времени не сложилось однозначного определения таких понятий, как «аудиторская деятельность», «аудит», «аудиторская проверка», «аудиторские услуги».

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации [9, п. 3]<sup>3</sup> «аудиторская деятельность — аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг».

В этом же нормативном акте в качестве основной цели аудиторской деятельности названо установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации [9, п. 5].

Из приведенного определения иногда делают вывод, что понятия «аудиторская деятельность» и «аудит» идентичны.

Более широкая, чем во Временных правилах, трактовка терминов «аудит», «аудиторская деятельность», «аудиторская проверка», «услуги, сопутствующие аудиту» приведена в Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [66]:

**«АУДИТ** — предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

#### **ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ АУДИТОРСКАЯ —**

1) с точки зрения Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации — понятие, тождественное аудиту;

2) с точки зрения правил (стандартов) аудиторской деятельности и опыта работы аудиторов в последующие годы — более широкое понятие, определяющее деятельность аудиторов, включающее как собствен-

---

<sup>3</sup> До принятия закона об аудиторской деятельности являются основным нормативным актом, регулирующим аудиторскую деятельность в России.

но аудит (аудиторскую проверку с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности), так и сопутствующие аудиту услуги.

**ПРОВЕРКА АУДИТОРСКАЯ** — мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта.

**УСЛУГИ, СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТУ**, — услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) помимо собственно проведения аудиторских проверок.

Таким образом, исходя из содержания действующих нормативных актов и сложившейся практики можно дать следующее определение, включающее приведенные выше основные термины: аудиторская деятельность — это предпринимательская деятельность аудиторских фирм (аудиторов) по осуществлению аудиторских проверок (аудита) и оказанию иных, сопутствующих аудиту, услуг.

Структура аудиторской деятельности представлена на рис. 1.2.

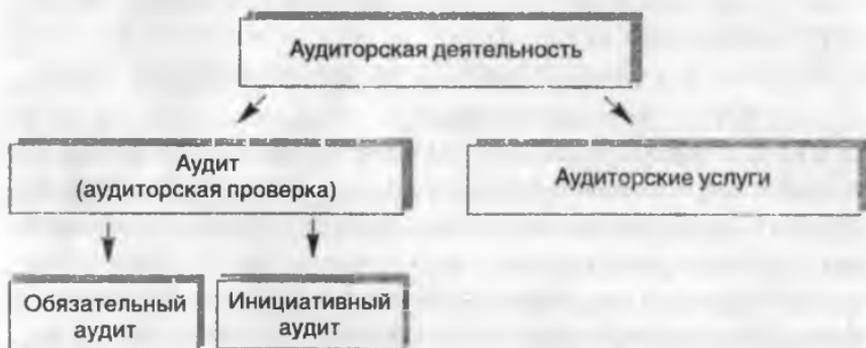


Рис. 1.2. Структура аудиторской деятельности в России

**Аудиторская деятельность** является особым видом деятельности: аудиторские организации (независимые аудиторы) не имеют права заниматься какими-либо иными видами предпринимательской деятельности.

Аудиторская деятельность может осуществляться аудиторами (физическими лицами) и аудиторскими организациями (юридическими лицами) после государственной регистрации их в качестве субъектов предпринимательства, получения лицензии на осуществление аудитор-

ской деятельности, включения в Государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм.

**Аудит (аудиторская проверка)** может быть определен как независимая вневедомственная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и финансовых обязательств и требований экономических субъектов в целях установления достоверности этой отчетности и совершенных экономическими субъектами финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудит подразделяется на **обязательный** и **инициативный**. Обязательный аудит проводится экономическими субъектами в случаях, прямо предусмотренных действующими нормативными актами, инициативный — по решению экономического субъекта.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. № 1355 [18] ежегодному аудиту в обязательном порядке подлежит бухгалтерская отчетность экономических субъектов, деятельность которых отвечает хотя бы одному из приведенных ниже критериев:

- ◆ имеющих организационно-правовую форму открытого акционерного общества независимо от числа участников (акционеров) и размера уставного капитала;

- ◆ имеющих в уставном капитале (уставном фонде) долю, принадлежащую иностранным инвесторам;

- ◆ имеющих объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда, независимо от сферы деятельности;

- ◆ имеющих сумму активов баланса, превышающую на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда<sup>4</sup>.

Кроме того, ежегодной аудиторской проверке подлежит отчетность:

- ◆ банков и других кредитных организаций;

- ◆ страховых организаций и обществ взаимного страхования;

- ◆ товарных и фондовых бирж;

- ◆ инвестиционных институтов (инвестиционных и чековых инвестиционных фондов, холдинговых компаний);

<sup>4</sup> На практике под суммой активов баланса, как правило, понимают валюту баланса.

- ♦ внебюджетных фондов, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- ♦ других экономических субъектов, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации.

Прокомментируем применение критериев обязательного аудита, приведенных выше.

Существует точка зрения, согласно которой обязательной аудиторской проверке подлежит отчетность открытых акционерных обществ с численностью акционеров более 100. Такое условие было установлено в первоначальном тексте Постановления Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. № 1355 [18], но отменено Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1995 г. № 408 [14]. В настоящее время обязательному аудиту подлежит отчетность открытых акционерных обществ независимо от числа акционеров.

С точки зрения наличия в уставном капитале экономического субъекта иностранных инвестиций: во-первых, не имеет значения размер доли иностранного инвестора (даже если это 1%); во-вторых, к иностранным инвесторам среди прочих относятся организации, являющиеся резидентами всех бывших союзных республик; в-третьих, не играет роли факт ведения и объемы хозяйственной деятельности (деятельность может вообще не вестись, однако это не освобождает организацию от проведения обязательной аудиторской проверки).

Временными правилами [9, п. 7] предусмотрена ответственность экономических субъектов за уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки или препятствование ее проведению:

- ♦ штраф с экономического субъекта в размере от 100- до 500-кратной установленной законом минимальной оплаты труда;
- ♦ штраф с руководителя (руководителей) экономического субъекта в размере от 50- до 100-кратной установленной законом минимальной оплаты труда.

Взыскание может проводиться на основании решения суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, государственной налоговой службы и налоговой полиции.

В соответствии с Временными правилами особым видом обязательного аудита является аудит, проводимый аудиторскими фирмами по поручению государственных органов. В соответствии с процессуальным

законодательством Российской Федерации такое поручение может быть выдано органом дознания или следователем (при наличии санкции прокурора), прокурором, судом и арбитражным судом (при наличии в производстве указанных органов возбужденного уголовного дела, принятого к производству гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду). Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основаниями для возбуждения уголовного дела, принятия к производству гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду [1, ст. 45, 52, 66, 68], [4, ст. 49, 74—78, 163, 175, 180, 181], [5, ст. 70, 78, 80—82, 184—194, 275, 279, 288—290].

Очевидно, что речь идет не об обязательном аудите. Проведение проверок по поручению государственных органов можно отнести к порученческому аудиту, который отличен от обязательного по целям и пользователям результатов проверки и, таким образом, не является собственно аудитом. Для достижения целей проверки, проводимой аудиторскими фирмами по поручению государственных органов, используются специфические методы, во многом аналогичные методам судебно-бухгалтерских экспертиз. Порядок проведения судебно-бухгалтерских экспертиз и оформления их результатов регулируется не правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а процессуальным законодательством Российской Федерации и Инструкцией о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР, утвержденной Минюстом СССР по согласованию с Прокуратурой СССР, Верховным Судом СССР, МВД СССР 2 июля 1987 г. № К-8-463 [25].

Аудит (даже обязательный) не заменяет финансового контроля за деятельностью экономических субъектов, проводимого в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами.

Экономические субъекты по собственной инициативе могут обратиться в аудиторскую фирму за оказанием аудиторских услуг.

К аудиторским относятся услуги:

- ◆ по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета;
- ◆ по составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ◆ по анализу хозяйственно-финансовой деятельности;
- ◆ по оценке активов и пассивов экономического субъекта;
- ◆ по консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации;

- ◆ по проведению обучения;
- ◆ другие услуги по профилю деятельности аудиторской фирмы.

Как показывает мировой опыт, «оказание... сопутствующих услуг становится в последние годы преобладающим в деятельности многих аудиторских фирм тех стран, где это разрешено законодательством (например, в Англии), и даже в странах, где аудит не предусматривает оказание дополнительных услуг (например, во Франции), фирмы изыскивают возможности ведения деятельности разнообразного характера» [75, с. 7].

Подытоживая сказанное выше, отметим, что далее в нашей книге термин «аудит» будет трактоваться как независимая предпринимательская деятельность внешних аудиторов (аудиторских фирм) по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов в целях установления достоверности их бухгалтерской (финансовой) отчетности и совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Аудиторская проверка рассматривается как процесс сбора, оценки и анализа аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, имеющий своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта.

### **1.3. Состояние рынка аудиторских услуг в России**

Очередной этап развития аудита в России начался в 1987 г. и был связан с необходимостью проведения проверок и консультирования совместных предприятий, созданных на территории Российской Федерации с участием иностранного капитала.

По мере развития рыночных отношений и роста потребности в достоверной экономической информации об имущественном и финансовом состоянии хозяйствующих субъектов, обеспечивающей интересы собственников, акционеров, инвесторов, кредиторов, других заинтересованных внешних контрагентов и дающей им определенные гарантии, увеличивается потребность в аудиторских услугах и у прочих хозяйствующих субъектов.

В настоящее время можно говорить о том, что в России сформировался рынок аудиторских фирм. По данным лицензирующих органов, на 1 января 1997 г. было выдано 7011 лицензий на право осуществления об-

шего аудита, 276 лицензий — на право осуществления аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов [73, с. 11].

В территориальном разрезе (по субъектам Федерации) предложение на рынке аудиторских услуг распределяется весьма неравномерно. По состоянию на 14 октября 1996 г. из 5691 лицензий, выданных на осуществление общего аудита, 26% было сосредоточено в Москве. В двенадцати субъектах Федерации за этот же период выдано от 100 до 352 лицензий. В то же время в шести субъектах Федерации число лицензий не превышало 4 [73, с. 11].

Работающие на российском рынке аудиторские фирмы можно условно разделить на четыре группы.

- 1) аудиторские фирмы «большой пятерки» (ранее «большой шестерки»<sup>5</sup>);
- 2) иные иностранные аудиторские и консалтинговые фирмы;
- 3) несколько десятков ведущих национальных аудиторских фирм;
- 4) средние и мелкие национальные аудиторские фирмы.

Фирмы «большой пятерки» занимают лидирующие позиции. Это связано и с их мощным экономическим потенциалом, и с создаваемой десятилетиями деловой репутацией, которая в сфере оказания аудиторских услуг имеет первостепенное значение. Присутствие на российском рынке ведущих аудиторских фирм мира и международных объединений аудиторских фирм играет большую роль в практическом распространении международных стандартов аудита и передовых методов работы. Для примера приведем перечень ведущих аудиторских фирм мира и показатели их работы за 1996 и 1997 гг. (табл. 1.1).

Таблица 1.1

**Характеристика деятельности  
аудиторско-консультационных фирм мира, 1996—1997 гг.**

№ п/п	Наименование фирмы	Годовой доход за 1997 финансовый год, млн дол. [67, с. 73]	Годовой доход за 1996 финансовый год, млн дол. [76], [69]	Число офисов в 1997 г.
1	Andersen Worldwide	11 300,0	9 498,5	389
2	Ernst & Young	9 100,0	7 800,0	676
3	KPMG	9 000,0	8 100,0	844
4	Coopers & Lybrand	7 541,0	6 800,0	760

<sup>5</sup> Произошло слияние фирм «Coopers & Lybrand» и «Price Waterhouse» (теперь это единая фирма «Price Waterhouse Coopers»).

Продолжение

№ п/п	Наименование фирмы	Годовой доход за 1997 финансовый год, млн дол. [67, с. 73]	Годовой доход за 1996 финансовый год, млн дол. [76], [69]	Число офисов в 1997 г.
5	Deloitte Touche Tohatsu International	7 400,0	6 500,0	688
6	Price Waterhouse	5 620,0	5 020,0	414
7	BDO Binder	1 450,0	1 330,0	493
8	Grant Thornton International	1 402,7	1 284,5	557
9	Moores Rowland International	1 063,0	1 005,0	630
10	RSM International	1 060,4	944,5	487
11	Summit International	813,9	821,8	382
12	Horwath International	810,0	691,0	313
13	Pannell Kerr Forster	755,9	735,2	416
14	Nexia International	698,0	632,0	313
15	HLB International	534,0	564,0	352

По мере расширения рынка аудиторских услуг серьезную конкуренцию ведущим мировым фирмам стали составлять ведущие национальные аудиторские фирмы. Некоторые из них вошли в международные организации аудиторско-консультационных фирм, что повысило статус национального аудита. Для примера приведем перечень ведущих национальных организаций и отдельные показатели их работы за 1996 г. и I полугодие 1997 г. (табл. 1.2).

Таблица 1.2

**Характеристика крупнейших российских аудиторско-консультационных организаций по итогам 1996 г. и I полугодия 1997 г.**

№ п/п	Наименование организации	Выручка материнской компании за первое полугодие 1997 г., млн руб. [67, с. 62]	Выручка материнской компании за 1996 г., млн руб. [70]
1	Юникон	41 287	
2	Росэкспертиза	26 351	35 026
3	ФБК	15 451	24 421
4	Гориславцев и К	10 244	9 318
5	МКПЦН	9 032	19 489
6	РУСАУДИТ МАРИЛЛИОН	8 844	10 816
7	Руфаудит	8 123	10 907
8	Топ-Аудит	7 861	11 421
9	Бизнес-Аудит	7 489	13 392
10	Новгородаудит	5 773	

Продолжение

№ п/п	Наименование организации	Выручка материнской компании за первое полугодие 1997 г., млн руб. [67, с. 62]	Выручка материнской компании за 1996 г., млн руб. [70]
11	Финэскорт	5 452	8 159
12	Аудитинформ	5 010	
13	Внешаудит	4 236	
14	Арни	4 200	7 230
15	Балт-Аудит-Эксперт	3 802	

Аудиторские фирмы, действующие на российском рынке, по своим характеристикам весьма разнородны, различен и качественный уровень оказываемых ими услуг. Однако можно с уверенностью сказать, что с 1993 г., когда были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации [9], качественно изменилось мнение аудиторов и заинтересованных экономических субъектов относительно целей и задач аудита.

Тенденции развития российского аудиторско-консультационного рынка отчетливо проявились в 1996 г., например, Мировой Банк впервые доверил аудит своего займа российским аудиторским фирмам. (В 1997 г. такие проекты исчислялись уже десятками.) Осенью 1996 г. состоялся конкурс на право аудита Центрального банка Российской Федерации. Приглашение участвовать получили фирмы «большой шестерки» и десять крупнейших российских компаний. До этого аудиторами Банка России выступали только западные фирмы. В ходе многоступенчатой процедуры отбора западные фирмы не выдержали конкуренции. В результате были выбраны две отечественные фирмы. Затем специальная комиссия и соответствующий комитет Государственной Думы большинством голосов рекомендовали одну из них назначить аудитором Банка России.

Осенью 1996 г. состоялись также конкурсы по программе Европейского банка, выделившего средства на аудиторско-консультационное исследование РАО «Газпром», Сбербанка, Внешторгбанка, РАО «ЕЭС», «Азрофлота», «Норильского никеля» и др. Свои предложения на конкурс направили фирмы «большой шестерки» и крупнейшие российские фирмы. В итоге в шести из семи тендеров победили россияне.

Тендер интересен тем, что на ряд проектов фирмы «большой шестерки» вышли в консорциуме с российскими аудиторскими фирмами. По ряду проектов фирмы «большой шестерки» согласились на роль суб-

подрядчиков ведущих отечественных аудиторско-консультационных фирм. Таким образом, они в очередной раз, хотя и косвенно, признали соответствие квалификации специалистов российских фирм международным стандартам [68, с. 70].

Однако следует учитывать российские экономические условия, в которых работают аудиторские фирмы.

Во-первых, нельзя говорить о том, что заинтересованные в информации об экономическом субъекте пользователи (собственники, инвесторы, кредиторы, покупатели, поставщики) в полной мере воспринимают бухгалтерскую отчетность как информационную базу для принятия управленческих решений.

Класс реальных собственников еще только начинает формироваться. Многочисленных мелких акционеров эффективность управления предприятием интересует зачастую только в краткосрочной перспективе (в связи с выплатами дивидендов за отчетный год), а невысокий уровень экономических знаний не позволяет им объективно оценивать состояние и тенденции развития данного предприятия.

Во-вторых, в настоящее время основное содержание управленческой деятельности во многих российских организациях — это не расширение поля деятельности, а борьба за выживание. Причины этого явления различны, аудитор же видит повышенный интерес организаций к налоговым вопросам и равнодушное отношение к содержанию бухгалтерской отчетности как методу привлечения внешних инвесторов (несмотря на важность их привлечения в долгосрочной перспективе).

Кроме объективных причин бедственного положения многих организаций существуют субъективные причины: нередко управленцы разных уровней считают, что в современных условиях организации выгоднее выглядеть убыточной, нежели преуспевающей.

В-третьих, система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России долгое время была подчинена интересам одного основного пользователя бухгалтерской отчетности — налоговых органов. Процесс формирования отчетности, ориентированной на внешних пользователей, заинтересованных в достоверной информации о финансовом и имущественном положении организации, только начинается.

В-четвертых, аудитору часто приходится сталкиваться с работниками бухгалтерских и экономических служб организации, знания и навыки которых не всегда соответствуют современным требованиям, предъявляемым к экономическим отношениям, и, следовательно, к уровню развития бухгалтерского учета. Поэтому часто и руководство организации, и работники бухгалтерии расценивают суммы вознагра-

дений, выплаченных аудиторам, и как плату за минимизацию налоговых рисков, и как плату за обучение и консультирование сотрудников бухгалтерии, и как гарантию того, что вообще все будет хорошо, но только не как плату за формирование объективного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Порой положительное аудиторское заключение расценивается руководством организации как некая индульгенция.

В-пятых, практически во всех организациях аудит проводится при самой высокой степени риска, что обусловлено сложностью законодательной системы Российской Федерации, нестабильностью экономической обстановки почти во всех отраслях народного хозяйства, низким уровнем внутреннего контроля в организациях, а также отсутствием хорошо работающей системы нормативного регулирования аудиторской деятельности. Поэтому на данном этапе развития аудита в нашей стране необходимо внедрять в практику деятельности аудиторских фирм методики проверок, позволяющие повысить эффективность работ за счет применения интенсивных методов, апробированных в международной практике.

Такие методики должны использоваться с учетом:

- ◆ высокого аудиторского риска и, следовательно, необходимости получения аудиторских доказательств в отношении большого количества элементов проверяемой совокупности;
- ◆ налоговых рисков;
- ◆ необходимости достижения баланса интересов всех лиц, связанных с аудитом данного экономического субъекта и применением его результатов, в том числе и самих аудиторских фирм;
- ◆ объективного влияния внутренних и внешних факторов на снижение затрат труда и времени на аудиторские проверки.

Поступательное развитие рыночной экономики будет требовать все более широкого спектра услуг. Рынок станет более зрелым и русифицируется. Уже сейчас заметно преобладание российских аудиторских фирм в консалтинге, особенно в тех видах услуг, которые связаны с внутренними проблемами организаций.

Полезность управленческого консалтинга уже осознают наиболее грамотные российские бизнесмены (хотя спрос на аудиторские услуги, бухгалтерские и налоговые консультации пока преобладает), и ситуация начинает меняться.

Как отмечают некоторые авторы, «аудит и консалтинг соответствуют российскому национальному характеру. Россияне не склонны к методичной рутинной работе, и культура массового производства прижива-

ется с трудом. Но нам свойственны глубокое проникновение в суть вещей и творческий подход к решению любых проблем» [68, с. 72].

Безусловно, отечественный рынок профессиональных услуг будет развиваться и цивилизоваться только вместе с российским обществом. В этой связи трудно переоценить необходимость принятия закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Определяя тенденции развития рынка аудиторских услуг, систему регулирования аудиторской деятельности в России, следует учитывать правовые традиции, существующие в нашей стране, а также специфику экономики, которая долгие годы находилась под жестким контролем государства.

Уважение к праву, судебным решениям, пожалуй, никогда не было неизменным элементом нашей хозяйственной и предпринимательской деятельности. Во многом причиной тому служило слепое копирование западных вариантов правового регулирования экономических отношений, отсутствие ясного представления о роли государства в воздействии на становление и развитие предпринимательства. Как показывает практика, законодательство об аудите в России еще не способно органично воспринять те институты аудиторского права, которые существуют на Западе [57, с. 125].

Одна из задач нашей книги — дать читателю представление о том, как можно и как следует применять в России западные методы и приемы аудита.

## **2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России**

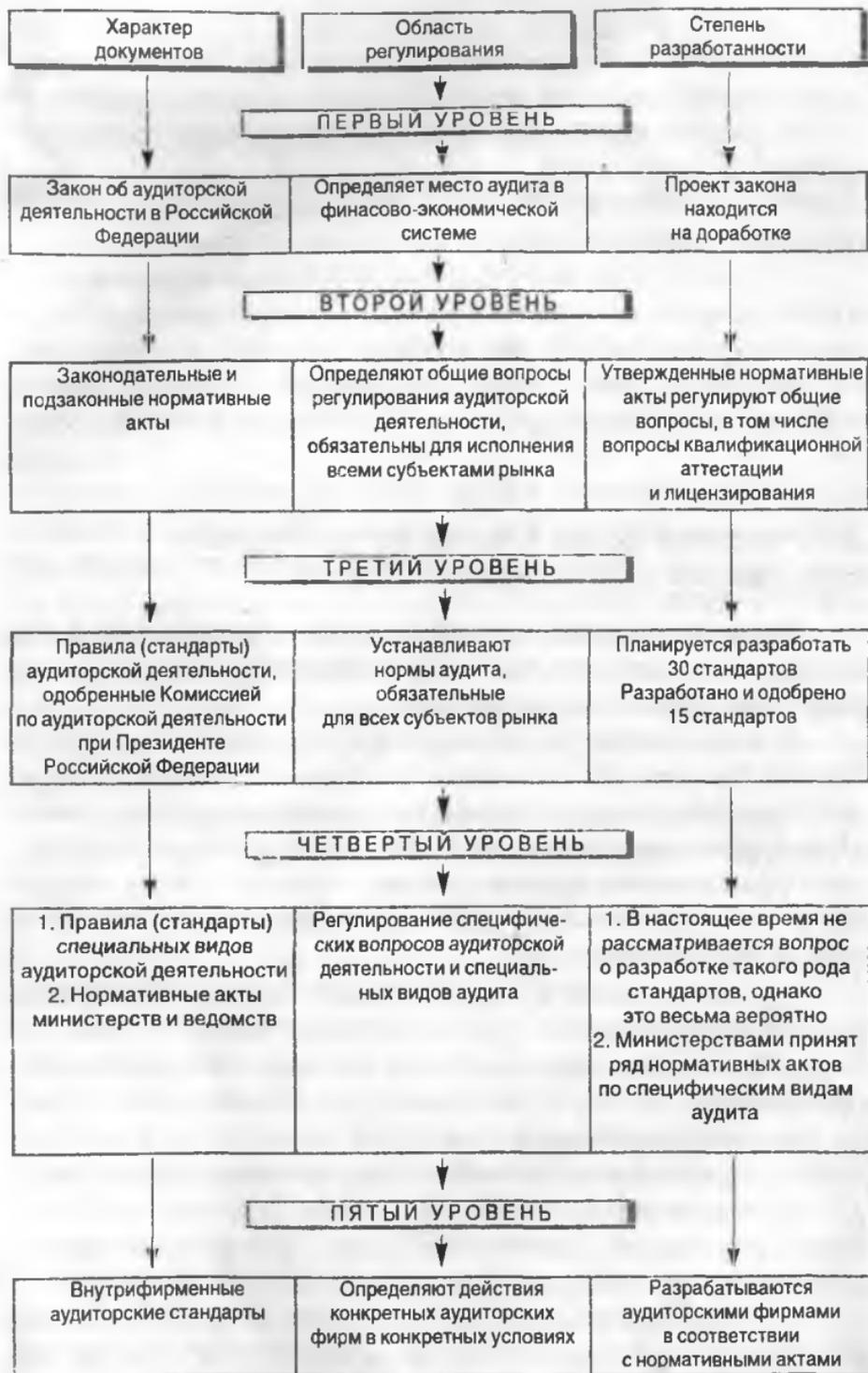
В мировой практике существуют две принципиально разные концепции регулирования аудиторской деятельности, во многом обусловленные задачами, решаемыми аудитом.

Первая концепция распространена в таких странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, где аудит ориентирован по большей части на интересы банков и государственных организаций как основных пользователей финансовой отчетности. В этих странах аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами, на которые фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция получила развитие в англоязычных странах, таких, как США и Великобритания, где аудиторская деятельность в некотором роде саморегулируется. Здесь аудит ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется главным образом профессиональными общественными аудиторскими объединениями.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Идет процесс структурирования органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение их роли и функций.

С начала 90-х годов принят ряд нормативных актов различных уровней, регулирующих вопросы организации аудиторской деятельности в Российской Федерации. По соподчиненности нормативных актов и их содержанию можно судить о складывающейся в России многоуровневой системе регулирования аудиторской деятельности, представленной на рис. 2.1.



**Рис. 2.1.** Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Федеральный закон, который регулировал бы аудиторскую деятельность в Российской Федерации, пока не принят, хотя проекты подготавливались неоднократно.

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, могут быть отнесены:

- ◆ распоряжения Президента Российской Федерации, регламентирующие создание и работу Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации [12], [13];

- ◆ Указ Президента Российской Федерации относительно сроков проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности [11];

- ◆ постановления Правительства Российской Федерации, касающиеся регулирования аудиторской деятельности [15], [18], [19], [20], [21];

- ◆ решения Комиссии по аудиторской деятельности и ЦАЛАКов [36], [37], [38], [39], [40]<sup>6</sup>.

К документам третьего уровня можно отнести правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности. На момент сдачи настоящей книги в набор в число таких документов входили следующие правила (стандарты):

- ◆ Аналитические процедуры [41];

- ◆ Аудит в условиях компьютерной обработки данных [42];

- ◆ Аудиторская выборка [43];

- ◆ Аудиторские доказательства [44];

- ◆ Внутрифирменный контроль качества аудита [44а];

- ◆ Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности [45];

- ◆ Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности [46];

- ◆ Документирование аудита [47];

- ◆ Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита [48];

- ◆ Использование работы эксперта [49];

- ◆ Образование аудитора [50];

---

<sup>6</sup> В настоящей книге основное внимание уделяется общим принципам аудита и соответственно в первую очередь даются ссылки на нормативные документы ЦАЛАКа Министерства финансов Российской Федерации. Специфические вопросы аудита кредитных организаций и комментарии к нормативным документам Банка России, касающимся вопросов аудита, здесь не рассматриваются.

- ◆ Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита [51];
- ◆ Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита [52];
- ◆ Планирование аудита [53];
- ◆ Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности [54];
- ◆ Существенность и аудиторский риск [55].

К правилам (стандартам) аудиторской деятельности обычно относятся Перечень терминов и определений, используемых в них, который обновляется и пополняется с одобрением Комиссией по аудиторской деятельности очередных правил (стандартов).

Четвертый уровень — это нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам, например [17], [29], [31]. Все нормативные документы этого уровня приняты не ранее 1997 г., и их дальнейшее действие будет зависеть от направления развития аудита в стране и степени эффективности решения специфических отраслевых вопросов независимыми аудиторскими фирмами. Вероятно, на этом уровне могут быть разработаны и правила (стандарты) аудиторской деятельности, регулирующие специфические вопросы аудиторской деятельности и аудита.

Пятый уровень — внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, разрабатываемые аудиторскими организациями на базе практики аудита. Документы этого уровня лишь детализируют документы более высоких уровней, принимаются в их развитие и не должны им противоречить. Содержание и форма таких документов совершенствуется по мере становления и расширения рынка аудиторских услуг и, следовательно, документов более высоких уровней.

До принятия закона об аудиторской деятельности основным регулирующим нормативным актом являются Временные правила аудиторской деятельности [9]. Этот документ был принят Президентом России в период проведения конституционной реформы, поэтому можно считать законодательную силу данного документа более высокой, чем указа Президента России, и приближающейся к юридической силе федеральных законов.

Регулирование аудиторской деятельности осуществляется также в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации [2], [3].

По мере развития и структурирования рынка аудиторских услуг в России будет формироваться и цивилизованная система регулирования аудиторской деятельности. В частности, должны быть определены полномочия министерств и ведомств в издании актов, касающихся аудиторской деятельности, место и роль профессиональных аудиторских объединений и ассоциаций. Возможно, что, как и в других странах, будут созданы новые структуры, регулирующие специфические виды аудиторской деятельности.

До тех пор пока однозначно не определено содержание аудиторской деятельности и видов аудиторских услуг, целесообразно, чтобы соответствующие акты министерств и ведомств согласовывались с Комиссией по аудиторской деятельности, на которую возложены функции государственного регулирования аудиторской деятельности. Такая мера позволит минимизировать противоречия в определении содержания аудиторской деятельности, задач, целей и функций аудита.

## **2.2. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность**

Указом Президента Российской Федерации [9] государственное регулирование аудиторской деятельности в России возложено на Комиссию по аудиторской деятельности.

Можно выделить два принципиальных направления этого регулирования:

1) создание условий для становления аудита (оперативное регулирование);

2) развитие аудита в России (стратегическое регулирование).

Для содействия Комиссии по аудиторской деятельности при ней создан Консультативный совет, а также сформированы Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии Минфина России и Банка России (ЦАЛАКи).

В разработке стратегии большая роль придается Консультативному совету, оперативное регулирование (в первую очередь организация квалификационной аттестации auditors и лицензирование аудиторской деятельности) возложено на ЦАЛАКи. Непосредственным проведением квалификационной аттестации и осуществлением повышения профессионального уровня auditors занимаются уполномоченные учебно-методические центры (УМЦ).

Велика роль в становлении и развитии аудита в России добровольных профессиональных объединений auditors и аудиторских фирм.

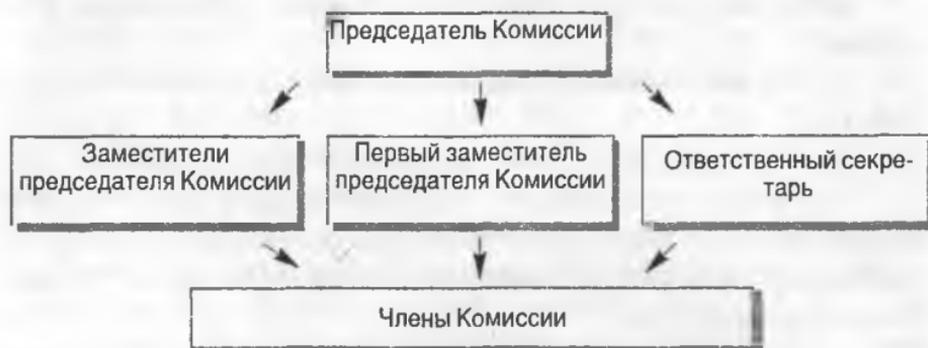
Однако их место и функции в системе государственного регулирования окончательно не определены.

### **Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации**

Комиссия по аудиторской деятельности работает в соответствии с Положением о ней [12] и является коллегиальным органом при Президенте Российской Федерации. Состав Комиссии утверждает Президент Российской Федерации по представлению министра финансов. В настоящее время в Комиссию входят 12 членов — представители Минфина России, Государственно-правового управления Президента России, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, Банка России и аппарата Правительства России. Председателя Комиссии назначает Президент России.

Комиссия подотчетна и подчинена Президенту России. Правовое обеспечение ее деятельности осуществляет Государственно-правовое управление Президента России. Комиссия может быть реорганизована или ликвидирована указом Президента России.

Структура Комиссии по аудиторской деятельности представлена на рис. 2.2.



**Рис. 2.2.** Структура Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации

Основной задачей Комиссии по аудиторской деятельности является разработка системы мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг в России. На Комиссию возлагается обязанность защищать интересы государства, экономических субъектов, аудиторов и аудиторских фирм. Комиссия имеет право представ-

лять по запросам экономических субъектов и федеральных органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации разъяснения относительно применения положений Временных правил аудиторской деятельности [13, п. 4 «в»].

Для выполнения указанных задач Комиссия по аудиторской деятельности в первую очередь организует систему квалификационной аттестации auditors и лицензирования аудиторской деятельности.

Комиссия по аудиторской деятельности:

- ♦ выдает генеральные лицензии на осуществление лицензирования аудиторской деятельности, имеет право аннулировать их в случае нарушения при проведении лицензирования законодательства Российской Федерации в области аудиторской деятельности;

- ♦ организует ведение государственных реестров auditors, аудиторских фирм и их объединений;

- ♦ публикует в средствах массовой информации сведения о выдаче (аннулировании) лицензий на осуществление аудиторской деятельности, а также о зарегистрированных объединениях auditors и аудиторских фирм;

- ♦ определяет перечень ведущих УМЦ по подготовке и переподготовке auditors;

- ♦ направляет auditors, аудиторским фирмам и их объединениям обязательные для исполнения предписания об устранении ими нарушений законодательства Российской Федерации в области аудиторской деятельности.

В целях совершенствования правового регулирования аудиторской деятельности в России Комиссия по аудиторской деятельности имеет право разрабатывать и представлять на рассмотрение Президента России и Правительства России проекты нормативных актов и стандартов аудиторской деятельности и аудиторских услуг, для обеспечения высокого профессионального уровня которых могут привлекаться на договорной основе специалисты и эксперты, в том числе иностранные. Такая форма работы обеспечила, например, возможность разработки правил (стандартов) аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Комиссия по аудиторской деятельности представляет интересы Российской Федерации по вопросам аудита за рубежом, в том числе по вопросам осуществления деловых контактов с международными организациями, занимающимися аудиторской деятельностью и участвующими в подготовке проектов международных договоров и соглашений.

## **Консультативный совет при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации**

Консультативный совет при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации призван содействовать ей в разработке системы мер по государственной поддержке развития рынка аудиторских услуг в России. В Консультативный совет входят представители академических институтов и высших учебных заведений, самостоятельно работающие аудиторы, представители аудиторских фирм и их объединений. Состав Консультативного совета утверждается решением Комиссии по аудиторской деятельности.

Консультативный совет создан для:

- ◆ участия в разработке стандартов аудита и требований к содержанию аудиторских заключений;
- ◆ изучения, обобщения и распространения опыта аудиторской деятельности, подготовки информационных, методических и учебных материалов, необходимых для проведения и совершенствования аудита;
- ◆ содействия внедрению новых методов, форм и технологий аудита;
- ◆ разработки профессиональных требований к аудиторам, этических норм и правил их поведения;
- ◆ подготовки и экспертизы учебных программ и планов для обучения аудитором и повышения их квалификации, а также разработки процедуры квалификационных экзаменов для аттестации аудитором;
- ◆ обобщения опыта и выработки положений по совершенствованию аттестации аудитором, повышению их квалификационного уровня;
- ◆ обобщения по поручению Комиссии по аудиторской деятельности практики лицензирования аудиторской деятельности в России и представления Комиссии ежегодного доклада о состоянии этой работы и мерах по ее совершенствованию;
- ◆ контактов с общественными объединениями аудитором.

По поручению Комиссии по аудиторской деятельности Консультативный совет:

- ◆ проводит экспертизу и дает заключения по проектам нормативных актов и иных документов, поступивших в Комиссию;
- ◆ разрабатывает и представляет проекты разъяснений по вопросам применения Временных правил аудиторской деятельности;
- ◆ готовит проекты предписаний аудиторам, аудиторским фирмам и их объединениям об устранении допущенных ими нарушений законодательства Российской Федерации в области аудиторской деятельности.

Регламент работы Консультативного совета установлен Положением о нем [40]. Этим же Положением предусмотрено образование в Совете секций по направлениям работы, а также определены задачи таких секций.

Сначала создали пять секций:

- ◆ по стандартизации аудита;
- ◆ по подготовке кадров и аттестации;
- ◆ по лицензированию аудиторов (аудиторских фирм);
- ◆ по этике и апелляциям;
- ◆ по связям с аудиторскими и другими организациями.

Потом исходя из интересов практики дополнительно создали секции:

- ◆ по аннотированию специальной литературы;
- ◆ по проблемам страхования аудиторских рисков;
- ◆ по взаимодействию с государственными законодательными органами;
- ◆ по вопросам применения законодательства в процессе аудиторской деятельности.

Для управления Советом сроком на один год избираются его председатель, первый заместитель председателя и ответственный секретарь. Для руководства работой секций сроком на один год избираются председатели секций (являющиеся также заместителями председателя Совета) и их заместители.

Заседания Совета проводятся по мере необходимости, но не реже одного раза в месяц. Для рассмотрения текущих вопросов в период между этими заседаниями работает бюро Совета, в которое входят председатель Совета, его заместители и ответственный секретарь<sup>7</sup>.

### **Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии Министерства финансов Российской Федерации и Центрального банка Российской Федерации**

Большую роль в осуществлении государственного контроля за соблюдением аудиторскими фирмами законодательства Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность, играют системы

<sup>7</sup> Мы перечислили функции и полномочия Консультативного совета, отвечающие его регламенту и соответствующим нормативным документам. К моменту подготовки данной книги к печати Консультативный совет как представительный орган аудиторов-профессионалов несколько ослабил свою активность и реально не выполнял многое из перечисленного выше.

лицензирования аудиторской деятельности и квалификационной аттестации аудиторов, проведение которых возложено на Министерство финансов Российской Федерации и Центральный банк Российской Федерации.

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации выданы генеральные лицензии:

- ◆ Минфину России — на осуществление лицензирования в области общего аудита; аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; аудита страховых обществ и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

- ◆ Банку России — на осуществление лицензирования в области аудита кредитных организаций (банковского аудита).

Для лицензирования аудиторской деятельности и аттестации аудиторов по соответствующим направлениям в структуре Минфина России и Банка России созданы Центральные аттестационно-лицензионные комиссии (ЦАЛАКи) с соответствующими рабочими аппаратами, в состав которых включаются работники Минфина России, Банка России и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. В состав ЦАЛАКов могут также включаться ученые и специалисты учебных и научно-исследовательских учреждений экономического профиля, финансово-инвестиционных, банковских и страховых организаций и других субъектов экономической деятельности. Члены ЦАЛАКов работают безвозмездно и без права замены.

Составы ЦАЛАКов утверждают Минфин России и председатель Банка России либо уполномоченные ими должностные лица, о чем делается публикация в средствах массовой информации.

ЦАЛАКи выполняют следующие функции:

- ◆ утверждают по согласованию с Комиссией по аудиторской деятельности единые программы, в соответствии с которыми проводятся квалификационные экзамены (на базе УМЦ согласно заключенным руководителями ЦАЛАКов договорам);

- ◆ утверждают по представлению УМЦ порядок проведения квалификационных экзаменов, содержание экзаменационных билетов, а также составы экзаменационных комиссий;

- ◆ организуют регулярные проверки правильности проведения квалификационных экзаменов и использования выделяемых для этого средств;

- ◆ извещают претендентов о порядке и сроках проведения квалификационных экзаменов;

- ◆ рассматривают и утверждают результаты квалификационных экзаменов и принимают на их основании решение о выдаче (отказе в выдаче) квалификационного аттестата аудитора;
- ◆ назначают переэкзаменовку в случае возникновения сомнений в объективности выставленной экзаменационной комиссией оценки;
- ◆ выдают квалификационные аттестаты;
- ◆ ведут соответствующие реестры выданных квалификационных аттестатов;
- ◆ определяют порядок продления срока действия квалификационных аттестатов;
- ◆ в установленном порядке выдают лицензии на осуществление аудиторской деятельности в определенных областях аудита;
- ◆ ведут Государственные реестры аудиторов и аудиторских фирм, получивших лицензию.

### **2.3. Аудиторские организации и объединения: роль и функции**

Несмотря на то что аудиторы и аудиторские фирмы России создают разнообразные профессиональные организации, объединения, союзы, место, роль и функции таких организаций, объединений и союзов в системе регулирования аудиторской деятельности нормативными документами пока не определены.

Специалисты к этому вопросу относятся по-разному. Одни предлагают передать в ведение профессиональных объединений аудиторов практически все функции регулирования аудиторской деятельности, в том числе аттестацию и лицензирование. Другие считают, что на современном этапе становления аудита при создании общественных структур существует вероятность возникновения негативных явлений, способных привести к дискредитации самой идеи аудита.

Единого мнения по этому вопросу не существует ни у нас, ни в других странах.

Как показывает мировой опыт, профессиональные организации аудиторов, создаваемые на национальном, европейском и международном уровнях, различаются по тем вопросам и задачам, которые они решают.

Деятельность интернациональных профессиональных ассоциаций аудиторов связана в первую очередь с необходимостью гармонизации учета, отчетности и стандартов аудита в международном масштабе. Национальные профессиональные объединения аудиторов проводят рабо-

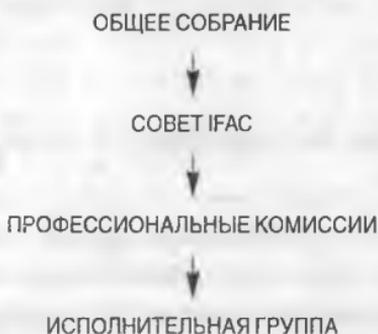
ту по стандартизации аудита, принимая во внимание экономическую и правовую специфику своих стран.

### Опыт регулирования аудиторской деятельности за рубежом

Профессиональной международной ассоциацией является Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC).

IFAC была основана 7 октября 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета и отчетности, а также аудита. В состав IFAC входят 105 профессиональных ассоциаций аудиторов из 79 стран с числом членов более миллиона.

IFAC организована следующим образом.



Общее собрание проводится раз в пять лет как мировой конгресс. Совет IFAC избирается на общем собрании и объединяет представителей аудиторских ассоциаций 15 стран. Заседания Совета проводятся, как правило, два-три раза в год.

Для выполнения задач IFAC созданы профессиональные комиссии, в том числе Международный комитет по аудиторской деятельности (International Auditing Practice Committee — IAPC).

Основной задачей IAPC является разработка международных стандартов аудиторской деятельности.

В состав IAPC входят представители аудиторских ассоциаций 13 стран. Его текущей деятельностью руководит исполнительная группа.

На общеевропейском уровне можно выделить две профессиональные организации — Международный комитет по стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standards Committee — IASC<sup>8</sup>) и

<sup>8</sup> International Accounting Standards Committee дословно означает «международные стандарты бухгалтерского учета», но некоторые отечественные авторы переводят это понятие на русский язык как «международные стандарты бухгалтерской (или финансовой) отчетности» (см. примечание 1).

Федерацию европейских экспертов-бухгалтеров (Fédération des Experts Comptables Européen — FEE).

IASC образована в Лондоне в 1973 г. и связана договором с IFAC. Члены у обеих организаций одни и те же. Цели деятельности IASC — создание, пропаганда международных стандартов бухгалтерского учета и контроль за их соблюдением.

Руководит деятельностью IASC Союз представителей профессиональных организаций 13 стран. В этот Союз входят 17 членов. Союз проводит постоянные заседания с организациями, заинтересованными в составлении и оценке финансовой отчетности.

FEE основана 1 января 1987 г. путем слияния созданного в Париже в 1951 г. Европейского союза по экономике и финансам (Union Européenne des Experts Economiques et Financiers — UEC) и образованной в 1958 г. Groupe d'Études des Experts Comptables de la C.E.F.

Задача FEE — представление органам Европейского Сообщества и национальным правительствам мнений европейских аудиторов о проектах предложений по решению общественно-правовых, налоговых и профессиональных вопросов, гармонизации систем учета и отчетности в общеевропейском масштабе, поддержке развития бухгалтерского учета в странах Восточной Европы.

Штаб-квартира FEE расположена в Брюсселе. Членами FEE являются 33 ведущие профессиональные организации (включая двух ассоциативных членов) 12 стран Европейского Сообщества и других стран Западной Европы. Руководство деятельностью FEE возложено на Исполнительную комиссию. Профессиональные консультации проводит Совет, в состав которого включается по одному делегату от каждой страны — члена FEE.

Для определения места и роли аудиторских объединений в России необходимо изучение опыта работы национальных аудиторских объединений других стран, что во многом определяется характером задач, решаемых аудитом в каждой стране. Например, в Австрии, Испании, Франции и ФРГ, где аудит ориентирован главным образом на интересы государственных органов как основных пользователей аудиторских заключений, объединения аудиторов фактически играют роль централизованных органов, строго регламентирующих аудиторскую деятельность (т.е. фактически выполняют функции государственного контроля за аудиторской деятельностью).

Институт аудиторов ФРГ создан в 1932 г. Он имеет специализированные комитеты для обсуждения проблем, возникающих у аудиторов в

процессе их деятельности. Кроме того, все аудиторы и аудиторские фирмы ФРГ в обязательном порядке являются членами Аудиторской палаты. При ней работают аудиторские суды, наделенные правами налагать санкции на аудиторов за недобросовестное отношение к профессиональным обязанностям вплоть до лишения права заниматься аудиторской деятельностью [57, с. 124].

Жестко централизованная система регулирования аудиторской деятельности сложилась во Франции. В 1945 г. там была создана Корпорация экспертов-бухгалтеров, которая находится под патронажем Министерства финансов. В 1968 г. возникло Объединение комиссаров по счетам, тесно сотрудничающее с Министерством юстиции и судебными органами. Для всех экспертов-бухгалтеров и комиссаров по счетам обязательно членство в указанных объединениях и их региональных отделениях.

Корпорация экспертов-бухгалтеров и Объединение комиссаров по счетам представляют интересы своих членов перед органами государственной власти, в судебных органах, а также в международных и национальных организациях по вопросам стандартизации бухгалтерского учета и аудита. Корпорация экспертов-бухгалтеров и Объединение комиссаров по счетам разрабатывают обязательные к исполнению профессиональный кодекс и стандарты профессиональной деятельности и контролируют их соблюдение; организуют профессиональное обучение и профессиональные экзамены, являющиеся средством контроля за качеством профессиональной деятельности.

В англоязычных странах (США, Великобритании) аудиторская деятельность, напротив, в некотором роде саморегулируется. Здесь аудит ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов и кредиторов. Регулирование аудиторской деятельности в этих странах осуществляют главным образом профессиональные общественные аудиторские объединения.

Американский институт присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA) основан в США в 1887 г. Задачи Института заключаются в том, чтобы «действовать от имени его членов и обеспечивать им необходимую поддержку, контроль за тем, чтобы присяжные бухгалтеры служили общественным интересам, обеспечивая высокое качество выполняемых профессиональных услуг» [57, с. 124].

AICPA играет ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Два раза в год AICPA проводит экзамены, по результатам которых присваивается квалификация дипломированного общественного бухгалтера.

В AICPA существуют различные отделы и комитеты, например:

- ◆ аудиторских стандартов;
- ◆ профессиональной этики;
- ◆ услуг в сфере учета и контроля;
- ◆ консультаций по вопросам управления;
- ◆ бухгалтерских стандартов;
- ◆ стандартов контроля качества;
- ◆ проблем налогообложения.

Многие стандарты, утвержденные AICPA, не обязательны для исполнения (имеют рекомендательный характер). Их соблюдение зиждется в основном на личной заинтересованности членов этой организации.

Условия лицензирования аудиторской деятельности различаются в зависимости от конкретного штата США. Для решения узкоспециальных задач аудиторы создали особые организации.

Большую роль в организации аудиторской деятельности в США играет Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям (Securities and Exchange Commission — SEC). Одной из основных задач этой комиссии является обеспечение инвесторов надежной информацией, на основании которой они могли бы принимать достаточно обоснованные решения.

### **Объединения аудиторов и аудиторских фирм в России**

В России также происходит процесс объединения аудиторов и аудиторских фирм в национальные профессиональные союзы несмотря на то, что нормативными документами пока не определены их место, роль и функции в системе регулирования аудиторской деятельности.

Созданные в настоящее время объединения аудиторов и аудиторских фирм в основном решают задачи:

- ◆ взаимодействия с государственными органами по вопросам регулирования аудиторской деятельности;
- ◆ взаимодействия с государственными органами в целях сотрудничества по оказанию аудиторских услуг;
- ◆ участия в разработке правил (стандартов) аудиторской деятельности и внедрении наиболее прогрессивных форм аудиторской техники;
- ◆ повышения квалификации аудиторов;
- ◆ организации мероприятий по обмену передовым опытом в области аудиторской деятельности;
- ◆ практической помощи членам объединений.

Наибольшим авторитетом среди объединений аудиторов пользуются<sup>9</sup>:

- ◆ Ассоциация «Аудиторская палата России»;
- ◆ Российская коллегия аудиторов;
- ◆ Союз профессиональных аудиторских организаций;
- ◆ Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество»;
- ◆ региональные аудиторские палаты.

Первой в нашей стране в 1989 г. была создана Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АБиАС), коллективными членами которой в настоящее время являются 12 ассоциаций бухгалтеров и аудиторов СНГ, более 100 юридических лиц (аудиторских фирм и других организаций), более 1000 индивидуальных членов, а с учетом членства региональных отделений — свыше 3000 аудиторов и бухгалтеров.

К основным целям деятельности АБиАС, в частности, относятся:

- ◆ участие в разработке проектов законов, стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету и аудиту;
- ◆ повышение престижа бухгалтерской профессии в управлении производством;
- ◆ содействие развитию экономической науки в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;
- ◆ совершенствование процесса подготовки и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

В 1992 г. в качестве общероссийского общественного профессионального объединения зарегистрирована Российская коллегия аудиторов (РКА), членами которой являются физические лица. РКА имеет 39 региональных подразделений.

Основные задачи РКА:

- ◆ защита и представление интересов ее членов в государственных и общественных организациях;
- ◆ изучение, обобщение и распространение опыта аудиторской деятельности;
- ◆ содействие в организации научно-исследовательских работ в области аудита;
- ◆ осуществление профессиональной подготовки и переподготовки аудиторов;
- ◆ участие в создании системы правового регулирования аудиторской деятельности на территории Российской Федерации;

---

<sup>9</sup> Данные об объединениях аудиторов базируются на информации, содержащейся в справочнике [73].

- ◆ формирование и укрепление престижа профессии аудитора.

Большое внимание уделяется вопросам гармонизации российского бухгалтерского учета и аудита с точки зрения международных стандартов.

РКА утверждены собственные профессиональные аудиторские стандарты, не претендующие на исключительность и имеющие целью оказать содействие аудиторам — членам РКА в проведении проверок. Подготовлены проекты 31-го стандарта. Издается журнал «Вестник Российской коллегии аудиторов».

Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России создана в 1991 г. и объединяет на добровольной основе специалистов, ученых, преподавателей в области бухгалтерского учета, аудита, налогов и финансов, контрольно-ревизионной и аналитической деятельности.

В качестве основных задач Ассоциации определены:

- ◆ содействие развитию экономической науки и внедрению в практику хозяйствования передового отечественного и зарубежного опыта бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;
- ◆ формирование нового экономического мышления;
- ◆ оказание помощи членам Ассоциации в решении конкретных учетно-аналитических и аудиторских проблем;
- ◆ повышение квалификации членов Ассоциации.

Ассоциация «Аудиторская палата России» (ААПР) образована в 1995 г. Ее членами могут быть общественные объединения аудиторов, некоммерческие объединения аудиторских организаций, учебные заведения, средства массовой информации и другие некоммерческие организации, в том числе учреждения, разделяющие уставные цели Палаты.

Основными задачами ААПР являются:

- ◆ содействие развитию и совершенствованию аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- ◆ представление и защита прав и законных интересов аудиторских организаций и аудиторов, работающих самостоятельно, прежде всего членов Палаты, в законодательных и исполнительных органах власти;
- ◆ организация повышения квалификации аудиторов, их аттестация и перееаттестация;
- ◆ участие в разработке законодательных и нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение;
- ◆ оказание членам Палаты правовой, организационной и иной консультативной помощи в рамках уставной деятельности.

Союз профессиональных аудиторских организаций (СПАО) образован в 1996 г. Он объединяет крупнейшие национальные аудиторские

организации, разделяющие взгляды на состояние и перспективы аудиторской деятельности в России.

Общая численность сотрудников компаний — членов СПАО на 1 января 1997 г. — 2300 человек, совокупная выручка от реализации услуг составила более 280 млрд руб.<sup>10</sup>

В качестве основных задач деятельности СПАО декларируются:

- ♦ разработка стандартов аудиторской деятельности и профессиональной этики аудиторов (совместно с РКА);
- ♦ участие в разработке проектов нормативных актов, закрепляющих место аудита в системе экономических взаимоотношений в России;
- ♦ взаимодействие с государственными органами, средствами массовой информации, прочими заинтересованными организациями в целях разъяснения и повышения значимости аудиторской деятельности.

СПАО придает большое значение защите интересов аудиторов на государственном уровне и контактам с аналогичными организациями в других областях деятельности. При участии СПАО проводятся конкурсы (тендеры) на аудит крупнейших акционерных обществ России.

В связи с тем что задачи, которые ставят перед собой национальные объединения аудиторов, во многом схожи, сделан первый шаг к консолидации и выходу в перспективе на единую национальную профессиональную общественную организацию аудиторов.

В конце мая 1997 г. РКА и СПАО согласовали программу совместных действий. Вначале планируется перекрестное введение их представителей в руководящие органы того и другого объединения. В дальнейшем возможно создание общего органа управления.

Еще одним признаком перехода к цивилизованному рынку стало создание Третьей инстанции при Аудиторской палате России.

В ходе реформирования систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности ведущее место отводится Институту профессиональных бухгалтеров (ИПБ). Его учредители: АБиАС, Научно-исследовательский финансовый институт (НИФИ) Минфина России, МГУ им. М.В. Ломоносова, Финансовая Академия при Правительстве России, Всероссийский заочный финансово-экономический институт, Государственное унитарное предприятие — Издательство «Бухгалтерский учет».

Индивидуальными членами ИПБ могут быть аттестованные профессиональные бухгалтеры, а коллективными — учебно-методические

<sup>10</sup> В ценах, действовавших до 1 января 1998 г.

центры по подготовке профессиональных бухгалтеров, бухгалтерские и аудиторские фирмы, учредители ИПБ и др.

ИПБ ставит перед собой, в частности, следующие цели:

- ◆ объединение профессиональных бухгалтеров в профессиональную организацию;
- ◆ повышение статуса профессиональной деятельности бухгалтерского персонала;
- ◆ соблюдение этических норм;
- ◆ внедрение в практику новых форм и методов организации учета и экономического анализа, отвечающих требованиям реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами;
- ◆ защита интересов бухгалтеров в законодательных и исполнительных органах власти, а также их социальная защита.

Хотя формально ИПБ не ставит своей целью влияние на развитие аудиторской деятельности в стране, очевидно, что повышение профессионального уровня бухгалтеров и специалистов экономических служб оказывает непосредственное влияние на деятельность аудиторских фирм и совершенствование аудиторской профессии. Предполагается, что аудит — один из видов деятельности профессиональных бухгалтеров.

## **2.4. Система профессиональной аттестации аудиторов**

Во всех странах к профессиональным и моральным качествам аудиторов предъявляются самые высокие требования. Такое отношение обусловлено общественной значимостью выполняемых аудиторами функций. Кроме того, интеллектуальные способности аудиторов — важный элемент средств производства в аудиторских фирмах и фактор обеспечения их конкурентоспособности. Для удостоверения профессиональной компетенции лиц, претендующих на занятие аудиторской деятельностью, установлены высокий образовательный ценз и специальная система квалификационных экзаменов.

### **Требования к уровню образования аудиторов в России**

Принципиальные требования к уровню специальной и профессиональной подготовки аудиторов закреплены во Временных правилах аудиторской деятельности [9] и в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Образование аудитора» [50].

Учитывая специфику и многогранный характер деятельности аудиторов, об их образовании говорят как о комплексе взаимосвязанных элементов.

Обязательным требованием является наличие у аудитора базового образования, которое, как и во многих зарубежных странах, включает высшее экономическое или юридическое образование либо среднее специальное экономическое образование, полученное в учебных учреждениях России, имеющих государственную аккредитацию. Высшее образование может быть получено также в учебных заведениях иностранных государств, дипломы которых имеют юридическую силу в Российской Федерации.

Второе требование (как и в любой экономически развитой стране) — опыт работы в должности руководителя, аудитора, специалиста аудиторской организации или бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника, преподавателя по экономическому профилю. Стаж такой работы должен составлять не менее трех лет из последних пяти.

Помимо базового образования и практического опыта аудитор должен иметь специальное профессиональное образование, под которым подразумеваются и теоретические знания, и практические навыки работы. Достигается это путем специфического построения процесса профессионального обучения аудиторов.

Первый этап этого процесса — обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных УМЦ, продолжительность которого зависит от базового образования и опыта работы:

- ♦ для лиц, имеющих специальное бухгалтерское (финансовое) вузовское образование и опыт работы на руководящих и бухгалтерских должностях не менее пяти лет, — не менее 240 часов аудиторной подготовки при очной форме обучения или не менее полугода очно-заочной формы обучения;

- ♦ для других категорий претендентов на аттестат аудитора — не менее одного года очной или трех лет очно-заочной формы обучения.

Высокие требования к профессиональной подготовке аудиторов обеспечиваются единообразием утверждаемых ЦАЛАКАми учебных программ, применяемых в уполномоченных УМЦ, разнообразием форм учебного процесса и сдачей выпускных экзаменов по каждой изучаемой дисциплине в письменной форме по билетам, разрабатываемым УМЦ и утверждаемым ЦАЛАКАми.

Очень важен второй, завершающий этап обучения — прохождение стажировки в аудиторской фирме, имеющей государственную лицензию

на право осуществления аудиторской деятельности. Представляется, что УМЦ будут заключать договоры с ведущими национальными и международными аудиторскими организациями, стажировка в которых позволит претендентам освоить передовые методы организации аудиторской работы и получить необходимые для дальнейшей деятельности навыки. Аудиторские организации должны будут тщательно подготовиться к такому сотрудничеству, поскольку оно потребует дополнительно задействовать внутренние резервы, поддерживать дух наставничества у сотрудников и принимать меры для сохранения конфиденциальности информации. Такая форма работы, безусловно, будет способствовать развитию аудита в стране, росту профессионализма аудиторов и повышению качества оказываемых ими услуг.

Следует, однако, отметить, что требования специального послевузовского образования, сформулированные в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Образование аудитора», отличаются от требований Временных правил аудиторской деятельности и до внесения изменений в действующее законодательство имеют рекомендательный характер. В настоящее время часть кандидатов перед сдачей экзаменов на аудиторский аттестат проходит обучение в УМЦ, а часть сдает экзамены экстерном без обучения в УМЦ.

В качестве элемента специального профессионального образования можно рассматривать повышение профессионального уровня на постоянной основе. Каждый аттестованный аудитор должен ежегодно проходить курс повышения квалификации в объеме не менее 40 часов по программе, разработанной и утвержденной ЦАЛАКАми и УМЦ. Кроме того, аудитор должен самостоятельно повышать квалификацию, изучая законы, стандарты, инструкции и другие нормативные акты, следить за вносимыми в них изменениями и дополнениями. Зарубежный и отечественный опыт организации и проведения аудита может изучаться в ходе стажировок, участия в конференциях, семинарах и симпозиумах. Развитие рынка аудиторской деятельности требует от аудиторов активного участия в разработке правил (стандартов) аудиторской деятельности, методик и программ учебных курсов по аудиту.

В правиле (стандарте) «Образование аудитора» содержится следующее требование: каждый аудитор должен свободно владеть деловым русским языком. Хотя такого требования нет в нормативных документах более высокого уровня, на практике оно должно соблюдаться, поскольку каждый претендент на получение аудиторского аттестата обязан сдать соответствующие экзамены именно на русском языке.

Совершенствованию образования в этой области способствует участие аудиторов в написании пособий и монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права.

Полноценное образование и жесткие критерии отбора обеспечат высокий профессионализм аудиторов и позволят поддерживать престиж профессии аудитора на высоком уровне.

### **Система профессиональной аттестации аудиторов в России**

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы, должны пройти аттестацию на право осуществления такой деятельности.

Постановлением Правительства РФ [20] утвержден Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности.

Аттестация проводится по четырем специализациям:

1) общий аудит, т.е. аудит предприятий, их объединений, организаций, учреждений и граждан, осуществляющих самостоятельную предпринимательскую деятельность (орган, ответственный за аттестацию,— Минфин России);

2) аудит товарных и фондовых бирж, инвестиционных, пенсионных, общественных и других фондов (орган, ответственный за аттестацию,— Минфин России);

3) аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования (первоначально в качестве органа, ответственного за аттестацию, выступал Росстрахнадзор, в настоящее время орган, ответственный за аттестацию,— Минфин России);

4) аудит банков и кредитных учреждений, их союзов и ассоциаций (орган, ответственный за аттестацию,— Банк России).

Для проведения аттестации в структуре Минфина России и Банка России, как мы уже говорили, действуют ЦАЛАКи.

Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности утвержден ЦАЛАКом Минфина России [36]. За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством России.

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере фи-

нансово-хозяйственных отношений, в период отбывания ими наказания и в последующий период до погашения (снятия) судимости в установленном законом порядке.

Заявление и необходимые документы претендента рассматриваются Комиссией в срок, не превышающий одного месяца с момента их представления. Обязанность по извещению претендентов о порядке и сроках проведения квалификационных экзаменов возложена на ЦАЛАКи. Сдача квалификационных экзаменов проводится на базе УМЦ по обучению и переподготовке аудиторов, с которыми ЦАЛАКи в установленном порядке заключают договоры. Перечень уполномоченных УМЦ определяется Комиссией по аудиторской деятельности по представлению Минфина России. По состоянию на 1 января 1997 г. в системе Минфина России утверждено 36 УМЦ для проведения аттестации аудиторов в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов<sup>11</sup>.

### **Требования по сдаче квалификационных экзаменов в России**

Квалификационные экзамены проводятся в письменной форме в соответствии с Программой проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области общего аудита [38] и Программой проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов [39]. Порядок проведения квалификационных экзаменов, содержание экзаменационных билетов, состав экзаменационной комиссии утверждают ЦАЛАКи по представлению УМЦ.

Претенденты сдают экзамены по четыре академических часа ежедневно в течение двух дней:

- ◆ первый день — тестирование (с оценкой по 100-балльной шкале);
- ◆ второй день — письменный экзамен (с оценкой по 100-балльной шкале).

Сдача экзаменов производится по следующим направлениям:

- ◆ основы правового регулирования имущественных отношений;
- ◆ бухгалтерский учет и отчетность;
- ◆ налогообложение юридических и физических лиц;
- ◆ финансы предприятий;
- ◆ аудит.

<sup>11</sup> См. примечание 6 на с. 37.

Тестирование предполагает ответы на 50 вопросов. Правильный ответ оценивается в 2 балла, неверный ответ — в 0 баллов. Максимальное количество баллов — 100.

Письменный экзамен состоит из 5 вопросов, каждый из которых оценивается по шкале от 0 до 20 баллов. Максимальное количество баллов — 100.

Претенденты, набравшие по итогам тестирования и письменного экзамена суммарный балл более 169, имеют право на получение квалификационного аттестата аудитора.

ЦАЛАКи рассматривают результаты экзаменов в двухнедельный срок. Если возникли сомнения в объективности выставленной экзаменационной комиссией оценки, ЦАЛАКи вправе назначить претенденту переэкзаменовку. По рассмотрении результатов квалификационных экзаменов ЦАЛАКи в течение месяца со дня принятия решения выдает квалификационный аттестат аудитора сроком на 3 года.

Претендент лишается права получения квалификационного аттестата, если выявляются факты представления им недостоверных сведений, а необоснованно выданный аттестат аннулируется. Если в течение двух лет с момента получения квалификационного аттестата лицо, прошедшее аттестацию, не приступило к работе в качестве аудитора, то аттестат утрачивает силу.

ЦАЛАКи ведут государственные реестры выданных квалификационных аттестатов аудиторов. Комиссия по аудиторской деятельности организует ведение единого государственного реестра выданных квалификационных аттестатов аудиторов. В Государственный реестр включаются следующие данные: фамилия, имя, отчество, паспортные данные и место жительства аудитора, дата выдачи, номер и срок действия квалификационного аттестата. Сведения об аттестованных аудиторах публикуются в центральной печати и печатных органах тех регионов, на территории которых аудиторы осуществляют свою деятельность.

ЦАЛАКи обязаны организовывать регулярные проверки правильности проведения квалификационных экзаменов и использования выделяемых для этого средств, а также продлевать срок действия квалификационного аттестата аудитора.

Порядок продления срока действия квалификационных аттестатов на право осуществления аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, страховых обществ и обществ взаимного страхования утвержден ЦАЛАКом Минфина России [37].

По истечении срока действия квалификационного аттестата аудитор вправе подать в соответствующую центральную комиссию заявление о его продлении. Действие аттестата может быть продлено на срок до трех лет при выполнении следующих условий:

- ◆ подтверждении фактического начала деятельности в соответствующей области аудита в течение двух лет с момента аттестации;
- ◆ подтверждении факта повышения квалификации в объеме не менее 40 академических часов в уполномоченных УМЦ по аттестации аудиторов и иных организациях, определенных ЦАЛАКом Минфина России и утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности;
- ◆ отсутствии обоснованных претензий к аудитору со стороны налоговых органов, клиентов, других аудиторов и аудиторских фирм.

Если аудитор не представил документ, подтверждающий повышение квалификации, срок действия квалификационного аттестата не продлевается.

Аудиторы могут повышать квалификацию в любом из уполномоченных УМЦ, а различные разделы программы по своему усмотрению прослушать в разных УМЦ.

При получении от аудитора заявления о продлении срока действия квалификационного аттестата соответствующая комиссия вправе назначить повторную сдачу квалификационного экзамена в случае:

- ◆ наличия обоснованных претензий к аудитору со стороны налоговых органов, заказчиков, других аудиторов и аудиторских фирм;
- ◆ существенного изменения законодательства Российской Федерации, применяемого в процессе аудиторской деятельности.

Механизм аттестации призван обеспечить соблюдение высокого профессионального уровня выполнения аудитором его обязанностей. В идеале квалификационный аттестат аудитора должен служить гарантией наличия у его владельца профессиональных качеств, соответствующих установленным стандартам.

В отличие от зарубежных стран в России квалификационные экзамены сдают с первой попытки практически 100% претендентов. Экзаменационные задания, как правило, достаточно формальны. К сожалению, слепое копирование западных стандартов в вопросах профессионального базового образования привело к перекосам в структуре аудиторских кадров, когда первоклассные специалисты — кандидаты технических, физико-математических наук, на протяжении десятилетий имевшие дело с автоматизацией бухгалтерского учета и других экономических отраслей деятельности, не могут претендовать на сдачу экзаменов на квали-

фикационный аттестат в связи с отсутствием специального образования, а юноши и девушки — вчерашние студенты или учащиеся техникумов, имеют заветные аттестаты. Эти перекосы еще предстоит исправить.

### Система профессиональной аттестации аудиторов в США

В качестве примера того, как обеспечивают высокую квалификацию специалистов за рубежом, приведем систему аттестации аудиторов в США [62, с. 48].

Основными профессиями в практике аудита США являются:

- ◆ присяжный бухгалтер (Certified Public Accountant — CPA);
- ◆ присяжный внутренний аудитор (Certified Internal Auditor — CIA);
- ◆ присяжный аудитор информационных систем (Certified Information Systems Auditor — CISA).

Получить лицензию штата на ведение практики и иметь право на звание присяжного бухгалтера могут только лица, сдавшие экзамен на CPA и отвечающие требованиям комиссий штатов. В большей части штатов претенденты должны пройти четырех-, а иногда и пятилетнее обучение в колледже по специальности «Бухгалтерский учет» и иметь опыт работы по этой профессии. Экзамен на CPA проводит экзаменационная комиссия AICPA раз в полгода (в мае или ноябре) одновременно на всей территории США. Направления экзамена перечислены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

№ п/п	Дисциплина	Задачи экзаменаторов
1	Теория бухгалтерского учета	Проверка знаний кандидатов о принципах бухгалтерского учета
2	Практика бухгалтерского учета	Проверка способности применения знаний на практике: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ принципов бухгалтерского учета</li> <li>◆ требований нормативных документов</li> <li>◆ техники составления отчетности</li> <li>◆ принципов и процедур федеральной налоговой отчетности</li> </ul>
3	Аудит	Проверка знаний: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ о профессиональных обязанностях</li> <li>◆ положений аудиторских стандартов и процедур</li> <li>◆ положений стандартов неаудиторских услуг, предоставляемых присяжными бухгалтерами</li> </ul>

№ п/п	Дисциплина	Задачи экзаменаторов
4	Основы законодательства	Проверка знаний: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ о юридическом содержании мероприятий, особенно относящихся к бухгалтерскому учету и аудиту</li> <li>◆ о юридической ответственности аудиторов</li> </ul>

Несмотря на то что в разных штатах установлены различные требования к образованию и опыту работы, как правило, в большей части штатов лицензии на ведение аудита выдаются лишь при наличии у аудитора практического опыта.

Экзамен на звание присяжного внутреннего аудитора проводит правление Института внутренних аудиторов. Его могут сдавать внутренние аудиторы и другие лица, имеющие необходимую квалификацию. Сертификат внутреннего аудитора удостоверяет квалификацию, но не предусматривает выдачу лицензии на осуществление практической деятельности.

Экзамен на звание присяжного аудитора информационных систем проводится в соответствии с требованиями, разработанными Службой проверки образования по заказу Фонда аудиторов. Профессиональное свидетельство присяжного аудитора информационных систем отличается от лицензии штата.

## **2.5. Лицензирование аудиторской деятельности в России**

Аудиторы, работающие самостоятельно, аудиторские фирмы, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами, вправе заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации только при наличии лицензии на осуществление этого вида деятельности.

Аудиторская деятельность лицензируется в целях осуществления государственного контроля за соблюдением аудиторскими фирмами требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к аудиторской деятельности. Наличие квалификационного аттестата у аудитора при отсутствии лицензии не дает ему права заниматься аудиторской деятельностью в качестве предпринимательской. С 1 января 1995 г. Указом Президента России [10] аудиторская деятельность без ли-

цензии запрещена. Порядок выдачи лицензий утвержден Постановлением Правительства России [20].

В России сложилась следующая система лицензирования. Комиссия по аудиторской деятельности выдает генеральные лицензии на проведение аудита:

- ◆ Минфину России (в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, страховых организаций и обществ взаимного страхования);

- ◆ Банку России (в области банковского аудита).

ЦАЛАКИ ведут государственные реестры аудиторов и аудиторских организаций, получивших лицензию. Лицензии выдаются на платной основе по единой форме в соответствии с заявлением аудитора (аудиторской фирмы) на срок от одного года до пяти лет на осуществление:

- ◆ банковского аудита;

- ◆ аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

- ◆ аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

- ◆ общего аудита (аудита иных экономических субъектов).

Для получения лицензии аудитор, работающий самостоятельно, и аудиторская фирма должны подать заявление.

Аудитор, работающий самостоятельно, к такому заявлению должен приложить:

- ◆ нотариально заверенные копии квалификационного аттестата и свидетельства о государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации в качестве предпринимателя, действующего без образования юридического лица;

- ◆ сведения о месте жительства;

- ◆ квитанции об уплате сбора за выдачу лицензии.

Аудиторская фирма к заявлению на выдачу лицензии должна приложить:

- ◆ нотариально заверенные копии учредительных документов со всеми изменениями и дополнениями к ним, копию свидетельства о государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- ◆ справку банка либо иные документы, подтверждающие оплату уставного капитала (уставного фонда) и его структуру;

- ◆ сведения о руководителях аудиторской фирмы, их заместителях и работающих в фирме аттестованных аудиторах;

♦ квитанцию (копию платежного поручения) об уплате сбора за выдачу лицензии.

ЦАЛАК может отказать в выдаче лицензии, если представленные для ее получения документы не соответствуют требованиям Временных правил аудиторской деятельности или установленному порядку лицензирования.

Лицензии могут быть аннулированы выдавшей их комиссией только в следующих случаях:

♦ обнаружения после выдачи лицензии факта представления аудитором (учредителем аудиторской фирмы) недостоверных сведений;

♦ осуществления аудитором (аудиторской фирмой) аудиторской деятельности, не предусмотренной выданной ему лицензией;

♦ предоставления аудитором (аудиторской фирмой) полученных в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

♦ вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание лица, занимающегося аудиторской деятельностью, в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в финансово-хозяйственной сфере;

♦ умышленного сокрытия аудитором (аудиторской фирмой) обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки экономического субъекта;

♦ неоднократного неквалифицированного проведения аудиторских проверок или оказания аудиторских услуг.

Сведения об аннулировании лицензий, об аудиторах и аудиторских фирмах, включенных в единый государственный реестр, публикуются в центральной печати и печатных органах тех регионов, на территории которых работают аудиторы и аудиторские фирмы.

## **2.6. Права и обязанности аудиторов**

В процессе работы аудиторские фирмы взаимодействуют с существующими и потенциальными клиентами. Каждая сторона этих отношений имеет определенные права и ответственность:

♦ общепринятые права и обязанности, утвержденные действующими нормативными актами, в том числе правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

- ◆ рекомендательные права и обязанности, закрепленные в кодексах профессиональной этики и иных аналогичных документах;
- ◆ специфические права и обязанности, установленные внутрифирменными аудиторскими стандартами;
- ◆ права и обязанности, обусловленные оказанием конкретных аудиторских услуг, закрепленные в договорах гражданско-правового характера.

В самом общем виде основные права и обязанности аудиторских фирм были закреплены в 1993 г. во Временных правилах аудиторской деятельности. Развивающаяся аудиторская практика, рост профессионального самосознания и общественной оценки аудиторской деятельности требуют более солидной нормативной базы, регулирующей права и обязанности субъектов аудита. Одним из основных нормативов, принятых во исполнение Временных правил аудиторской деятельности, являются правила (стандарты) аудиторской деятельности, в каждом из которых раскрывается определенный аспект отношений, возникающих в ходе аудита.

При осуществлении аудиторской деятельности (при наличии лицензии установленного образца) аудиторские фирмы обязаны руководствоваться требованиями законодательства Российской Федерации.

Во взаимоотношениях с экономическими субъектами аудиторские фирмы должны соблюдать принцип независимости, который реализуется, во-первых, на этапе планирования аудиторской проверки и, во-вторых, на этапе ее проведения и формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Реализация данного принципа на первом этапе достигается путем введения запрета на аудиторскую проверку. Согласно [9, п. 11] аудиторская проверка не может проводиться:

- ◆ аудиторами, являющимися учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

- ◆ аудиторскими фирмами:

- в отношении экономических субъектов, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами,

— в отношении экономических субъектов, являющихся их дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

♦ аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

Если имеют место перечисленные выше обстоятельства, аудитор обязан немедленно сообщить о невозможности участия в проверке. Если такие обстоятельства стали известны после заключения договора, то он подлежит расторжению. В случае умышленного сокрытия аудиторами от экономического субъекта — заказчика обстоятельств, исключающих возможность аудиторской проверки, заказчику возмещаются за счет аудитора все расходы, понесенные в связи с заключением договора на аудиторское обслуживание. Сокрытие подобных обстоятельств является также основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы не зависят от проверяемого экономического субъекта или третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также от собственников и руководителей аудиторской фирмы, в которой они работают.

Аудиторы имеют право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договоров с экономическими субъектами. Экономические субъекты не имеют права ограничивать или определять перечень применяемых аудитором форм и методов, хотя часто возникает вопрос о степени выборочности аудиторской проверки: проверяемая организация либо требует применения при аудиторской проверке сплошного метода, либо пытается обратить внимание аудитора на существенные, по ее мнению, сегменты аудита.

Аудиторы имеют право изучать в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для проверки, получать по письменному запросу информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку. При этом аудиторская фирма обязана обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия соб-

ственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных нормативными актами Российской Федерации.

Аудиторская фирма имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки в случаях непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации и необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки, личной безопасности аудитора и членов его семьи.

Аудиторские фирмы по согласованию с экономическим субъектом имеют право привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, и экспертов. Аудиторская фирма обязана незамедлительно сообщать экономическому субъекту о возникновении необходимости привлечь дополнительных аудиторов и экспертов. Привлечение специалистов и использование результатов их труда регулируется правилом (стандартом) «Использование работы эксперта» [49]. Ответственность за весь объем выполненных работ и конечный результат несет аудиторская фирма.

Основной обязанностью аудиторов является квалифицированное проведение аудиторской проверки и оказание иных аудиторских услуг. В нормативных документах не содержатся формальные критерии квалифицированного проведения такой проверки. В соответствии с общепринятой аудиторской практикой аудиторская проверка считается квалифицированно проведенной, если она планировалась и осуществлялась с соблюдением требований нормативных актов, в том числе правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутрифирменных стандартов.

Если возникли сомнения в квалифицированности аудита, заинтересованные лица могут прибегнуть к процедуре, предусмотренной для таких случаев Временными правилами аудиторской деятельности. Орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по заявлению заинтересованного экономического субъекта, а также по собственной инициативе или по предложению прокурора может назначить проверку качества аудиторского заключения. Такая проверка проводится за счет средств заинтересованного экономического субъекта либо за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации.

Убытки, причиненные государству или экономическому субъекту неквалифицированным проведением аудиторской проверки, могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию, в следующих суммах:

- ◆ убытки в полном объеме;

- ◆ расходы на проведение перепроверки;
- ◆ штраф, зачисляемый в доход республиканского бюджета Российской Федерации (до 100-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда — с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно; от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда — с аудиторской фирмы).

## **2.7. Права и обязанности экономических субъектов, подлежащих аудиту**

Во Временных правилах аудиторской деятельности специально не оговариваются права экономических субъектов, подлежащих аудиту. Экономическому субъекту лишь предоставляется право получать от аудитора (аудиторской фирмы) исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением аудитора (аудиторской фирмы) экономический субъект вправе потребовать от аудитора информацию о нормативных актах, на которых основаны замечания и выводы аудитора (аудиторской фирмы) [9, последний абз. п. 14].

Некоторые права экономических субъектов непосредственно вытекают из обязанностей аудиторских организаций. Так, исходя из того что аудитор обязан квалифицированно проводить аудиторские проверки, обеспечивать сохранность документов клиента и не разглашать содержащуюся в них конфиденциальную информацию [9, подп. «в» и «г» п. 14], можно допустить, что экономический субъект вправе требовать этого от аудитора и сообщать органам, выдавшим ему лицензию, о фактах нарушения данных требований. Можно также предположить, что экономический субъект имеет право выступать инициатором проводимых у него проверок [9, п. 6]. Кроме того, сложившаяся практика показывает, что в большинстве случаев экономический субъект вправе сам решать, какую аудиторскую фирму ему пригласить и на обязательный аудит (если только аудитор для «обязательного аудита» не «порекомендован» экономическому субъекту судом, прокуратурой или аналогичным органом).

Что касается обязанностей экономических субъектов с точки зрения их участия в аудиторской деятельности в качестве проверяемых, то эти обязанности также сформулированы во Временных правилах аудиторской деятельности [9, п. 16].

Руководители и другие должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны:

- ◆ создавать аудитору (аудиторской фирме) условия для своевременного и полного проведения проверки;
- ◆ предоставлять аудитору всю документацию, необходимую для проведения проверки;
- ◆ давать по запросу аудитора соответствующие разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;
- ◆ оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Таким руководителям и должностным лицам запрещается предпринимать любые действия с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при аудиторской проверке. Верно и то, что обязанности экономических субъектов, сформулированные выше, соответствуют правам аудиторов (аудиторских фирм) требовать от своих клиентов соблюдения данных норм.

Указана во Временных правилах аудиторской деятельности и ответственность экономических субъектов за нарушение своих обязанностей [9, п. 7]. Уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению (т.е. несоблюдение обязанностей, перечисленных выше) влечет за собой взыскание:

- ◆ штрафа с экономического субъекта в сумме от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда;
- ◆ штрафа с руководителя (руководителей) экономического субъекта в сумме от 50- до 100-кратной установленной законом минимальной оплаты труда.

Сложившаяся практика показывает, что большое число экономических субъектов, которые согласно соответствующим критериям должны подвергаться ежегодному обязательному аудиту, уклоняются от него и не несут за это никакой ответственности, поскольку пока еще не действует механизм выявления и привлечения к ответственности таких экономических субъектов. Эта проблема должна быть решена в процессе совершенствования законодательного обеспечения аудиторской деятельности.

### **3.1. Правила (стандарты) аудита в Российской Федерации**

---

Необходимость скорейшего внедрения правил (стандартов) в аудиторскую практику вызвана все возрастающей ролью аудита в развитии российской экономики, расширением круга субъектов предпринимательской деятельности, подлежащих обязательному аудиту, постоянно увеличивающимся объемом работ, выполняемых аудиторами, а также ростом их ответственности за результаты проводимых проверок. Создание системы стандартизации аудиторской деятельности, безусловно, будет способствовать созданию и совершенствованию схем проверок, исключению возможных нарушений в процессе их проведения, оптимизации возможных аудиторских рисков, снижению затрат времени, а также сделает более доступным контроль за качеством аудита.

В процессе аудиторской деятельности, особенно при проведении обязательного аудита бухгалтерской отчетности, аудиторы должны придерживаться принципов, обязательных для соблюдения независимо от конкретных условий, в которых осуществляется аудит. Во всем мире такие принципы излагаются в аудиторских стандартах.

Стандарты аудиторской деятельности определяют общий подход к аудиторской проверке, устанавливают единые требования к качеству и надежности независимого аудиторского заключения. Применение стандартов является своеобразной гарантией качества оказываемых аудиторами услуг.

В Российской Федерации аудиторские стандарты разрабатываются под руководством Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Комиссия совместно с ЦАЛАКАми Мин-

фина России и Банка России создала рабочие группы по подготовке проектов правил (стандартов) аудиторской деятельности. В эти группы вошли более сорока представителей Банка России, НИФИ Минфина России, общественных объединений аудиторских, ведущих аудиторских организаций и высших учебных заведений. Разработка национальных стандартов ведется с учетом положений международных аудиторских стандартов.

Всего предусматривается разработать 30 стандартов аудита, которые будут подразделяться на три основные группы:

- 1) общие правила (стандарты);
- 2) правила (стандарты) аудиторской проверки;
- 3) правила (стандарты) составления отчета.

*Общие правила (стандарты)*, представляют собой свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости его точки зрения по всем вопросам, касающимся выполняемой работы. В *правилах (стандартах) аудиторской проверки* содержатся положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получения доказательных материалов и других необходимых процедур, связанных с аудитом финансовой отчетности. *Правила (стандарты) составления отчета* раскрывают требования к форме и порядку составления отчета аудиторской организации (аудитора, работающего самостоятельно).

В течение 1996 г. нормативная база аудита, основу которой составляют Временные правила аудиторской деятельности, пополнилась первыми одиннадцатью правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности [43], [44], [45], [46], [47], [48], [49], [51], [52], [53], [54]. В 1998 г. одобрено еще пять правил (стандартов) [41], [42], [44а], [50], [55].

Эти правила (стандарты) обязательны для применения при аудите, требующем официального аудиторского заключения. В качестве рекомендаций положения стандартов могут применяться при инициативном аудите и оказании иных аудиторских услуг.

Структура построения стандартов едина:

- ◆ общие положения (формулируется цель разработки стандарта, определяются объект стандартизации, сфера применения стандарта и его взаимосвязь с другими стандартами);
- ◆ изложение положений стандарта;
- ◆ практические приложения.

Существенную помощь для понимания и внедрения стандартов на практике оказывает также Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Рассмотрим содержание уже одобренных российских аудиторских правил (стандартов). Более подробно действия аудитора, основанные на требованиях этих правил (стандартов), описаны далее.

### **Планирование аудита**

В правиле (стандарте) «Планирование аудита» предусмотрено, что начальной стадией аудита является **планирование аудиторской проверки**. Оно осуществляется до написания письма-обязательства и до заключения соответствующего договора, так как сначала аудитор должен принять решение о возможности аудита или об отказе в его проведении.

При планировании наряду с соблюдением общих принципов аудита должны соблюдаться и частные его принципы, к которым относятся: комплексность, непрерывность и оптимальность планирования.

Процесс планирования подразделяется на этапы.

*Первый этап* — предварительное планирование, по результатам которого аудитор:

- ◆ оценивает возможность проведения аудита по результатам изучения финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- ◆ согласовывает с руководством потенциального клиента основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

*Второй этап* — разработка общего плана и программы аудита.

В **общем плане** указываются: ожидаемый объем, график, сроки аудиторской проверки и пр.

**Программа** аудита определяет объем, виды и последовательность аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. Она служит детальной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно средством контроля качества для руководителей аудиторской проверки.

Правильно спланированный аудит является залогом рациональной организации процесса аудита и уменьшения риска необнаружения существенных ошибок в финансовой отчетности экономического субъекта.

В приложении к данному правилу (стандарту) приведены примерные формы общего плана аудита и программы аудита.

## **Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита**

В правиле (стандарте) «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» определены условия и порядок подготовки письма о согласии на проведение аудита.

**Письмо-обязательство**, направляемое аудитором исполнительному органу потенциального клиента до заключения договора, является официальным согласием аудиторской организации на проведение аудита финансовой отчетности экономического субъекта. Оно должно обеспечить однозначное толкование сторонами условий предстоящего договора, определения взаимных прав, обязательств и ответственности аудиторской организации и экономического субъекта.

В стандарте даны обязательные указания, касающиеся условий аудиторской проверки, обязательств аудиторской организации и экономического субъекта, а также указано, какие дополнительные сведения должны включаться в письмо-обязательство.

Установлено, что для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-обязательство является офертой, т.е. официальным предложением к сделке, предусмотренным нормами Гражданского кодекса Российской Федерации.

В качестве приложения к стандарту приведена рекомендуемая форма письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита.

## **Аудиторские доказательства**

Правило (стандарт) «Аудиторские доказательства» определяет содержание и виды **аудиторских доказательств**, а также источники и методы их получения.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно основываться на достоверных и достаточных аудиторских доказательствах. Аудитор сам устанавливает объем необходимой информации. При этом он должен принимать во внимание тот факт, что финансовая отчетность может иметь существенные искажения.

Аудиторские доказательства могут быть *внутренними, внешними и смешанными*. Их получают по результатам таких аудиторских процедур, как:

- ◆ детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- ◆ аналитические процедуры;

- ◆ проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В данном правиле (стандарте) установлены критерии определения степени достаточности и достоверности аудиторских доказательств, характеристики качества информации, а также определена роль использования аудиторских доказательств в снижении аудиторского риска.

К методам получения аудиторских доказательств отнесены:

- ◆ проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- ◆ инвентаризация;
- ◆ проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
- ◆ подтверждение;
- ◆ устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;
- ◆ проверка документов;
- ◆ прослеживание;
- ◆ аналитические процедуры;
- ◆ подготовка альтернативного баланса.

### **Использование работы эксперта**

Правило (стандарт) «Использование работы эксперта» служит руководством для аудитора, если возникает необходимость привлечь не состоящего в штате аудиторской организации специалиста, имеющего достаточные знания и опыт в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающего заключение по вопросу, относящемуся к этой области. Аудиторская организация может привлекать **экспертов** только с согласия экономического субъекта, подлежащего аудиту.

В стандарте определены:

- ◆ требования к уровню профессионализма, компетентности и объективности эксперта;
- ◆ порядок оформления договорных отношений с экспертом;
- ◆ требования к оформлению результатов работы эксперта;
- ◆ порядок использования результатов работы эксперта.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к результатам такой работы в аудиторском заключении, не снимает ответственности за правильность аудиторского заключения с аудиторской организации, подготовившей его.

В качестве приложений к стандарту приведены примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторская организация может привлекать экспертов, и примерное содержание заключения эксперта.

## Аудиторская выборка

Правило (стандарт) «Аудиторская выборка» устанавливает правила **выборки данных** из проверяемой совокупности и оценки результатов полученной таким образом информации. Требования правила (стандарта) применяются как к статистическим, так и к другим выборкам.

Для обеспечения репрезентативности выборки аудиторская организация должна использовать один из следующих методов отбора элементов:

- ◆ случайный;
- ◆ систематический;
- ◆ комбинированный.

Установлено, в каких случаях аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной выборке или не применять аудиторские выборки.

Подробно описаны этапы и содержание процесса построения выборки. Для определения выборки аудитор должен установить порядок проверки конкретных разделов бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, объем выборки, риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибку. Рассматриваются виды риска в аудите и действия аудиторов в случае обнаружения ошибок бухгалтерского учета в ходе выборочной проверки.

## Документирование аудита

В правиле (стандарте) «Документирование аудита» сформулированы общие принципы документирования аудита, конкретные требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочей документации, а также порядок составления и хранения рабочей документации аудиторов.

**Документирование аудитором полученной информации** — обязательное требование при аудиторской проверке бухгалтерской отчетности. Рабочая документация создается аудиторской организацией либо может быть получена от экономического субъекта, подлежащего аудиту, или третьих лиц и находится в собственности аудиторской организации. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, конфиденциальны и не подлежат разглашению аудиторской организацией, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Аудиторы определяют состав, количество и содержание рабочей документации аудита с учетом требований нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, исходя из:

- ◆ характера проводимой работы;
- ◆ характера и сложности деятельности экономического субъекта;
- ◆ состояния бухгалтерского учета экономического субъекта;
- ◆ надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- ◆ необходимого уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур.

К рабочей документации аудита относятся:

- ◆ планы и программы проведения аудита;
- ◆ описание системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;
- ◆ описание использованных аудиторских процедур и их результатов;
- ◆ информация, полученная от экономического субъекта, в том числе копии документов;
- ◆ другие документы.

Информация, содержащаяся в рабочей документации, должна служить:

- ◆ подтверждением планирования и осуществления аудита в соответствии с требованиями, установленными нормативными актами, а также контроля за ходом аудиторской проверки;
- ◆ основанием для составления заключения по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности.

В данном правиле (стандарте) установлены требования к содержанию и оформлению рабочей документации, а также к порядку ее хранения.

Порядок создания, получения, проверки, обработки, передачи в архив, хранения и обеспечения конфиденциальности рабочей документации аудиторская организация устанавливает в соответствии с требованиями стандартов и иных нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

В приложении к правилу (стандарту) приведен примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации.

### **Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности**

Правило (стандарт) «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности» служит для аудиторов руководством в случае выявления ими в ходе аудита таких **искажений**, как результата преднамеренных или непреднамеренных действий (бездействия) персо-

нала экономического субъекта в связи с нарушением им установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и составления отчетности.

Устанавливается, что искажения бухгалтерской отчетности могут быть двух видов — *преднамеренными* и *непреднамеренными*. Искажения любого вида могут быть *существенными* и *несущественными*.

Руководство и персонал экономического субъекта несут ответственность за возникновение, непредупреждение, неустранение или несвоевременное устранение искажений бухгалтерской отчетности.

Аудитор несет ответственность за выражение объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, а также за правильность и полноту данных, отраженных в заключении, о выявленных им отклонениях.

В стандарте определены внутрихозяйственные и отраслевые факторы, влияющие на увеличение риска искажений бухгалтерской отчетности.

При планировании проверки аудитор должен учитывать возможность искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта, но ему не следует в процессе аудита специально их искать.

Если выявлены искажения бухгалтерской отчетности, аудитор должен оценить степень их влияния на ее достоверность, проанализировать возможные виды нарушений, допущенных экономическим субъектом, скорректировать аудиторские процедуры, провести переоценку системы внутреннего контроля.

Выявленные искажения должны быть отражены в рабочей документации и в заключении по результатам аудита бухгалтерской отчетности.

### **Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита**

Цель правила (стандарта) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» — определение действий аудитора в отношении **оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля** проверяемого экономического субъекта.

В данном правиле (стандарте) раскрыты понятия системы внутреннего контроля и ее элементов, сформулированы основные требования, предъявляемые к изучению и оценке аудитором системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля служат для аудитора базой определения задач, сроков и методов проведения проверки.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля должны соответствовать особенностям хозяйственной деятельности и размерам проверяемого экономического субъекта. Аудиторские организации сами разрабатывают методики и порядок изучения и оценки таких систем, принимая во внимание требования стандартов и других нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

В правиле (стандарте) подробно описаны этапы оценки системы внутреннего контроля в ходе аудита. Этих этапов должно быть как минимум три:

- 1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;
- 2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
- 3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Процедуры и результаты такого изучения и оценки следует документировать.

Отдельно в правиле (стандарте) рассмотрены особенности изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита бухгалтерской отчетности малых предприятий.

### **Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности**

Целью правила (стандарта) «Дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности» является определение действий аудитора по *датированию аудиторского заключения и оценке обнаруженных событий и фактов, состоявшихся после даты составления бухгалтерской отчетности* проверяемого экономического субъекта, но оказывающих влияние на ее содержание и достоверность.

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом. Аудиторское заключение должно быть подписано позже даты подписания бухгалтерской отчетности.

При датировании заключения аудиторская организация должна убедиться, что:

♦ в бухгалтерской отчетности должным образом определены, оценены и проверены все существенные обстоятельства и события, имевшие место вплоть до даты подписания аудиторского заключения;

- ◆ бухгалтерская отчетность составлена с учетом допущения непрерывности деятельности экономического субъекта;

- ◆ оценены неопределенные обязательства экономического субъекта.

В правиле (стандарте) раскрываются понятие «неопределенные обязательства» и процедуры, применяемые для их выявления и оценки.

Аудитор несет ответственность за выражение в аудиторском заключении мнения о событиях, произошедших после окончания аудируемого периода, но до даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. Он не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и после даты ее представления пользователям.

В правиле (стандарте) приведены рекомендации по поводу действий аудитора в случае выявления существенных событий после даты подписания аудиторского заключения и определена ответственность руководства экономического субъекта в случаях, если события такого рода произойдут.

### **Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности**

Правило (стандарт) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» устанавливает единый порядок составления аудиторскими организациями и аудиторами, работающими самостоятельно, **аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности экономических субъектов** в Российской Федерации.

Положения стандарта могут не применяться, если аудиторское заключение составляется по результатам:

- ◆ аудита бухгалтерской отчетности, подготовленной по правилам, отличным от действующих в Российской Федерации;

- ◆ аудита, целью которого не является выражение мнения аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В правиле (стандарте) определены назначение и виды аудиторского заключения. Аудиторское заключение представляет собой мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.е. ее соответствия во всех существенных аспектах требованиям нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Аудиторское заключение может быть *безусловно положительным, условно положительным, отрицательным*. Предусмотрена также возможность *отказа аудиторской организации (аудитора) от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности*.

В правиле (стандарте) изложены принципы и правила составления аудиторского заключения, к которым, в частности, относится *принцип существенности*.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей:

- 1) вводной;
- 2) аналитической;
- 3) итоговой.

В правиле (стандарте) раскрыты содержание и структура каждой части аудиторского заключения и установлен порядок его представления. В приложении приведены примерные формы аудиторских заключений.

### **Письменная информация аудитора**

#### **руководству экономического субъекта по результатам аудита**

Цель правила (стандарта) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита» — унификация требований, предъявляемых к аудиторам в отношении содержания, формы и порядка подготовки *письменной информации* (отчета) аудитора руководству (собственникам) экономического субъекта по результатам аудита.

Аудиторы обязаны готовить и предоставлять руководству (собственникам) экономического субъекта письменную информацию (отчет) по результатам аудита. Цель отчета — доведение до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. В отчете должны излагаться также конструктивные предложения по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудиторы могут передавать в письменной или устной форме промежуточную информацию.

В правиле (стандарте) установлены требования к содержанию и оформлению письменной информации аудитора, а также порядок ее подготовки и представления руководству (собственникам) экономического субъекта.

## Существенность и аудиторский риск

Правилом (стандартом) «Существенность и аудиторский риск» определены действия аудитора в отношении оценки **уровня существенности и аудиторских рисков**, возникающих в ходе проверки экономического субъекта.

Уровень существенности определяется как предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основании правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Существенность в аудите имеет две стороны — *качественную и количественную*.

Руководитель аудиторской организации в обязательном порядке должен утвердить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые применяются на постоянной основе. Такой документ должен быть открыт для ознакомления по требованию заинтересованных лиц. Система базовых показателей может быть изменена только в случаях, определенных в данном правиле (стандарте), например, в случае внесения изменений в законодательство в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающих порядок определения статей баланса и базовых показателей бухгалтерской отчетности.

Значение уровня существенности определяется как доля от базовых показателей по завершении этапа планирования аудиторской проверки, что должно найти отражение в общем плане аудита. По результатам анализа уровня существенности и особенностей статей бухгалтерской отчетности аудитор делает вывод о статьях, подлежащих проверке, и методах проверки. Значение уровня существенности можно скорректировать в ходе проверки, но такие факты следует аргументировать и фиксировать в рабочих документах. В правиле (стандарте) раскрыты также условия и порядок применения уровня существенности в аудите.

Аудитор должен принимать во внимание, что уровень существенности связан со степенью **аудиторского риска** и между ними существует обратная зависимость.

Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности, или признание того, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- 1) внутривладельческий риск;

### **Образование аудитора**

Правило (стандарт) «Образование аудитора» регламентирует требования к образованию аудитора, повышению квалификации аттестованного аудитора и устанавливает перечень документов, их подтверждающих.

В правиле (стандарте) определены элементы **образования аудитора** (базовое образование, практический опыт, специальное профессиональное образование и свободное владение деловым русским языком) и раскрыто их содержание. При этом в качестве специального профессионального образования рассматривается обучение в определенных УМЦ и организациях по обучению и переподготовке аудиторов и стажировка в аудиторской организации. Перечень учебных дисциплин, программы и продолжительность обучения утверждаются ЦАЛАКАми. Изучение учебных дисциплин завершается сдачей квалификационных экзаменов, что подтверждается выдачей документа утвержденного ЦАЛАКАм образца. Завершающим этапом специального профессионального образования является прохождение стажировки в аудиторской организации.

Повышение квалификации аттестованных аудиторов включает ежегодное прохождение курса повышения квалификации в объеме не менее 40 часов по программе, разработанной и утвержденной ЦАЛАКАми, в УМЦ и других уполномоченных организациях, и систематическое самостоятельное повышение квалификации путем изучения соответствующей нормативной базы, зарубежного и отечественного опыта организации аудита, участия в семинарах, конференциях, разработки пособий, монографий и др.

### **Новые правила (стандарты) аудиторской деятельности**

Приняты новые правила (стандарты) аудиторской деятельности:

- ◆ контроль качества работы в аудите;
- ◆ учет допущения непрерывности деятельности предприятия в аудите;
- ◆ первичные аудиторские проверки;
- ◆ учет нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению в аудите;
- ◆ разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта.

Эти аудиторские стандарты разработаны (как и уже принятые) с учетом положений международных стандартов аудита. Поэтому внедрение национальных стандартов в практику аудиторской деятельности будет

способствовать более успешной интеграции российского аудита в систему мирохозяйственных связей, признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций на международном уровне и как следствие — повышению их инвестиционной привлекательности.

### **3.2. Общепринятые стандарты аудита**

Международные стандарты аудита (МСА) призваны унифицировать подход к аудиту в международном масштабе. Однако они не преобладают над национальными стандартами и для разных стран играют различную роль. В странах с устоявшимся институтом аудита (например, в Канаде, Великобритании, Ирландии, США) положения МСА принимаются к сведению профессиональными аудиторскими организациями. В некоторых странах (например, в Австралии, Бразилии, Индии, Голландии) МСА служат базой для разработки национальных стандартов аудита. В странах, принявших решение не разрабатывать собственные стандарты аудита (например, на Кипре, в Малайзии, Нигерии, на Фиджи), МСА могут применяться в качестве национальных.

В России разработка аудиторских правил (стандартов) ведется с учетом положений МСА.

Эти положения являются руководством при проведении независимого аудита финансовой отчетности. По усмотрению аудиторов они могут также применяться при оказании иных аудиторских услуг.

В приложении 3.1 в табличной форме приведены названия и краткое содержание МСА по состоянию на 1996 г. [77]. В первой графе помещены цифровые коды МСА. (С 1994 г. МСА обозначаются кодом, состоящим из трех или четырех цифр.) Во второй графе даны названия стандартов на английском языке. В третьей графе содержатся переводы названий стандартов на русский язык, выполненные авторами настоящего учебного пособия, а поскольку официальных переводов МСА пока нет, эти переводы могут отличаться от переводов, приводимых в других источниках. В графе «Пояснения» кратко описано содержание МСА.

Проанализировав перечень отечественных правил (стандартов) аудиторской деятельности и МСА, можно убедиться в том, что документы, регламентирующие деятельность российских аудиторов, по тематике в основном соответствуют международным аналогам. Число же отечественных правил (стандартов) пока примерно в три раза меньше, чем МСА. Можно предположить, что со временем все вопросы, которые регламентируются МСА, будут описаны и в российских нормативных актах.

### 3.3. Профессиональная этика аудитора

Как показывает опыт, общественное доверие к качеству оказываемых профессиональных услуг возрастает тогда, когда существуют высокие стандарты поведения и профессиональной деятельности. Поэтому в экономически развитых странах большую роль в повышении общественного статуса профессии аудитора играют не только сложные системы стандартизации аудиторской деятельности и квалификационной аттестации, но и кодексы этических профессиональных норм. Так, формируемый на протяжении десятилетий развития аудита в США Кодекс профессиональной этики AICPA (рис. 3.1) является попыткой объединения этических стандартов идеального и практического поведения аудиторов [58, с. 72].

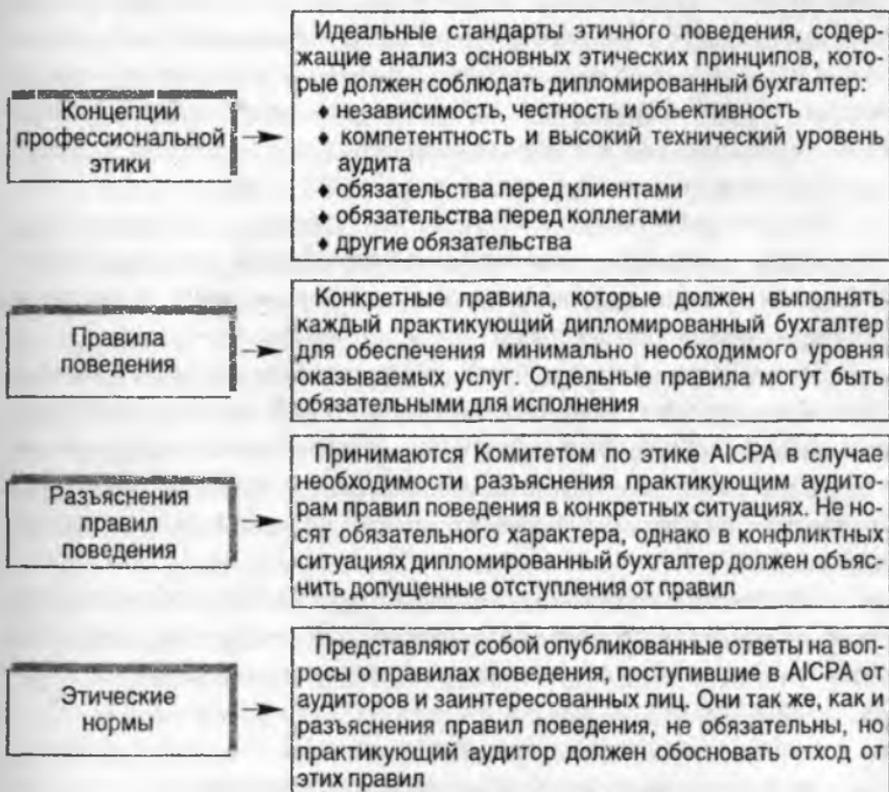


Рис. 3.1. Структура Кодекса профессиональной этики аудиторов США

Чтобы установленные Кодексом AICPA правила трактовались однозначно, в нем приведен перечень применяемых определений.

Несмотря на то что в США институт аудита достаточно стабилен, проблема соблюдения этических норм практикующими аудиторами все равно актуальна. Например, Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек отмечают, что Кодекс АICPA устанавливает две границы поведения практикующего аудитора: концепция профессиональной этики определяет идеальное поведение, а правила поведения — допустимое. Как и в любой профессии, реальный уровень работы у разных специалистов различен: одни действуют на очень высоком уровне, другие — как можно ближе к минимальному уровню. Некоторые специалисты не соблюдают даже минимальные требования, и обществу остается только надеяться, что таких специалистов немного [58, с. 75].

По мере становления аудита в России начинают формироваться этические критерии, которым должны отвечать лица, занимающиеся аудиторской деятельностью. Многие аудиторские организации утверждают внутренние этические нормы для своих сотрудников. Большую работу в этом направлении проделала Ассоциация «Аудиторская палата России» (ААПР). Общее собрание членов этой организации 4 декабря 1996 г. утвердило Кодекс профессиональной этики аудиторов, базирующийся на этических нормах, разработанных IFAC.

Кодекс ААПР принят по инициативе наиболее прогрессивно настроенных российских специалистов в области аудита, изучивших мировой опыт и понимающих необходимость «внутрицехового» регулирования уровня профессионализма.

Этот Кодекс обобщает нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных ААПР. Важно, что члены ААПР (общественные объединения аудиторов, некоммерческие объединения аудиторских организаций, учебные заведения, средства массовой информации) добровольно обязуются соблюдать установленные этические нормы.

В отличие от зарубежных аналогов Кодекс ААПР строгой структуры не имеет и представляет собой укрупненный свод правил поведения аудитора. Рассмотрим основные нормы, закрепленные в Кодексе ААПР [74, с. 133—143]:

- ◆ общие нормы поведения аудиторов;
- ◆ общественный характер деятельности аудиторов;
- ◆ конкретные нормы поведения аудиторов.

Конкретные нормы поведения аудиторов в свою очередь включают в себя такие категории, как:

- ◆ независимость аудиторов;

- ◆ объективность и внимательность аудиторов;
- ◆ профессиональная компетентность аудиторов;
- ◆ соблюдение конфиденциальности информации;
- ◆ отношения между аудиторами;
- ◆ отношения сотрудников аудиторской фирмы с аудиторской фирмой;
- ◆ плата за профессиональные услуги;
- ◆ налоговые отношения;
- ◆ публичная информация и реклама.

Несмотря на то что применяемая в кодексах терминология во многом одинакова, в российском варианте многие понятия имеют иное содержание, как это часто бывает при заимствовании зарубежного опыта.

Общие нормы — это идеальные стандарты профессионального поведения аудиторов. Аудиторы обязаны жить и работать по совести, стараться соблюдать нормы и правила общей морали, к которым относятся:

- ◆ правдивость и честность в поступках и решениях;
- ◆ нравственная чистота и простота в общении с людьми;
- ◆ самостоятельность и объективность в суждениях и выводах;
- ◆ непримиримость к несправедливости, нарушениям морально-нравственных и правовых норм.

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных норм поведения должно быть гарантировано высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

В Кодексе ААПР отмечен общественный характер деятельности аудиторов. Так, статьей 3 определено, что внешний аудитор обязан действовать в интересах общества и всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг (клиента). Выполняя аудит по заказу клиента, аудитор должен разрешать объективные противоречия между обществом и клиентом в пользу общественных интересов.

Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах, а также во взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что эти интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Как только аудитору станет известно, что интересы клиента возникли в нарушение закона либо справедливости, он обязан отказаться от их защиты.

Соблюдению установленных норм профессионального поведения должно способствовать создание соответствующей этической среды.

Кодекс ААПР предписывает, что сообщество аудиторов в целом и каждый аудитор в отдельности должны осуждать незтичное поведение коллег и требовать их наказания вплоть до лишения квалификационного аттестата и лицензии на занятие аудиторской деятельностью. Однако пока не существует механизма наказания незтично ведущих себя аудиторов. К сожалению, как показывает практика, далеко не все представители профессии соответствуют идеалу, но к нему нужно стремиться.

В Кодексе ААПР помимо общих содержатся конкретные этические нормы (принципы), которые аудиторы должны соблюдать в обязательном порядке.

Основным является **принцип независимости аудитора**. Соблюдение именно этого принципа обуславливает общественную необходимость аудита: без соблюдения принципа независимости аудит бухгалтерской отчетности теряет всякий смысл.

Независимость предполагает свободу аудитора от контроля и посторонних влияний на этапах:

- ◆ планирования аудита (при разработке плана и программы аудита, выборе применяемых для этих целей методов, определении областей аудита);
- ◆ аудиторского исследования (свобода выбора методов проведения аудита и наличие доступа ко всем необходимым источникам информации);
- ◆ представления заключения (отсутствие влияния третьих лиц на аудитора при формировании им мнения о достоверности бухгалтерской отчетности).

Аудиторы обязаны отказываться от оказания профессиональных услуг, если у клиента есть обоснованные сомнения в их независимости.

Различают *фактическую* и *внешнюю (формальную)* независимость аудитора.

Под фактической независимостью понимается способность аудитора сохранять непредвзятое отношение к клиенту на протяжении всего процесса аудита. Важно, чтобы общество объективно признавало независимость аудитора и было в нем уверено.

Под внешней (формальной) независимостью подразумевается доверие пользователей финансовой отчетности к независимости аудитора. Понятно, что ценность аудита значительно уменьшится, если несмотря на фактическую независимость аудитора, пользователи результатов его работы будут полагать, что мнение сформировано под влиянием каких-либо обстоятельств или третьих лиц.

К основным обстоятельствам, наносящим ущерб независимости аудитора либо позволяющим сомневаться в его фактической независимости, относятся:

- ◆ финансовое участие в организации клиента;
- ◆ родственные и дружеские отношения с руководством клиента;
- ◆ служебные отношения с клиентом;
- ◆ разбирательства между аудитором и клиентом;
- ◆ оказание клиенту комплекса аудиторских услуг.

Предполагается, что независимость аудитора вызывает сомнения, если аудитор имеет прямое финансовое участие (финансовую и имущественную зависимость) либо косвенное финансовое участие (зависимость) в делах организации клиента через родственников (для аудиторских фирм — через их служащих).

Аудиторская фирма не может считаться независимой, если она участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эти же структуры.

Независимость аудиторской фирмы, возникшей при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний или инвестиционных институтов, может быть подвергнута сомнению, если эта фирма оказывает аудиторские услуги организациям, акции которых находятся в ее собственности, приобретены или приобретались названными выше финансовыми структурами в периоде, подлежащем аудиту.

У нас распространена ситуация, когда аудиторская организация, образованная при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (комитета), оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету).

В России основной проблемой, касающейся независимости аудитора, продолжает оставаться оплата его труда аудируемым субъектом. Достаточно часто возникает ситуация, когда клиенты совершенно искренне отождествляют аудиторскую услугу с любой другой услугой и даже товаром определенного качества. Вследствие этого у клиентов возникает желание получить взамен уплаченной (порой достаточно существенной) суммы определенные результаты. Ситуация усугубляется, если средняя или небольшая аудиторская фирма полностью ориентирует свою деятельность на одного крупного клиента.

Возможность сохранения профессиональной независимости аудиторов при их материальной зависимости от клиентов неоднократно обсуждалась ведущими российскими специалистами. Выход пока не най-

ден. В мировой практике, несмотря на актуальность данного вопроса, также нет единого подхода к его решению<sup>12</sup>.

Аудитор не может считаться независимым, если он имеет родственные или дружеские отношения с директорами и представителями высшего управляющего персонала организации клиента. Подозрения могут вызвать и чрезмерная гостеприимность клиента, и дорогостоящие подарки от него, и получение от клиента товаров и услуг по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен.

Независимость аудитора может быть поставлена под сомнение, если он участвует в органах управления организации клиента, ее дочерних предприятиях, был в прошлом либо имеет явные намерения стать служащим организации клиента. При этом аудитору не запрещается перейти на работу в эту организацию.

Очевидно, что аудитор не может считаться независимым, если между ним и клиентом ведутся или потенциально возможны судебные (арбитражные) дела.

Необходимо следить за соблюдением независимости в случаях, когда аудитор наряду с аудитом выполняет по поручению клиента другие аудиторские услуги (консультирование, подготовку бухгалтерской отчетности, ведение бухгалтерского учета и т.п.).

Считается, что независимость не нарушается, если:

- ◆ консультации аудитора не становятся услугами по управлению организацией клиента;
- ◆ нет никаких факторов, влияющих на объективность суждений аудитора;
- ◆ персонал, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации клиента;
- ◆ ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента.

Следует отметить, что данные положения, разработанные ААПР на базе международных этических норм, вступают в противоречие с пунктом 11 Временных правил аудиторской деятельности [9], в соответствии с

---

<sup>12</sup> Например, в Великобритании на основании опыта членов Association of Certified Chartered Accountants — АССА установлен 15%-ный барьер профессионального дохода от одного клиента. Однако вопрос о том, насколько объективно этот показатель отражает фактическую независимость аудитора, остается открытым [56, с. 47]. Кроме того, не совсем понятно, как может аудиторская фирма, оказывающая услуги клиентам в течение финансового года, точно определить долю оплаты каждого из них по окончании этого года.

которым аудиторская проверка не может проводиться аудиторами, оказываемыми организации клиента услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

Оказывая какие бы то ни было профессиональные услуги, аудитор должен быть объективен. **Принцип объективности** предполагает, что основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации.

Аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы предвзятость, предубеждения либо давление со стороны могли сказаться на объективности их суждений.

Принцип объективности тесно связан с принципом независимости<sup>13</sup>, поскольку поступки аудитора, его решения и заключения не могут зависеть от суждений или указаний других лиц. Аудитору следует избегать взаимоотношений, которые могут повлиять на объективность его суждений и выводов, не допуская давления ни в какой форме: не только со стороны третьих лиц, но и со стороны руководства аудиторской фирмы, в которой он работает.

В России объективность аудитора сильно зависит от многократности его работы у одного клиента. Распространены случаи, когда из года в год клиент поручает аудит своей бухгалтерской отчетности одной и той же аудиторской организации, которая зачастую параллельно оказывает сопутствующие аудиту услуги. Безусловно, такая форма сотрудничества сокращает расходы клиента. Однако даже высокопрофессиональному аудитору при таком стиле работы сложно оставаться объективным, так как утрачивается свежесть взгляда на факты и обнаруживается тяга к налаживанию неформальных отношений. Сложно предположить, что при несформировавшемся аудиторском рынке эту проблему можно преодолеть путем установления жестких ограничений. При ее решении российские аудиторы не могут основываться на международном опыте, ибо даже в странах с гораздо более продолжительной историей развития аудита эта проблема все еще имеет место. Так, Профессиональными

---

<sup>13</sup> В международной практике принцип объективности принято связывать помимо принципов независимости и честности с принципом соблюдения общественных интересов. Например, в США правило 102 «Честность и объективность» Кодекса AICPA гласит: «Член AICPA не должен умышленно искажать факты и, выполняя обязанности аудитора, включая управленческое консультирование и услуги в области налогообложения, не должен подчинять свое мнение мнениям других. В области налогообложения член AICPA может принимать решения в пользу своего клиента лишь до тех пор, пока для этого имеются достаточные основания» [58, с. 89].

правилами АССА установлено, что длительность работы аудитора в одной фирме может оказывать влияние на объективность аудитора. Однако в этих Правилах нет рекомендаций относительно продолжительности работы с одним клиентом, оговорено лишь, что клиент должен назначать аудитора каждый год, но это может происходить из года в год бесконечное количество раз [56].

В Кодексе ААПР в связи с принципом объективности рассматривается **принцип внимательности**. Согласно этому принципу при выполнении профессиональных услуг аудиторы должны внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планировать свою работу и контролировать работу подчиненных специалистов.

По мнению авторов, более логично не связывать принцип внимательности с принципом объективности, а рассматривать его в качестве составляющей принципа профессиональной компетентности, как предусмотрено, например, Кодексом АICPA.

В соответствии с принципом **профессиональной компетентности** достаточный профессиональный уровень оказываемых аудитором услуг обеспечивается необходимой компетентностью аудитора, т.е. объемом знаний и навыков, достаточных для добросовестного и профессионального выполнения принятого аудитором обязательства. Профессиональная компетентность аудитора основывается на общем и специальном высшем образовании, сдаче квалификационных экзаменов, подтвержденных соответствующими аттестатами, а также на опыте непрерывной практической работы по оказанию профессиональных аудиторских услуг.

Для обеспечения качества оказываемых услуг аудитор должен руководствоваться национальными и международными аудиторскими стандартами.

Аудитор должен быть честен и воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его компетенции, в том числе не соответствующих его квалификационному аттестату. В необходимых случаях целесообразно по согласованию с клиентом для решения конкретных задач привлекать компетентных специалистов.

Одним из важнейших принципов аудиторской деятельности является **принцип конфиденциальности**. Конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, аудитор должен сохранять в тайне без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с клиентами. Аудитор не имеет права использовать конфиденциальную

информацию для собственной выгоды или для выгоды третьих сторон, а также в ущерб интересам клиента.

Кодексом ААПР предусмотрены случаи, в которых разглашение конфиденциальной информации о делах клиентов не является нарушением профессиональной этики. К ним, в частности, относятся:

- ◆ наличие у аудитора разрешения клиента на разглашение конфиденциальной информации с учетом интересов третьих сторон;
- ◆ случаи, предусмотренные законодательными актами или решениями судебных органов (если это предусмотрено законодательными актами);
- ◆ необходимость защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального или частного расследования, проводимого руководителями или уполномоченными представителями экономических субъектов;
- ◆ обнаружение фактов намеренного и незаконного вовлечения клиентом аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам.

В настоящее время в России весьма актуально регулирование Кодексом ААПР налоговых отношений аудиторов и клиентов. При оказании услуг, связанных с налогообложением, аудиторы в первую очередь должны руководствоваться интересами клиента, соблюдая, однако, налоговое законодательство и не допуская фальсификации со стороны клиента с целью уклонения от уплаты налогов.

О выявленных в ходе обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибках в расчетах и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента и его ревизионной комиссии и предупредить их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и ошибок. Аудитор не должен обнадеживать клиента в отношении того, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами.

Множество вопросов возникает по поводу этики отношений между аудиторами, аудиторскими фирмами, сотрудниками аудиторских фирм и самими аудиторскими фирмами.

Аудиторы должны быть доброжелательны в отношениях с коллегами и сторонними специалистами, воздерживаться от необоснованной критики в их адрес, от нелояльных действий в отношении коллег при замене клиентом аудитора. В последнем случае Кодекс ААПР предусматривает применение нормы, принятой в международной практике, но не получившей пока достаточного распространения в среде российских аудиторов. Прежде чем согласиться на предложение клиента о назначе-

нии на должность (за исключением ситуации, когда приглашение последовало по результатам конкурса), аудитор обязан запросить предыдущего аудитора и убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа от предложения клиента. Если ответ от предыдущего аудитора в разумные сроки не получен, приглашаемый аудитор имеет право дать согласие клиенту.

Кодексом ААПР установлено, что аттестованные аудиторы, являющиеся сотрудниками аудиторской фирмы, обязаны:

- ◆ лояльно относиться к аудиторской фирме и ее клиентам;
- ◆ добросовестно выполнять свои трудовые обязанности;
- ◆ способствовать повышению авторитета и дальнейшему развитию аудиторской фирмы;
- ◆ поддерживать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и сотрудниками аудиторской фирмы;
- ◆ ответственно относиться к выполнению профессиональных обязанностей, постоянно профессионально совершенствоваться;
- ◆ осторожно и взвешенно подходить к содержанию документов, направляемых клиентам;
- ◆ руководствоваться во взаимоотношениях с клиентами профессиональными нормами и интересами аудиторской фирмы;
- ◆ при переходе на другую работу воздерживаться от обсуждения прежних руководителей и коллег, организации и методов работы предыдущей аудиторской фирмы; не разглашать известную им конфиденциальную информацию; добросовестно и в полном объеме передать фирме, из которой они уходят, всю имеющуюся документальную и иную профессиональную информацию.

Аудиторская фирма со своей стороны обязана:

- ◆ разрабатывать методы профессиональной деятельности;
- ◆ обобщать нормативные акты;
- ◆ обеспечивать сотрудников нормативными актами;
- ◆ обеспечивать постоянное повышение профессиональных знаний и навыков сотрудников;
- ◆ при увольнении сотрудников воздерживаться от обсуждения их профессиональных и личных качеств.

Интересно, что в США до 1978 г. нарушением профессиональной этики считался факт предложения работы служащему другой аудиторской фирмы без предварительного контакта с администрацией этой фирмы, что должно было способствовать сохранению дружеских отношений между конкурирующими фирмами. Однако это правило было отменено как потенциально нарушающее права лиц наемного труда [58, с. 96].

Естественно, что и в Российской Федерации этические нормы регулируют в основном область общечеловеческих отношений, а главную роль в регулировании отношений между аудиторской фирмой — работодателем и аудитором-работником играет трудовое и гражданское законодательство Российской Федерации. Кроме того, бывшие работодатели, к сожалению, не всегда объективны, особенно в случае конфликтов. Однако и в России между руководством аудиторских фирм, испытывающих взаимное доверие, распространена практика консультаций с предыдущими работодателями.

Высокий профессиональный уровень оказываемых аудиторами услуг предполагает высокий уровень их оплаты. На практике не редки конфликты между аудиторами и клиентами по поводу стоимости оказанных услуг. Аудитор должен стремиться к тому, чтобы претензии клиентов нельзя было расценить как обоснованные. Вознаграждение за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если оно определяется в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг, их сложности, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора.

Размер оплаты профессиональных услуг аудитора не должен зависеть от достижения какого-либо определенного результата. Например, сложно говорить о соблюдении аудитором независимости и объективности, если договоренностью между аудиторской фирмой и клиентом предусматривается вознаграждение 90 тыс. руб., если по результатам аудита мнение аудиторской фирмы будет безусловно положительным, и только 60 тыс. руб., если мнение будет условно положительным.

Такой же подход принят в международной практике. Например, нарушением правила поведения 302 «Вознаграждение персонала» Кодекса AICPA является получение вознаграждения за действия в качестве свидетеля-специалиста, если размер вознаграждения зависит от суммы, присужденной истцу, процента от суммы, сэкономленной за счет уменьшения налоговых платежей при заполнении налоговой декларации [58, с. 95].

Еще один важный вопрос — публичная информация и реклама аудиторских фирм. В России нет запрета на рекламу аудиторских фирм и аудиторских услуг в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, адресных и телефонных справочниках, публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских фирм и каких-либо ограничений в отношении места и периодичности обнародования рекламы, размера и оформления рекламного объявления.

Безусловно, на этапе становления рынка аудиторских услуг не оправданно введение жестких ограничений на рекламу аудиторских фирм и оказываемых ими услуг, как это, например, принято в ФРГ и во Фран-

ции. Однако целесообразно установление и соблюдение этических норм при размещении рекламы аудиторскими организациями. Уместнее всего здесь «сдержанность и компетентность»<sup>14</sup>.

Реклама аудиторских профессиональных услуг должна быть информативной, прямой и честной, выдержанной в хорошем вкусе, исключая всякую возможность обмана и введения в заблуждение потенциальных клиентов либо возбуждения у них недоверия к другим аудиторам. Не допускаются реклама и публикации, содержащие:

- ◆ прямое или косвенное указание, вселяющее необоснованное ожидание (уверенность) клиентов в благоприятности результатов профессиональных аудиторских услуг;
- ◆ безосновательное самовосхваление и сравнение с другими аудиторами;
- ◆ рекомендации, подтверждения клиентов и иных третьих лиц, восхваляющих аудитора и профессиональные достоинства предоставляемых им услуг;
- ◆ сведения, которые могут раскрыть конфиденциальные данные клиента либо необъективно представить его в ложном свете;
- ◆ необоснованные претензии быть специалистом в области аудиторской деятельности;
- ◆ сведения, имеющие целью ввести в заблуждение или оказать давление на судебные, налоговые и иные государственные органы.

Аудитор не должен одновременно с основной работой заниматься работой, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому не совместима с оказанием профессиональных аудиторских услуг.

Этические нормы призваны поднимать престиж аудиторской профессии. На практике это будет воплощаться с развитием и признанием профессии аудитора и обществом в целом, и представителями данной профессии. По мере роста профессионального самосознания российских аудиторов Кодекс профессиональной этики претерпит изменения, так как в конечном итоге независимо от существующих правил каждый специалист должен определить для себя содержание понятия «профессиональное поведение». Примечательно, что эпиграфом к Кодексу AICPA является высказывание Марка Аврелия: «Человек должен крепко держаться на ногах без посторонней помощи» [58, с. 73].

<sup>14</sup> Приведено выражение из рекламы еженедельника «Экономика и жизнь», которое не имеет непосредственного отношения к этическим нормам поведения аудиторов, но, по мнению авторов, отражает суть рассматриваемого вопроса.

## Приложение 3.1

### Описание международных стандартов аудита (МСА)

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
a	Introductory Matters	Вводные замечания	
100	Preface to ISAs and RSS	Предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг	<p>Определен юридический статус этих документов и порядок их принятия Международным комитетом по аудиторской практике (International Auditing Practices Committee — IAPC). МСА применяются при аудите финансовой отчетности, а также при выполнении сопутствующих аудиту услуг. Базовые принципы выделены в МСА жирным шрифтом, однако рекомендуется использовать всю информацию стандартов, а не только то, что выделено жирным шрифтом.</p> <p>В исключительных случаях для достижения целей аудита аудитором решается отходить от требований МСА, но причины такого отхода должны быть аргументированы.</p> <p>МСА следует применять только к вопросам, имеющим существенное значение.</p> <p>Наряду со стандартами IAPC выпускает положения по международной аудиторской практике. Они имеют меньшую юридическую силу, чем МСА.</p>
110	Glossary of Terms	Глоссарий терминов	Содержит перечень терминов, применяемых в МСА, и их узаконенные дефиниции.
120	Framework of ISAs	Общая структура МСА	Описана структура МСА и приведена классификация услуг, сопутствующих аудиту, в соответствии с МСА.

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
	<b>Responsibilities</b>	<b>Ответственность</b>	
200	Objectives and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Цели и основные принципы, связанные с аудитом финансовой отчетности	<p>Установлены ответственность руководства в вопросах ведения финансовой отчетности, общие цели и принципы аудита финансовой отчетности предприятия (организации), проводимого независимым аудитором.</p> <p>Цель аудита финансовой отчетности — формирование аудитором мнения о том, подготовлена финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применяемыми основами бухгалтерского учета или нет. Аудитор должен выражать свое мнение в форме: «дает правильную и справедливую картину» или «отражает достоверно, во всех существенных аспектах».</p> <p>Описаны основные принципы выполнения аудитором профессиональных обязанностей, связанных с проведением любой аудиторской проверки: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и выполнение технических стандартов.</p> <p>В ходе проверки аудитор должен получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.</p>
210	Terms of Audit Engagements	Условия аудиторских заданий	Приведены содержание и форма письма аудитора о согласии на проведение аудита. Письмо должно документально подтверждать приемлемость назначения аудитора, объем аудиторской проверки, ответственность аудитора и форму представляемых аудитором отчетов.
220	Quality Control for Audit Work	Контроль качества работы в ходе аудита	Контроль качества работы аудитора необходим для поддержания на высоком уровне профессиональных стандартов.

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			<p>Проводятся различия между контролем качества конкретных аудиторских проверок и общим контролем качества услуг той или иной аудиторской фирмы. Признавая существование тесной взаимосвязи между двумя видами контроля, следует заметить, что общий контроль качества дополняет контроль качества конкретных аудиторских проверок и способствует ему, хотя и не заменяет его.</p> <p>Обсуждаются вопросы организации контроля качества работы ассистентов в ходе конкретных аудиторских проверок и оказания аудиторской фирме практической помощи в области общего контроля качества услуг.</p>
230	Documentation	Документация	Предложены рекомендации относительно формы и содержания рабочих документов. Приводятся формы рабочих документов, которые обычно создаются аудиторами или поступают от их клиентов. Рассматриваются вопросы собственности на документацию такого рода и обеспечения сохранности документации.
240	Fraud and Error	Мошенничество и ошибка	<p>Определяются понятия «мошенничество» и «ошибка». Устанавливаются процедуры, которые аудитор может использовать, если у него возникнут обоснованные подозрения насчет вероятности совершения хозяйствующим субъектом мошеннических или ошибочных действий.</p> <p>Ответственность за предотвращение таких действий возложена на руководство организации. Аудитор обязан планировать свою работу таким образом, чтобы существовала разумная возможность выявить в ходе аудита существенные искажения информации как результат мошеннических или ошибочных действий.</p>

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			В приложении приведены примеры обстоятельств или событий, которые повышают риск мошенничества или ошибочных действий.
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Учет законов и правил при аудите финансовой отчетности	<p>Определена степень ответственности аудитора за следование законодательным и нормативным актам при аудите финансовой отчетности. При планировании аудита, в ходе аудиторской проверки, на стадии оценки результатов проверки и составления отчета по ее результатам аудитор должен учитывать все факты несоблюдения организацией нормативных актов, которые могут оказывать влияние на достоверность финансовой отчетности. Тем не менее нельзя ожидать, что в ходе аудиторской проверки будут выявлены все факты нарушения нормативных актов. При выявлении таких фактов независимо от степени их существенности следует оценивать, как они влияют на репутацию руководства и сотрудников организации, а также на ход аудиторской проверки.</p> <p>Ответственность за соблюдение организацией в процессе финансово-хозяйственной деятельности законодательных и нормативных актов, предотвращения и выявления фактов их нарушения возлагается на руководство этой организации.</p> <p>Аудитор сначала должен понять, какова правовая среда, в которой действует организация, какие механизмы обеспечивают соблюдение ею требований нормативных актов. Затем аудитор должен осуществить процедуры, позволяющие выявить факты нарушения нормативных актов, влияющих на финансовую отчетность организации, а также получить достаточные доказательства соблюдения нормативных актов.</p>

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			Описаны процедуры, которые следует применять, если факты нарушений были выявлены и о них было доложено руководству организации, пользователям отчета о результатах аудиторской проверки финансовой отчетности, регулирующим и правоохранительным органам.
			В приложении приведены примеры некоторых видов информации, которые могут привлечь внимание аудиторов и свидетельствовать о потенциальной вероятности разного рода нарушений.
	<b>Planning</b>	<b>Планирование</b>	
300	Planning	Планирование	<p>Описан процесс планирования аудиторских проверок финансовой отчетности и иной финансовой информации.</p> <p>При адекватном планировании аудита обеспечивается надлежащее внимание к наиболее важным направлениям проверки. Поэтому будут оперативно выявляться потенциальные проблемы и работа будет завершена в отведенные для нее жесткие сроки. Планирование также способствует хорошей работе вспомогательного персонала и координации проверок с деятельностью других аудиторов и экспертов.</p> <p>Регламентируются вопросы приглашения аудиторов, ключевые элементы процесса планирования и приводятся вопросы, которые необходимо учитывать при планировании аудита.</p>
310	Knowledge of the Business	Знание бизнеса	Отмечается важность понимания аудитором направлений и характера деятельности проверяемой организации. Это необходимо для выявления событий и операций, которые, по мнению аудитора, могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность или на процесс аудиторской

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			<p>проверки и составления отчета по ее результатам. Перечисляются способы получения информации такого рода в ходе аудиторской проверки.</p> <p>Направления деятельности организации аудитор может изучать и на уровне ее отрасли, и на уровне отдельных операций организации.</p> <p>В приложении дан перечень вопросов, которые необходимо учитывать при выполнении конкретных заданий.</p>
320	Audit Materiality	Существенность в аудите	<p>Дана трактовка концепции существенности в аудите, описана взаимосвязь существенности и аудиторского риска и применение понятия существенности в ходе планирования и проведения аудиторских проверок и оценки их результатов.</p> <p>Под уровнем существенности подразумевается такая степень искажений, содержащихся в финансовой отчетности, которая с определенной вероятностью может повлиять на разумные суждения пользователя финансовой информации и принятые на ее основании решения. Определение уровня существенности базируется на профессиональном мнении аудитора и проводится как в отношении совокупных показателей, так и в отношении остатков по счетам и конкретной раскрываемой информации.</p>
	<b>Internal Control</b>	<b>Внутренний контроль</b>	
400	Risk Assessments and Internal Control	Оценки риска и внутренний контроль	<p>Описаны системы учета и отчетности, их элементы, цели и задачи, ограничения систем внутреннего контроля и процедуры аудита по изучению и оценке этих систем.</p> <p>Ответственность за обеспечение функционирования системы учета и отчетности, в которую инкорпорированы системы внутреннего контроля, в мас-</p>

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			<p>штабах, соответствующих размеру и характеру деятельности организации, возлагается на ее руководство. Тем не менее для установления достоверности финансовой отчетности аудитор должен быть в достаточной степени убежден в адекватности систем учета внутреннего контроля и отчетности.</p> <p>Данный стандарт является руководством для аудиторов в вопросах оценки внутрихозяйственного и контрольного рисков и использования такой оценки для определения характера, сроков и степени, в которой необходимо проводить соответствующие процедуры, позволяющие снизить степень риска до приемлемого уровня.</p>
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	Аудит в среде компьютерных информационных систем	<p>Раскрываются дополнительные процедуры, которые необходимо применять при наличии систем электронной обработки данных.</p> <p>Определены требования, предъявляемые к уровню подготовки и квалификации аудитора для данной работы, и степень ответственности аудитора в случае делегирования этой работы помощникам или использования результатов работы, проведенной третьими лицами.</p>
402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Особенности аудита, относящиеся к юридическим лицам, использующим сервисные организации	<p>Рассматриваются особенности аудита организаций, которые поручают ведение своего бухгалтерского учета и подготовку отчетности специализированным фирмам.</p>
	<b>Audit Evidence</b>	<b>Аудиторское доказательство</b>	

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			суммы и сроки погашения обязательств, в результате чего потребуются вне-сти соответствующие корректировки в финансовую отчетность.
580	Management Representations	Заявления руководства	<p>Положения данного стандарта являются руководством для аудитора при использовании в ходе аудиторской проверки информации по поводу финансовой отчетности, представленной руководством хозяйствующего субъекта. Определены случаи, когда такая информация особенно важна и когда ее следует получать в письменной форме.</p> <p>Описаны процедуры документирования и оценки обоснованности представленной информации и ее сопоставимости с иной полученной в ходе аудита информацией, а также способы оценки степени информированности предоставившего сведения лица.</p>
<b>Using Work of Others</b>		<b>Использование работы других</b>	
600	Using the Work of Another Auditor	Использование работы другого аудитора	Описаны случаи, когда независимый аудитор, проверяющий финансовую отчетность организации, привлекает к работе других независимых аудиторов, проверяющих отчетность одного или нескольких отделений, филиалов, дочерних или ассоциированных компаний, консолидируемую затем в финансовой отчетности головной организации.
610	Considering the Work of Internal Auditor	Учет работы внутреннего аудитора	Внутренний аудит является самостоятельным элементом системы внутреннего контроля. Такой аудит проводится специально назначенными сотрудниками организации. Его задача — оценка состояния и функционирования системы внутреннего контроля.

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
			<p>Большая часть работы, проводимой отделом внутреннего аудита, может быть использована независимыми аудиторами при проверке финансовой информации.</p> <p>Прилагаются рекомендации независимым аудиторам по применению определенных процедур для оценки результатов работы внутренних аудиторов.</p>
620	Using the Work of an Expert	Использование работы эксперта	Даны рекомендации по использованию в ходе аудиторской проверки работы эксперта (специалиста), привлеченного аудитором или назначенного клиентом. Приводятся примеры ситуаций, в которых у аудитора может возникнуть необходимость использовать работу эксперта, и обстоятельства, которые должны быть учтены при осуществлении такого рода профессиональных контактов. Определены подходы как к оценке уровня подготовки, квалификации, компетентности и объективности эксперта, так и к оценке результатов работы эксперта.
<b>Audit Conclusions and Reporting</b>		<b>Выводы и отчеты в аудите</b>	
700	The Auditor's Report on Financial Statements	Заключение аудитора по финансовой отчетности	<p>Даны рекомендации относительно формы и содержания отчета аудитора, составляемого по результатам независимой аудиторской проверки финансовой отчетности организации.</p> <p>Определены обстоятельства, при которых может быть выдано безусловное положительное аудиторское заключение, отличное от заключения с оговорками, а также предлагаются возможные формулировки для составления заключения без оговорок, заключения с оговорками, отрицательного заключения и текста отказа от выдачи заключения.</p>

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
710	Comparatives	Сравнимые значения	<p>Описан порядок действий аудитора в тех случаях, когда отчетность клиента включает финансовые показатели за прошлый период (периоды), которые аналогичны финансовым показателям отчетности текущего периода. Проанализированы разные ситуации: 1) когда сравнимые значения финансовой отчетности за прошлые годы в связи с применяемым законодательством составляют неотъемлемую часть финансовой отчетности за текущий год; 2) когда сравнимые значения приводятся со справочными целями.</p>
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Прочая информация, содержащаяся в документах, связанных с финансовой отчетностью, подлежащей аудиту	<p>Приведено определение прочей финансовой и нефинансовой информации, содержащейся в финансовой отчетности и формируемой организацией, как правило, ежегодно. На практике прочая информация часто называется ежегодным отчетом.</p> <p>Законодательством установлены случаи, в которых прочая информация наряду с финансовой отчетностью является объектом аудиторской проверки. Данный стандарт регулирует вопросы, связанные с составлением отчета аудитора по результатам такой проверки.</p> <p>Описаны подходы к определению той части информации, которую аудитор не обязан освещать в своем отчете, и действия аудитора в случае выявления существенных искажений информации или непоследовательного представления информации.</p>
	<b>Specialized Areas</b>	<b>Специализированные области</b>	
800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Заключение аудитора по специальным аудиторским заданиям	Этим стандартом аудитора следует руководствоваться при составлении отчетов по результатам аудиторской проверки:

Номер стандарта	Оригинальное название стандарта	Русский перевод названия стандарта	Пояснения
810	The Examination of Prospective Financial Information	Изучение прогнозируемой финансовой информации	<p>♦ если финансовая отчетность составляется в соответствии с принципами учета, которые отличаются от принципов, установленных международными стандартами или соответствующими национальными стандартами;</p> <p>♦ при составлении отчетов по конкретным счетам, субсчетам либо статьям финансовой отчетности;</p> <p>♦ при проверке соблюдения контрактных договоренностей;</p> <p>♦ при проверке сводной финансовой отчетности.</p> <p>В качестве приложения приведены примеры специальных отчетов аудиторов.</p> <p>Рассматриваются процедуры проверки и составления аудитором отчетов о финансовой информации, используемой в качестве прогнозов или основанной на оценочных данных, либо в случаях, когда такая информация является прогнозом, основанным на гипотетическом сценарии развития событий.</p> <p>Аудитор должен осознавать роль, которую он играет в обеспечении оправданности прогнозов, и делать основной акцент на потенциально возможных будущих событиях. Особое внимание аудитор должен уделять важности адекватного раскрытия существенных допущений для понимания прогнозной финансовой информации.</p> <p>Аудитор должен быть готов к тому, что предоставляемая информация может носить спекулятивный характер. Поэтому при анализе следует разграничивать требования в части представления информации и процесса составления оценочных данных, с одной стороны, и процесса составления гипотетических прогнозов развития событий, с другой стороны.</p>

# 4

## ТЕХНИКА АУДИТА

---

### **4.1. Порядок проведения аудиторской проверки**

Аудиторская проверка должна отвечать определенному набору требований и состоять из определенных этапов. Жестко установленных перечней таких требований и этапов нет, хотя они определяются МСА и российскими правилами (стандартами) аудита.

Условно аудиторскую проверку можно разбить на три основных этапа:

- 1) планирование;
- 2) сбор аудиторских доказательств;
- 3) завершение аудита.

Порядок проведения аудиторской проверки показан на рис. 4.1.

На первом этапе аудитор:

- ◆ предварительно знакомится с клиентом;
- ◆ оформляет свои отношения с клиентом контрактом и (или) письмом-обязательством;
- ◆ рассчитывает уровень существенности предстоящей проверки;
- ◆ изучает и оценивает систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации клиента;
- ◆ оценивает аудиторские риски;
- ◆ готовит общий план и программу аудита.

На основном (втором) этапе аудита аудитор обычно занимается сбором аудиторских доказательств, для чего выполняет аудиторские процедуры. Аудиторские процедуры включают в себя тестирование средств контроля и аудиторские процедуры по существу. Последние в свою очередь подразделяются на детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам и аналитические процедуры.

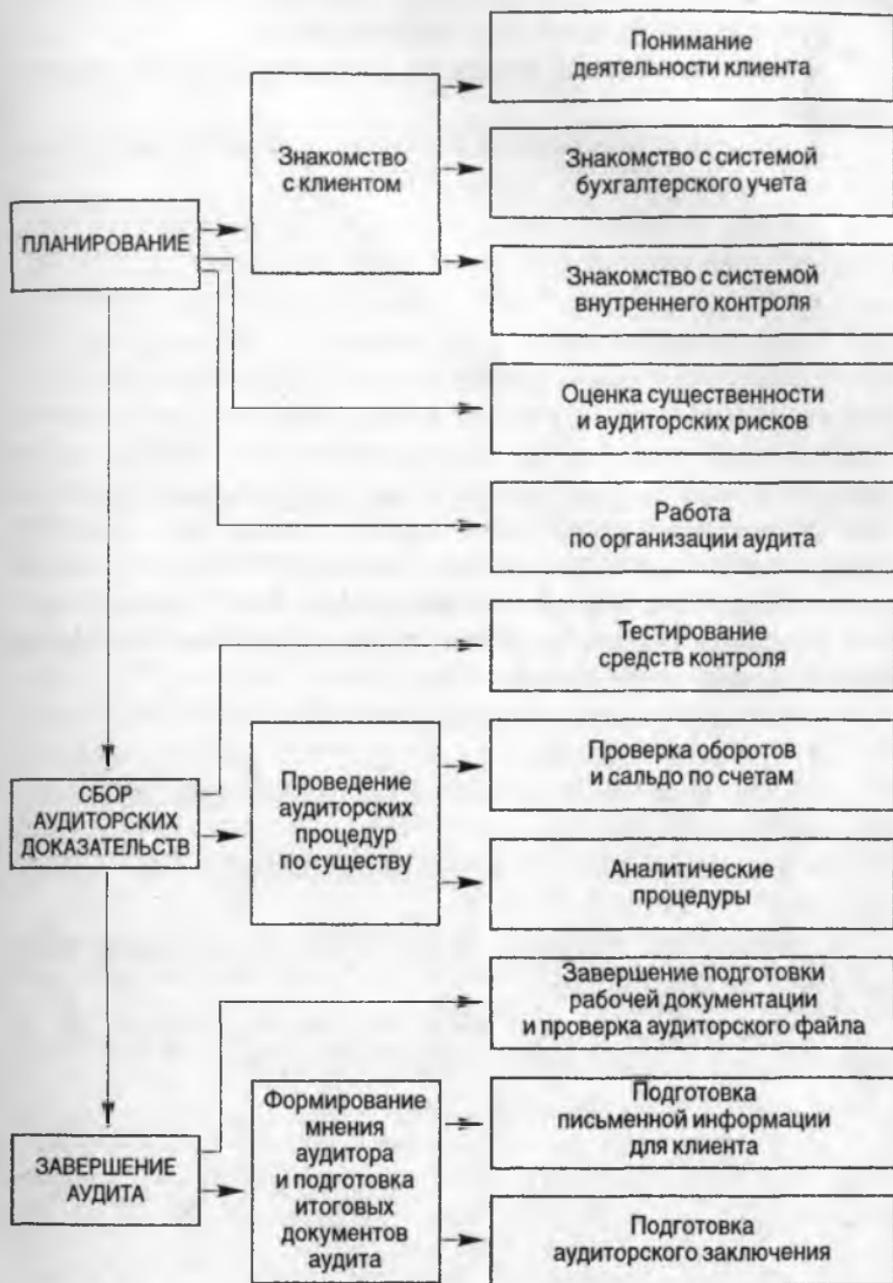


Рис. 4.1. Этапы аудиторской проверки

На последнем (третьем) этапе аудитор должен:

- ◆ завершить подготовку рабочей документации в виде аудиторского файла;
- ◆ подготовить письменную информацию руководству проверяемого экономического субъекта по результатам аудита;
- ◆ сформулировать по результатам аудита свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта;
- ◆ подготовить по установленной форме аудиторское заключение.

Такая схема (как и любая другая) лишь приблизительно отражает ход реальной работы аудитора. Например, не все этапы аудита выполняются последовательно, некоторые идут одновременно. Так, изучение и оценка системы внутреннего контроля проверяемой организации может проводиться в том числе и на стадии сбора аудиторских доказательств, планирование аудита может происходить не только в начале, но и в ходе аудита, а документирование аудита — на всех его этапах, но именно на завершающем этапе аудиторский файл приобретает законченный вид.

К обязательным требованиям, которые должны соблюдаться в процессе аудита, можно отнести:

- ◆ использование принципа существенности;
- ◆ документирование аудита;
- ◆ оценку аудиторских рисков и учет их при планировании аудита и сборе аудиторских доказательств;
- ◆ применение аудиторских процедур при сборе аудиторских доказательств;
- ◆ соблюдение определенных требований при проведении выборочной проверки материалов;
- ◆ надлежащее распределение полномочий между членами группы специалистов в ходе выполнения аудиторского задания;
- ◆ контроль качества работы в аудите.

Дальнейшее изложение материала в данной книге построено в соответствии с предложенной выше структурой аудиторской проверки. В настоящей главе рассмотрены наиболее существенные вопросы, касающиеся техники аудита. В главе 5 описаны действия аудитора на начальной стадии аудита — при первоначальном знакомстве с клиентом и планировании работы. Глава 6 посвящена выполнению аудиторских процедур на различных направлениях проверки. В главе 7 показано, как следует правильно завершать аудит.

## 4.2. Существенность в аудите

Главной целью аудиторской проверки является установление достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта и соответствия совершенных им финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Может ли аудитор провести проверку таким образом, чтобы быть абсолютно уверенным в точности бухгалтерской отчетности экономического субъекта? Нет. Во-первых, аудитор и экономический субъект ограничены временем и числом привлекаемого персонала. Финансовые ресурсы экономического субъекта также не безграничны. Кроме того, даже при самой тщательной организации аудита всегда существует вероятность необнаружения каких-либо отклонений. Во-вторых, встает вопрос: действительно ли субъекты аудита заинтересованы в таком проведении аудиторской проверки, чтобы с абсолютной точностью подтвердить все без исключения статьи отчетности? Разумен и рационален ли такой подход?

При составлении бухгалтерской отчетности должен соблюдаться **принцип существенности**, позволяющий избавиться от излишне детализированных малозначительных данных и сконцентрировать внимание пользователей на наиболее важных показателях, характеризующих состояние и результаты деятельности экономического субъекта. В России такой подход пока не получил широкого применения, что, в частности, объясняется сложившимися условиями организации и ведения бухгалтерского учета. Однако уже с 1997 финансового года нормативными документами установлено, что в пояснительной записке, являющейся частью бухгалтерской отчетности, должна раскрываться существенная информация. «Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее пяти процентов» [24]. Таким образом, самому объекту аудита — бухгалтерской отчетности неотъемлемо присущ принцип существенности.

### Определение понятия существенности

В аудиторской практике также применим **принцип существенности** (или в соответствии с буквальным переводом термина «materiality» на русский язык — материальности). Исходя из этого принципа аудитор обязан установить не абсолютную точность данных проверяемой бухгалтерской отчетности, а ее достоверность во всех существенных аспектах (рис. 4.2).

Под **достоверностью отчетности во всех существенных аспектах** понимается такая ее достоверность, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности может на ее основании делать правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

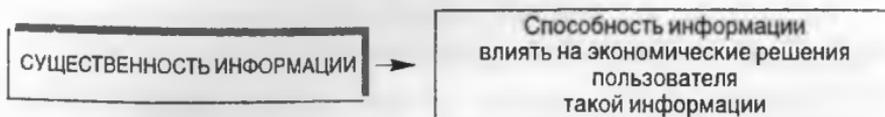


Рис. 4.2

В международной практике выработан следующий подход: «существенность определяется пользователем, который может быть только информирован, но не обязан глубоко разбираться в финансовых отчетах» [62, с. 144—145]. Считается, например, что «существенность включает суммы, которые... являются мотивацией для «среднего вкладчика», а не для среднего банкира или специалиста по ценным бумагам». В других ситуациях обращаются к «среднему держателю акций», «разумной личности», «информированному вкладчику».

Пользователи бухгалтерской отчетности подразделяются на внутренних и внешних, что проиллюстрировано на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Пользователи бухгалтерской отчетности

Чаще всего на базе анализа бухгалтерской отчетности пользователи принимают решения: о размере дивидендов и необходимости их реинвестирования; об инвестировании средств в ценные бумаги экономического субъекта; о предоставлении займов и кредитов; о возможности заключения контрактов, связанных с поставками и продажами, и условиях таких контрактов. Поэтому пользователи бухгалтерской отчетности в основном интересуются:

- ◆ результатами финансово-хозяйственной деятельности организации (прибылью или убытками);
- ◆ динамикой финансовых показателей организации за несколько отчетных периодов;
- ◆ обеспеченностью и реальностью к взысканию дебиторской задолженности, отраженной в бухгалтерской отчетности;
- ◆ полнотой и реальностью кредиторской задолженности, отраженной в бухгалтерской отчетности;
- ◆ намерением организации относительно ликвидации или существенного сокращения деятельности либо сохранения нормальных условий хозяйствования;
- ◆ фактическим наличием отраженных в бухгалтерской отчетности активов организации, степенью их ликвидности и сопоставимостью их балансовой оценки с реальными рыночными ценами.

В странах с развитой рыночной экономикой отчетность считается достоверной, если она помогает пользователю правильно ответить на интересующие его вопросы, в том числе на перечисленные выше.

Существенность в аудите имеет как качественный, так и количественный аспект. В первом случае аудитор должен сформировать профессиональное суждение, чтобы определить, имеют или не имеют существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. Количественным критерием выступает уровень существенности, характеризующий максимально допустимое суммарное искажение данных бухгалтерской отчетности (рис. 4.4).

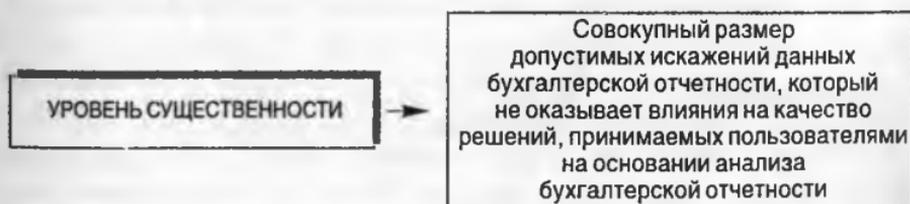


Рис. 4.4

Очевидно, что при формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен учитывать оба аспекта существенности. Выявленные отклонения могут быть несущественны в количественном выражении, но оказывать влияние на решения пользователей.

### Определение уровня существенности в мировой практике

Существенность — понятие субъективное: то, что один аудитор считает существенным, другой оценит как незначительное. Кроме того, различаются интересы потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности: одни и те же показатели могут иметь различную степень значимости для мелких и крупных акционеров, потенциальных инвесторов и кредиторов, профессиональных объединений и хозяйственных контрагентов.

Практика аудиторской деятельности требует максимально возможного ограничения влияния субъективных факторов на результаты проверок. В разных странах этот вопрос решается по-разному. В США и Великобритании нет общепринятых руководств по определению уровня существенности и предельно допустимой ошибки. Рекомендуемые методики значительно отличаются одна от другой. Это можно проиллюстрировать примером. На рис. 4.5 приведены инструкции по определению уровня существенности четырех ведущих аудиторских фирм Великобритании, условно обозначенных А, В, С, D [56, с. 72].

БАЗА ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ	ФИРМА «А»	ФИРМА «В»	ФИРМА «С»	ФИРМА «D»
Оборот	0,5—1%	2—4%	0,5—1%	1%
Прибыль до налогообложения	5—10%	5—10%	5—10%	10%
Валюта баланса	1—2%	5—10%	0,5—1%	1% чистых активов, 5% оборотных средств

Рис. 4.5. Сравнение инструкций по определению уровня существенности

Как отмечается в зарубежной литературе, «исследование инструкций, применяемых крупными бухгалтерскими фирмами, показывает, что уровень существенности... устанавливается несколько ниже, руководствуясь принципом консерватизма» [56, с. 72].

На Западе на решение вопросов, связанных с определением уровня существенности, большое влияние оказывают рыночные отношения. Аудиторские фирмы, которые устанавливают слишком низкие показатели уровня существенности, затрачивают на аудит больше усилий, чем остальные, и проигрывают конкурентам в цене, поскольку такой же процесс аудита занимает больше времени и стоит дороже. Аудиторские фирмы, которые устанавливают слишком высокие показатели уровня существенности, проводят аудит за меньшую цену, но совершают больше ошибок, вынуждены платить пользователям аудита штрафы за некачественные проверки и жертвовать своей репутацией, ибо не отвечают требованиям, ради которых приглашают аудиторов. В конечном счете они тоже проигрывают в конкурентной борьбе. Поэтому западные аудиторские фирмы полуэмпирическим путем выходят на оптимальную или близкую к ней величину уровня существенности. Колебания этого показателя отражают предпочтения и политику руководства аудиторских фирм.

Единственная страна, где руководство по определению существенности включено в стандарты аудита,— Австралия.

Ее стандарты предписывают:

- ◆ отклонение значения важного показателя на 10% или более рассматривается как существенное при отсутствии доказательства обратного;
- ◆ отклонение, находящееся между 5 и 10%, может быть оценено как существенное по усмотрению аудитора;
- ◆ отклонение меньше чем на 5% вряд ли будет истолковано как существенное [56, с. 205].

### **Требования к определению уровня существенности в России**

В России в настоящее время сложилась несколько иная ситуация, нежели за рубежом. На начальном этапе становления аудита не всегда понимают его суть и цели не только экономические субъекты, но и некоторые аудиторы и аудиторские организации. Не исключены злоупотребления со стороны аудиторов, желающих снять с себя ответственность за качество проверок. Эти злоупотребления выражаются в том числе в манипулировании понятиями существенности и рисков, вследствие чего

для определения и оценки существенности необходима система критериев и подходов. Попытка формализации таких критериев и подходов предпринята в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» [55].

В соответствии с п. 3.1 данного правила (стандарта) российские аудиторские организации обязаны разработать внутрифирменный стандарт, регламентирующий порядок определения **уровня существенности**. Этот документ утверждается решением исполнительного органа аудиторской организации и должен применяться на постоянной основе.

В соответствии с п. 3.3 указанного правила (стандарта) такой внутренний документ аудиторской организации должен быть открытым (не-секретным). Заинтересованные лица (например, действующие и потенциальные клиенты, пользователи бухгалтерской отчетности и др.) должны иметь возможность ознакомиться с порядком определения уровня существенности в конкретной аудиторской организации. Это требование отличается от принятых в международной практике. Разработчики российского правила (стандарта) опасались, что при условии недостаточной саморегулируемости аудиторской деятельности некоторые аудиторские организации, как мы уже говорили выше, могут манипулировать показателем уровня существенности, преследуя неблагоприятные цели. Предполагается, что открытость сведений о порядке определения уровня существенности позволит заинтересованным лицам периодически контролировать, не меняет ли аудиторская организация этот порядок.

Поскольку методы, применяемые при расчете уровня существенности, как правило, являются коммерческой тайной или ноу-хау аудиторских организаций, правило (стандарт) требует утверждения и раскрытия лишь основных аспектов этих методов, а детализированная информация о них отражается во внутрифирменной документации и по внешнему запросу не представляется.

Подобно учетной политике организаций документ, регламентирующий определение уровня существенности, может быть изменен, только если для этого возникли достаточно веские причины. К таким причинам согласно рассматриваемому правилу (стандарту) относятся:

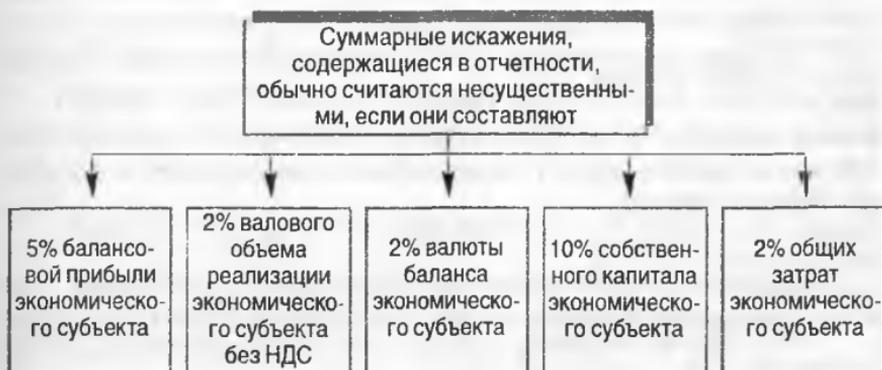
- ◆ изменение требований законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения или аудита;
- ◆ изменение аудиторской специализации организаций (например, в дополнение к лицензии на общий аудит получены лицензии на аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования или кредитных организаций и банков);

♦ изменение структуры клиентуры (например, в большей мере аудировали промышленные предприятия, а затем перешли к аудиту розничных торговых предприятий);

♦ смена руководства аудиторской организации и связанное с этим изменение ее политики.

Правилом (стандартом) регламентируются также общие подходы к определению уровня существенности.

Уровень существенности рассчитывается как доля от установленных базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. Правилом (стандартом) рекомендуются система базовых показателей и порядок расчета единого уровня существенности. Предлагается рассчитывать этот показатель, как: 5% балансовой прибыли организации; 2% валового объема реализации; 2% валюты баланса; 10% собственного капитала; 2% общих затрат организации (рис. 4.6).



**Рис. 4.6.** Система базовых показателей, рекомендуемая для исчисления уровня существенности

Уровень существенности должен быть выражен в валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и составляется подлежащая аудиту бухгалтерская отчетность. При расчете уровня существенности аудитор может использовать и базовые показатели текущего года, и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет. Аудиторская организация может изменять систему базовых показателей и значения применяемых к ним коэффициентов (относительных долей), учитывать динамику базовых показателей за предыдущие периоды, применять самостоятельно разработанные таблицы и схемы расчетов, в том числе округления показателя уровня существенности, придерживаясь при этом требований анализируемого правила (стандарта).

### Пример определения уровня существенности

Рекомендуемый правилом (стандартом) порядок расчета уровня существенности проиллюстрируем на примере условной бухгалтерской отчетности организации, приведенной в приложениях 4.1—4.3.

Порядок расчета и данные, применяемые для него, предлагается оформлять в виде таблицы (см. табл. 4.1).

Таблица 4.1

Наименование базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Значение базового показателя, ден. ед.	Доля от базового показателя, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, ден. ед.
1	2	3	4
Балансовая прибыль предприятия	431 146	5	21 557
Валовой объем реализации без НДС	3 486 856	2	69 737
Валюта баланса	7 735 013	2	154 700
Собственный капитал (итог раздела IV пассива баланса)	583 535	10	58 354
Общие затраты предприятия*	2 734 734	2	52 694

\* Данный базовый показатель применяется, как правило, для некоммерческих организаций.

По данным бухгалтерской отчетности определяются базовые финансовые показатели, перечисленные в графе 1. Их значения заносятся в графу 2 в денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3, а результат заносится в графу 4.

Допускается, что часть показателей не включается в таблицу. Например, организация может не иметь прибыли по итогам года либо иметь небольшую (или слишком большую) прибыль, которая, по мнению аудитора (с учетом данных анализа показателей за предыдущие годы), не характерна для этой организации. Некоммерческая организация может не иметь выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Кроме того, как видно из примера, разброс вероятных значений существенности в абсолютном выражении достаточно широк. При опреде-

лении уровня существенности аудитор должен учитывать, какой из используемых базовых показателей наилучшим образом отражает специфику условий деятельности организации. Так, если ее доходы значительно колеблются, в качестве базы при определении уровня существенности выбирают валюту баланса. Если организация, подлежащая аудиту, относится к отрасли с высокой динамикой активов, то лучше использовать показатель валового объема реализации или балансовой прибыли.

Если процентные доли, применяемые к базовым показателям, установлены в определенном диапазоне (например, 5—10%), то аудитор должен иметь в виду, что выбор уровня процента зависит как минимум от двух факторов:

- 1) от уровня риска — более низкий процент выбирается при увеличении риска;
- 2) от масштабов деятельности организации, подлежащей аудиту, — более низкий процент выбирается в случае роста объемов деятельности организации.

Учитывая повышенные риски при проведении аудита российских организаций целесообразно применять наиболее низкий процент.

Далее следует определить единый уровень существенности. Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в графе 4 табл. 4.1, и рассчитать на их основе среднюю величину:

$$(21\ 557 + 69\ 737 + 154\ 700 + 58\ 354 + 52\ 694) : 5 = 71\ 408 \text{ (ден. ед.)}. \quad (4.1)$$

Аудитор может отбросить значения, сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от среднего значения<sup>15</sup>. В нашем примере это значения 21 557 ден. ед. и 154 700 ден. ед.

Наибольшее значение отличается от среднего на

$$(154\ 700 - 71\ 408) : 71\ 408 \times 100\% = 116\ (%). \quad (4.2)$$

Наименьшее значение отличается от среднего на

$$(71\ 408 - 21\ 557) : 71\ 408 \times 100\% = 69\ (%). \quad (4.3)$$

<sup>15</sup> В тексте правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» есть противоречие. В приложении 1, где описан алгоритм расчета, указано, что анализируемые величины следует сравнивать с другими величинами, а не со средним значением. Значит, уже до расчета средней аудитор мог отбросить наименьшее значение — 21 557 ден. ед. и наибольшее значение — 154 700 ден. ед. Однако в приложении 3 к указанному правилу (стандарту), в котором приводятся примеры расчетов, крайние значения сравниваются не с другими величинами, а с рассчитанной на базе всех показателей средней величиной, как показано в приведенном примере.

На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина:

$$(69\,737 + 58\,354 + 52\,694) : 3 = 60\,262 \text{ (ден. ед.)}. \quad (4.4)$$

Для удобства дальнейшей работы среднее значение можно округлить, но так, чтобы после округления оно изменилось не более чем на 20%, например, до 60 500 ден. ед.:

$$(60\,500 - 60\,262) : 60\,262 \times 100\% = 0,3 \text{ (\%)}. \quad (4.5)$$

Таким образом, величина 60 500 ден. ед. является единым показателем уровня существенности, который аудитор может использовать в своей работе.

### **Применение принципа существенности при анализе результатов аудита**

При проверке допускается применение и единого показателя уровня существенности, и набора значений уровня существенности, каждое из которых предназначено для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей бухгалтерского баланса, показателей отчетности.

Большинство аудиторов-практиков применяет уровень существенности к балансу, предполагая, что одни счета содержат больше ошибок, чем другие. Следовательно, уровень существенности будет применяться не как единый показатель, а как набор различных значений уровня существенности, установленных для наиболее значимых статей баланса<sup>16</sup>.

Наиболее простой метод определения самых значимых статей баланса — анализ структуры баланса и выделение статей, имеющих наибольший удельный вес в валюте баланса. Не всегда большое числовое значение статьи баланса указывает на ее значимость. И наоборот, статьи баланса, имеющие небольшие значения, могут быть сформированы в результате значительных текущих операций. Поэтому при отборе статей, подлежащих проверке, аудитор должен, руководствуясь профессиональным опытом, отвергать те из них, в которых наличие ошибки мало вероятно.

Вероятные искажения в статьях бухгалтерской отчетности могут иметь разнонаправленный характер. Статьи актива и пассива баланса могут быть как занижены, так и завышены. В международной практике аудита большее внимание традиционно уделяется проверке балансовых статей актива и пассива (в части собственного капитала) на предмет за-

---

<sup>16</sup> При дальнейшем описании алгоритма определения уровня существенности для отдельных статей баланса использовались материалы из [58, с. 236—238], [63, с. 30—33].

вышения, а статей пассива (в части обязательств) — на предмет занижения. В российской практике сложно выделить определенные тенденции. Экономические субъекты, рассматривающие свою бухгалтерскую отчетность как средство общения с зарубежными партнерами, при ее составлении скорее всего будут руководствоваться международными принципами. Соответственно аудитор при проверке бухгалтерской отчетности может ориентироваться на международную практику. Если же бухгалтерская отчетность составляется исключительно для выполнения предписаний нормативных актов, то экономические субъекты могут прежде всего преследовать налоговые интересы, что в свою очередь повлечет занижение активных статей баланса с целью минимизации налога на имущество.

Величина статьи бухгалтерского баланса — результат переноса величин сальдо соответствующих счетов бухгалтерского учета, на формирование которых оказывают влияние операции, отраженные по дебету и кредиту счетов в течение отчетного периода. Следовательно, завышение или занижение статьи баланса может быть результатом ошибочных отклонений как в дебетовых, так и в кредитовых оборотах по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Например, завышение значений активных статей баланса в целом может быть следствием завышения дебетовых оборотов или занижения кредитовых оборотов по активным счетам. (Таким образом, занижение значений активных статей баланса может быть обусловлено занижением дебетовых оборотов или завышением кредитовых оборотов по активным счетам.) Отклонения значений статьей пассива баланса также могут быть обусловлены ошибочными записями в сторону завышения или занижения дебетовых или кредитовых оборотов по пассивным счетам. Мы видим, что ошибочное отклонение одинаково возможно и в дебетовых, и в кредитовых оборотах как по активным, так и по пассивным счетам. Следовательно, аудитор должен не только подразделить общий показатель уровня существенности по значимым статьям баланса, но и установить уровень его допустимого значения для завышения и занижения, т.е. определить максимально допустимую ошибку в дебетовых и кредитовых оборотах счета бухгалтерского учета, сальдо которого участвует в формировании проверяемой статьи бухгалтерского баланса.

Проиллюстрируем один из возможных вариантов распределения уровня существенности по статьям баланса на базе бухгалтерской отчетности организации, приведенной в приложениях 4.1—4.3.

Абсолютное значение уровня существенности составило 60 500 ден. ед. (расчет приведен выше).

Поскольку отклонения могут быть как в сторону завышения, так и в сторону занижения, принимаем, что суммарное отклонение как по дебетовым, так и по кредитовым оборотам не может превышать 60 500 ден. ед. Проанализировав структуру баланса, выделим статьи актива и пассива, имеющие наибольший удельный вес в валюте баланса (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Статьи актива	Удельный вес, %	Статьи пассива	Удельный вес, %
Основные средства	75	Кредиты банков	41
Капитальные вложения	3	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60, 76)	45
Материалы	3		
Расчеты с покупателями и заказчиками	9	Расчеты с бюджетом (68)	2
<b>Итого</b>	<b>90</b>		<b>88</b>

При отборе статей в силу существования двойной записи и применения в аудиторских проверках метода направленного тестирования (подробнее см. гл. 6) нецелесообразно выбирать в активе и пассиве баланса корреспондирующие счета.

Исходя из предположения, что все суммарные ошибки приходятся на дебетовые и кредитовые обороты по выбранным для аудита счетам, определяем уровень существенности для дебетовых и кредитовых оборотов отобранных активных и пассивных счетов. Расчет показан в табл. 4.3 (для активных счетов и соответственно статей актива) и в табл. 4.4 (для пассивных счетов и соответственно статей пассива).

Аудитору следует выписать информацию о величине дебетовых и кредитовых оборотов по отобранным счетам. В нашем примере такие данные получены из оборотно-сальдового баланса, приведенного в приложении 4.3. Затем нужно рассчитать долю дебетового и кредитового оборота каждого отобранного счета в общем обороте и суммарную долю дебетовых и кредитовых оборотов по отобранным счетам в общем обороте. Показатель общего оборота получен из оборотно-сальдового баланса и составляет 15 868 131 ден. ед.

Далее абсолютное значение уровня существенности распределяется между дебетовыми и кредитовыми оборотами отобранных счетов. Для определения этого значения для дебетового оборота каждого счета необходимо общую абсолютную величину уровня существенности разделить на суммарную долю дебетовых оборотов отобранных счетов в об-

щем обороте и умножить на долю дебетового оборота конкретного счета в общем обороте. Аналогично для кредитовых оборотов.

Таблица 4.3

Статьи актива баланса	Оборот по дебету (ден. ед./доля в суммарном обороте)	Уровень (граница) существенности, ден. ед.	Оборот по кредиту (ден. ед./доля в суммарном обороте)	Уровень (граница) существенности, ден. ед.
Основные средства (счет 01)	56 109 0,4%	1 876*	3 056 0,01%	54
Капитальные вложения (счет 08)	32 124 0,2%	938	56 109 0,4%	2 121
Материалы (счет 10)	369 476 2,3%	10 787	335 055 2%	10 604
Дебиторская задолженность (счет 62)	1 597 896 10%	46 899	1 548 109 9%	47 721
<b>Итого</b>	<b>2 143 838</b> <b>12,9%</b>	<b>60 500</b>	<b>549 039</b> <b>11,41%</b>	<b>60 500</b>

\* Суммарная доля в общем дебетовом обороте отобранных для аудита счетов составляет 12,9% (0,4 + 0,2 + 2,3 + 10). Уровень существенности делится на это число и умножается на долю в обороте конкретной статьи актива. Аналогично для кредитовых оборотов. (Алгоритм распределения описан в [63, с. 32].)

Таблица 4.4

Статьи пассива баланса	Оборот по дебету (ден. ед./доля в суммарном обороте)	Уровень (граница) существенности, ден. ед.	Оборот по кредиту (ден. ед./доля в суммарном обороте)	Уровень (граница) существенности, ден. ед.
Кредиты банков	0	0	30 660 0,2%	1 009
Счет 76	1 747 662 11%	56 398	1 643 743 11%	55 458
Счет 60	123 224 0,8%	4 102	137 165 0,8%	4 033
<b>Итого</b>	<b>1 870 886</b> <b>11,8%</b>	<b>60 500</b>	<b>1 811 568</b> <b>12%</b>	<b>60 500</b>

Значение уровня (границы) существенности, установленное для каждого счета, следует подразделить по субсчетам, открытым в разви-

тие тестируемого счета. Например, если к счету 10 «Материалы» открыты субсчета: 1 «Сырье и материалы»; 2 «Горюче-смазочные материалы»; 3 «Продукты для представительских расходов», понятно, что при принятии границы существенности, равной для дебетовых записей 10 787 ден. ед., ни одна из записей по субсчету 10-2 не попадет в проверяемую выборку.

Мы привели один из возможных вариантов определения уровня (границы) существенности, т.е. числового значения максимально допустимой суммарной ошибки, содержащейся в бухгалтерской отчетности. Однако, как уже отмечалось, выявленные аудитором отклонения могут быть существенными не только количественно, но и качественно. Пользователей бухгалтерской отчетности в первую очередь волнуют вопросы продолжения деятельности экономического субъекта. Они должны быть уверены, что отсутствуют и не возникнут в обозримом будущем обстоятельства (за исключением форс-мажорных), которые могут привести экономический субъект к банкротству. Поэтому к серьезным нарушениям, не определяемым количественно, можно отнести те, санкции за которые ставят нормальную работу экономического субъекта под угрозу. Например, нарушения, которые влекут за собой административный или незначительный штраф, можно квалифицировать как несущественные. И наоборот, следует признавать существенными нарушения, которые могут повлечь за собой уголовную ответственность руководителей, либо штрафные санкции, являющиеся значительными по отношению к валюте баланса и прибыли экономического субъекта. К таким нарушениям можно отнести осуществление экономическим субъектом лицензируемой деятельности без соответствующих лицензий.

Существенными признаются также выявленные хищения, незаконные выплаты и поступления независимо от их количественного выражения. Подобные факты могут впоследствии привести не только к серьезным финансовым потерям для экономического субъекта, поставив его на грань банкротства, но и подорвать доверие к должностным лицам, усомниться в эффективности существующих систем управления и контроля. Следует отмечать и применяемые экономическим субъектом принципиально неверные подходы к совершению хозяйственных операций, отражению их на счетах бухгалтерского учета, некорректные алгоритмы расчетов и т.п. Даже если в проверяемом периоде эти операции и факты не оказали существенного количественного влияния на формирование статей бухгалтерской отчетности, например в связи с их малочисленностью в отчетном периоде, аудитор должен спрогнозировать и оценить вероятность их потенциального существенного влияния при увеличении числа аналогичных операций и фактов.

По оценкам зарубежных специалистов, «на практике часто трудно предсказать, в каких счетах наиболее вероятны ошибки и какого они характера (завышение или занижение). Также невозможно определить затраты на проверку тех или иных остатков по счетам. Поэтому применение предварительного суждения о существенности — трудная задача, требующая высокого профессионализма» [58, с. 238]. От аудитора требуется высокий профессионализм, чтобы грамотно и рационально применить в ходе аудиторской проверки определенные критерии существенности, сделать на их основе объективные выводы и сформировать обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Правило (стандарт) «Существенность и аудиторский риск» [55] обязывает аудитора принимать во внимание уровень существенности на всех стадиях аудита: при планировании, в ходе работы и при подведении ее итогов (п. 4.1).

Несмотря на то что уровень существенности должен быть рассчитан уже на этапе планирования, правило (стандарт) предоставляет аудиторам некоторую свободу в определении уровня существенности. Аудитор имеет право в случае необходимости корректировать показатель существенности в ходе проверки.

Аудитор должен иметь в виду, что с уровнем существенности следует сопоставлять не только (и не столько) сумму фактически обнаруженных искажений, но и оценку возможных невыявленных нарушений, сделанную на основе такого распространения, т.е. результат процедуры, называемой «проектирование ошибок» (подробнее см. п. 4.7 настоящей книги). Общее значение такой суммарной ошибки иногда в несколько раз превышает величину зафиксированных ошибок и кардинально меняет представления аудитора о достоверности проверяемой отчетности.

Аудитор вправе сделать вывод о достоверности отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях, если одновременно выполняются два условия:

- 1) отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения должны быть много меньше уровня существенности;
- 2) качественные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности от требований соответствующих нормативных актов не должны быть существенными.

Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух условий:

- 1) отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;
- 2) качественные отклонения учета и отчетности от требований нормативных актов существенны.

Согласно п. 4.5 рассматриваемого правила (стандарта) в промежуточном случае аудитор должен проанализировать ситуацию и решить, можно ли сделать вывод о существенных искажениях отчетности, следует ли выдать аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного, не требуется ли дополнительно получить и изучить аудиторские доказательства.

В правиле (стандарте) содержатся такие формулировки, как «много больше», «много меньше». Это связано с субъективностью оценки достоверности отчетности. Уровень существенности никогда не следует рассматривать как строгую величину, с которой сопоставляются найденные ошибки. Сравнение должно проводиться, как иногда говорят, по порядку величин. Если найденные и предполагаемые ошибки в два-три или более раз меньше определенного типовыми процедурами аудиторской фирмы уровня существенности (и нет серьезных нарушений законодательства), аудитор может выдать своему клиенту положительное заключение. Если обнаружены серьезные нарушения законодательства либо допущенные ошибки в два-три или более раз превышают уровень существенности, аудитор обязан признать отчетность недостоверной и дать отрицательное заключение. Пунктом 4.6 указанного правила (стандарта) допускается, что в случае обнаружения существенных нарушений клиенту будет предоставлена возможность внести изменения в учет и отчетность, после чего отчетность повторно подвергнется аудиту.

Иногда различие между найденными и предполагаемыми ошибками в отчетности клиента и уровнем существенности находится в пределах десятков процентов, либо имеются нарушения бухгалтерского или налогового законодательства, однозначно оценить угрожающий характер которых невозможно. Это наиболее сложная ситуация, но она типична. Общей рекомендацией в такой ситуации может быть проведение дополнительного углубленного анализа. В аудите, кроме того, следует проанализировать области, где в ходе проверки найдено больше всего ошибок, оценить, какими причинами они обусловлены. Можно увеличить объем выборки и попытаться получить более достоверные прогнозируемые значения ненайденных ошибок. Безусловно, важным фактором является возможность коллегиального принятия решения специалистами и руководством аудиторской организации. На решение аудитора не дол-

жны оказывать влияние такие факторы, как боязнь испортить отношения с выгодным или престижным клиентом, психологическое давление клиента, личные симпатии и антипатии, хотя полностью абстрагироваться от подобных факторов невозможно.

Следует отметить, что правило (стандарт) «Существенность и аудиторский риск» устанавливает жесткие требования к документированию вопросов, связанных с определением существенности. Фиксации в рабочих документах подлежат все расчеты уровня существенности и факторы, повлиявшие на его величину. Все изменения уровня существенности должны быть отражены в аудиторской документации, а также приведены его новые значения, сопутствующие расчеты и подробная аргументация необходимости подобных изменений. Значение уровня существенности, полученное на этапе планирования аудита, а также любые корректировки его значения в ходе проверки в обязательном порядке утверждаются руководителем аудиторской проверки.

Аудиторские организации, учитывая рекомендации и положения, содержащиеся в рассматриваемом правиле (стандарте), должны разработать внутрифирменный порядок нахождения уровня существенности. Как уже отмечалось, алгоритм определения единого уровня существенности, приведенный в правиле (стандарте), носит рекомендательный характер. Для аудитора он может служить лишь ориентиром при разработке внутрифирменного стандарта по данному вопросу.

Для российских аудиторских организаций существуют два подхода к разработке методики порядка определения уровня существенности.

1. Аудиторская организация вырабатывает необходимые критерии самостоятельно на базе собственного опыта. Это значит, что аудиторская организация может провести определенное количество аудиторских проверок, используя различные параметры или сравнивая выявленные в ходе проверок ошибки и отклонения с собственными заключениями о степени достоверности проверяемой отчетности. Определенным критерием могла бы быть обратная связь, например, количество и серьезность штрафных санкций, применяемых к экономическим субъектам контролирующими органами, и количество судебных исков со стороны лиц, не удовлетворенных результатами аудиторских проверок. Продвигаясь по такому пути, через определенный отрезок времени (год-два) аудиторская организация, вероятно, сможет разработать систему объективных критериев существенности. Однако такой подход вряд ли можно назвать рациональным.

2. Аудиторская организация изучает международный опыт и опыт ведущих российских аудиторских организаций. Анализируя собственную практику, следует знакомиться со специальной литературой, издаваемой за рубежом, в том числе статьями в периодических и специальных изданиях. Таким образом, аудитору рекомендуется учиться не на собственных ошибках, а творчески перерабатывать чужой опыт. По нашему мнению, этот подход более разумен, так как позволяет сэкономить силы и деньги.

Можно предположить, что с развитием рыночных отношений в России, а значит, и становлением аудиторской профессии жестко регламентированные требования правила (стандарта) будут изменены в соответствии с международными требованиями. Пока предложенные выше меры можно квалифицировать как оправданные.

### **4.3. Аудиторские риски**

Аудитор не может гарантировать, что его мнение абсолютно объективно. Всегда есть определенный риск ошибки.

Во-первых, существует **риск подтверждения аудитором недостоверной бухгалтерской отчетности**. В ходе выборочной проверки аудитор не может быть уверен, что обнаружил все возможные ошибки. Даже при использовании сплошного метода всегда существует вероятность невыявления нарушений, совершенных по сговору сотрудниками экономического субъекта. Понятно, что факты подтверждения недостоверной отчетности могут иметь для аудиторской организации негативные последствия как в финансовом плане, так и в плане профессиональной репутации.

Во-вторых, аудитор может совершить противоположную ошибку, **не подтвердив достоверную бухгалтерскую отчетность, которая на самом деле является таковой**. Однако на практике выдача условно положительного или отрицательного аудиторского заключения в отношении достоверной бухгалтерской отчетности маловероятна.

Неподтверждение достоверной отчетности в первую очередь наносит ущерб репутации экономического субъекта. Обеспокоенный такой несправедливостью клиент скорее всего предпримет активные действия с целью выявить истину, не дожидаясь выдачи аудиторского заключения. Вероятность того, что аудиторские ошибки такого рода будут выявлены уже на этапе переговоров с руководством и сотрудниками экономического субъекта, высока.

Аудитор может столкнуться с обоснованными претензиями в отношении качества проделанной им работы и надежности полученных выводов (в одном случае — от пользователей аудита, в другом — от проверенного экономического субъекта, интересам и репутации которого несправедливо нанесен ущерб). В специальной литературе этот вид аудиторского риска иногда называют *предпринимательским риском*, или *риском бизнеса*.

Таким образом, риск в аудите можно определить как вероятность того, что аудитор ошибется, сформировав неверное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На практике свести аудиторский риск к нулю нереально. Однако аудитор должен стремиться к его минимизации, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был достаточно мал. В каждом конкретном случае степень минимизации аудиторского риска во многом зависит от степени заинтересованности внешних пользователей в данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Чем шире круг потенциальных пользователей, чем выше их интерес к отчетности, тем актуальнее для аудитора минимизация аудиторского риска. Можно предположить, что отчетность компаний, осуществляющих разнообразную деятельность и имеющих большой объем финансово-хозяйственных операций, более востребованна, чем отчетность промышленных предприятий, выпускающих однородную продукцию. Акционеры, собственники и потенциальные инвесторы скорее будут заинтересованы отчетностью открытых акционерных обществ, чем отчетностью закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью.

Изучение и анализ рисков — предмет пристального внимания аудитора, так как характер и масштабы проводимых процедур напрямую зависят от оценки степени риска. Если риск оценивается как высокий, то необходимо получить более надежные аудиторские доказательства, провести более тщательные исследования, спланировать более крупные выборки данных.

### **Компоненты аудиторского риска и их взаимосвязь**

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» [55] аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- 1) внутрихозяйственный риск;
- 2) риск средств контроля;

3) риск необнаружения.

Ниже составляющие аудиторского риска рассмотрены по отдельности и более подробно.

Структура аудиторского риска представлена на рис. 4.7.



**Рис. 4.7.** Структура аудиторского риска

При изучении специальной литературы следует иметь в виду, что составляющие аудиторского риска имеют и иные наименования, например:

- ◆ внутренний риск, контрольный риск (риск при контроле) и риск необнаружения [62, с. 140];
- ◆ внутренний риск, риск контроля, риск необнаружения (который, в свою очередь, включает риск анализа, риск при проверках по существу, риск выборочного исследования), предпринимательский риск [56, с. 117];
- ◆ внутрихозяйственный риск, риск контроля, риск необнаружения [58, с. 241];
- ◆ неотъемлемый риск, риск управления, вероятность обнаружения [64, с. 54—59];
- ◆ чистый риск, контрольный риск, процедурный риск [75, с. 72].

С математической точки зрения аудиторский риск равен произведению трех его компонентов: внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения, что можно выразить формулой

$$AP = ВХР \times РСК \times РНО, \quad (4.6)$$

где AP — аудиторский риск;  
ВХР — внутрихозяйственный риск;  
РСК — риск средств контроля;  
РНО — риск необнаружения.

Как всякая вероятность, риск измеряется в процентах или долях единиц.

Не излагая понятий теории вероятностей, отметим, что если результат некоторого события или явления может быть предсказан с очевидностью, говорят, что такой результат имеет вероятность, близкую к единице, или к 100%. Если определенный результат некоторого события или явления практически невозможен, говорят, что такой результат имеет вероятность, равную 0 (0%). Таким образом, в аудите нулевой риск означал бы полную уверенность аудитора в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных отклонений, а 100%-ный риск — полную неуверенность в этом событии. Большая часть реальных явлений и событий имеет вероятность, которая больше 0 (0%) и меньше единицы (100%).

Для того чтобы строго математически рассчитать аудиторский риск, нужно представить гипотетическую ситуацию, в которой бухгалтерская отчетность экономического субъекта может быть проверена 100 независимыми друг от друга аудиторами. Если 83 из них посчитали отчетность экономического субъекта достоверной, 17 — нет, а отчетность на самом деле достоверна, можно сказать, что вероятность (риск) аудиторской ошибки составляет 0,17, или 17% (17 : 100). Математически оценить аудиторский риск на практике нереально, поскольку даже повторные проверки (перепроверки) проводятся в российском аудите крайне редко, а вероятность тройной проверки одного и того же клиента за один и тот же отчетный период практически равна нулю.

Существует иная трактовка вероятности: не как отношение числа опытов с исходом определенного рода к общему их числу, а как мера субъективной уверенности исследователя в определенном исходе опыта. Аудиторы часто применяют именно этот подход, хотя его разделяют далеко не все математики.

На практике модель аудиторского риска можно применять несколькими способами.

1. Установив значение составляющих аудиторского риска, аудитор может определить его уровень. Например, на этапе планирования ауди-

тор оценивает, что внутривладельческий риск составляет 80%, риск средств контроля — 50%, риск необнаружения — 10%. На основании этих значений ( $0,8 \times 0,5 \times 0,1$ ) аудитор может получить величину аудиторского риска 4% (числовые данные и алгоритм расчета взяты из [58, с. 242]).

2. Акцент переносится на расчет значения риска необнаружения и соответствующего количества подлежащих получению аудиторских доказательств. Это более эффективный способ. В данном случае модель аудиторского риска применяется в виде

$$\text{РНО} = \text{АР} : (\text{ВХР} \times \text{РСК}). \quad (4.7)$$

Предположим, аудитор устанавливает аудиторский риск на уровне 5%, внутривладельческий риск — на уровне 80%, риск средств контроля — на уровне 50%. Таким образом, риск необнаружения составляет 12,5%. Требуемое количество аудиторских доказательств обратно пропорционально уровню риска необнаружения. Чем ниже риск необнаружения, тем большее количество аудиторских доказательств необходимо получить в ходе проверки (используются числовые данные и алгоритм расчета, приведенные в [58, с. 242—243]).

Важно отметить, что без точной оценки аудиторских рисков вполне можно обойтись. Оценка риска не является для аудитора самоцелью. В соответствии с п. 5.3 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» аудиторам разрешается оценивать аудиторские риски по трехбалльной шкале: высокий, средний и низкий. Для опытного аудитора не составит труда, проанализировав аналогичные ситуации, сделать приблизительную оценку.

Аудитор должен иметь основание для определения объема аудиторской выборки. Из методики работы должно быть ясно, например, что при высоком риске аудитор определил бы выборку в 30 элементов, при среднем риске — примерно в 20 элементов, а при низком риске — в 10 или 15 элементов. В ходе дальнейшей работы число проверяемых элементов по чисто практическим причинам (удобство проверки) может оказаться равным и 28, и 32. Очевидно, что оценка вероятности с точностью до 1%, которая после подстановки в строгую математическую формулу даст аудитору, например, значение 28,756 элементов выборки, лишена какого бы то ни было практического смысла [60, с. 110].

3. Наиболее общий способ использования модели аудиторского риска заключается в отслеживании взаимосвязи между компонентами аудиторского риска и между уровнем аудиторского риска, количеством и качеством необходимых аудиторских доказательств. Применение моде-

ли аудиторского риска требует от аудитора глубокого понимания таких взаимосвязей и содержания каждого из компонентов аудиторского риска.

### **Внутрихозяйственный риск**

В соответствии с п. 6.1 правила (стандарта) «Существенность и аудиторский риск» под **внутрихозяйственным риском** понимают субъективно определяемую аудитором вероятность появления существенных искажений в конкретном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств.

Оговорка об отсутствии средств внутреннего контроля обусловлена тем, что с ними связан другой компонент аудиторского риска — риск средств контроля. Следует разделить влияние этих двух факторов на общий аудиторский риск.

Базируясь на своем профессиональном суждении, аудитор должен оценить внутрихозяйственные риски на этапе планирования, при составлении общего плана и программы аудита. На первый взгляд кажется, что таких оценок может быть сделано очень много, поскольку существуют несколько десятков счетов бухгалтерского учета и несколько десятков способов группировки их по содержательным признакам. Однако рассматриваемое правило (стандарт) предписывает дать оценку внутрихозяйственного риска в отношении тех счетов учета и операций, сальдо и (или) обороты по которым превышают уровень существенности. Это означает, что аудитор обязан оценить данный риск только для отчетности в целом и наиболее существенных счетов учета. Число таких счетов будет не слишком большим.

Понятно, что формализовать процесс оценки внутрихозяйственного риска, установив единую систему четких однозначных критериев, невозможно. Решение этого вопроса практически полностью зависит от профессионализма и опыта аудитора. Тем не менее существуют объективные факторы, влияющие на решение аудитора при оценке внутрихозяйственного риска. К ним можно отнести:

- ◆ особенности функционирования и текущего экономического положения отрасли, в которой работает экономический субъект;
- ◆ специфические особенности деятельности данного экономического субъекта;
- ◆ честность руководства и бухгалтерского персонала;

- ◆ опыт и квалификацию бухгалтерского персонала;
- ◆ возможность внешнего давления на персонал экономического субъекта в целях достижения определенных показателей;
- ◆ возможность контроля за деятельностью экономического субъекта со стороны его собственников.

Степень внутрихозяйственного риска во многом обусловлена воздействием внешних по отношению к экономическому субъекту факторов. Влияние экономического субъекта на изменение таких факторов либо ограничено, либо принципиально невозможно. Сюда можно отнести правовую среду, особенности нормативного регулирования деятельности, общее экономическое состояние отрасли. Так, отраслям, где рентабельность выше средней по экономике в целом, присущ более высокий риск. В стагнационных (застойных) отраслях существуют повышенная вероятность банкротств, сокращения объемов операций экономических субъектов, другие проявления финансового неблагополучия, общий упадок настроения персонала, вызывающий рост злоупотреблений и безответственное отношение к должностным (профессиональным) обязанностям.

Говоря о специфических видах деятельности конкретного экономического субъекта, очевидно предположить, что игорному бизнесу присущ более высокий уровень риска, чем торговле, а торговле — более высокий, чем промышленности (если, конечно, речь не идет о производстве алкогольных напитков).

Честность персонала — это весьма субъективная категория, однако детальность многих аудиторских процедур должна зависеть от степени доверия аудитора тем, кто руководит экономическим субъектом, ведет учет и составляет отчетность. Аудиторы всегда подвергают себя большому риску при аудите бухгалтерской отчетности у непорядочных клиентов. Как показывает зарубежный опыт, «нечестность администрации была обнаружена во многих случаях серьезных судебных разбирательств против присяжных бухгалтеров» [58, с. 249]. Обычно представители руководящего персонала экономического субъекта не являются злостными мошенниками, но аудитору следует учитывать мотивацию их действий.

На оценку внутрихозяйственного риска влияют опыт и квалификация бухгалтерских работников проверяемого экономического субъекта. Для главного бухгалтера — новичка внутрихозяйственный риск будет выше, чем для главного бухгалтера с большим стажем работы и безукоризненной репутацией. Аудитору следует внимательно изучить и оценить профессиональный уровень всего бухгалтерского персонала, осо-

бенно если он многочислен. Целесообразно ознакомиться с требованиями, предъявляемыми при приеме на работу, а также с действующей у экономического субъекта системой повышения квалификации и контроля за профессиональным уровнем сотрудников.

Аудитор должен учитывать вероятность давления на учетных работников со стороны руководства с целью достижения определенных отчетных показателей. Например, для получения необходимого займа руководитель может потребовать от главного бухгалтера «улучшить» показатели баланса, а для снижения налоговых платежей — завысить себестоимость. Необходимо оценить и мотивацию действий руководящего персонала. Если члены совета директоров экономического субъекта получают вознаграждение в виде процента от величины какого-нибудь финансового показателя, весьма вероятно, что они будут заинтересованы в завышении его уровня.

Там, где владение уставным капиталом отделено от функции управления производством, внутрихозяйственный риск обычно ниже, чем там, где главный акционер и управляющий экономического субъекта — одно и то же лицо. Однако собственники зачастую не имеют реальных средств контроля за действиями управленческого персонала и соответствующих рычагов воздействия на него.

Аудитор обязан дать оценку внутрихозяйственного риска в отношении конкретных бухгалтерских счетов и однотипных групп хозяйственных операций, поскольку определенные типы хозяйственных операций и счетов бухгалтерского учета подвержены искажениям в большей степени, чем другие. Аудитору необходимо рассматривать в отдельности счета, для которых свойственны непреднамеренные искажения, и те, для которых характерны преднамеренные искажения.

Несмотря на то что действия аудитора при оценке внутрихозяйственного риска не поддаются алгоритмизации, правило (стандарт) аудиторской деятельности рекомендует учитывать факторы, которые в достаточной степени взаимосвязаны:

- ◆ сложность учитываемых хозяйственных операций, вследствие чего для их правильного оформления требуется высокая квалификация;
- ◆ наличие хозяйственных операций, бухгалтерское оформление которых полностью или частично зависит от субъективного мнения исполнителей;
- ◆ наличие хозяйственных операций, порядок правильного оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;

♦ наличие редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций.

Как показывает практика, квалификация бухгалтерских работников не всегда достаточно высока. Многие не следят за изменениями в нормативных актах и принимают решения на основании не всегда компетентных и субъективных комментариев или устных разъяснений. Очевидно, что сложность разных участков в бухгалтерии различна. Аудитор должен оценить, насколько компетентен бухгалтерский персонал, ответственный за документальное оформление сложных с профессиональной точки зрения финансово-хозяйственных операций. Если у экономического субъекта созданы отделы методологии бухгалтерского учета, внутреннего аудита или иные аналогичные службы, следует оценить эффективность их работы, значимость их вклада в разрешение проблемных неоднозначных ситуаций.

Аудитор должен проверить, насколько объективна отраженная в балансе оценка отдельных активов, если она отличается от их первоначальной стоимости. Это относится, в частности, к акциям, товарно-материальным запасам и т.п. Важна также оценка реальности резервов, создаваемых по безнадежным долгам, объективности операций по списанию безнадежной задолженности, правильности определения кредиторской задолженности.

Без комментариев очевидно, что противоречия, содержащиеся в нормативной базе России, усложняют деятельность экономических субъектов. Аудиторские организации попадают в весьма затруднительные ситуации, когда требуется дать оценку или сформировать мнение о достоверности хозяйственных операций, в отношении которых в гражданском, налоговом и бухгалтерском законодательстве содержатся противоречивые положения или подобные операции вообще не комментируются. Понятно, что чем больше таких операций совершал клиент в проверяемом периоде, тем выше аудиторский риск. Еще на этапе планирования аудитор должен определить и согласовать с экономическим субъектом действия в случае выявления таких операций.

Что касается редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций, то их выявление на этапе планирования должно быть предметом пристального внимания аудитора. Часто базой для их обнаружения служит изучение хозяйственных договоров и Главной книги, где могут быть зафиксированы нестандартные, необычные бухгалтерские проводки. Аудиторский риск, обусловленный наличием таких операций, напрямую зависит от всех перечисленных выше факторов: и от степени прора-

ботанности законодательства, и от уровня квалификации бухгалтерского персонала, и от объективности оценок.

Аудитор практически не имеет возможности влиять на уровень внутрихозяйственного риска. Он должен воспринимать его как объективно существующую реальность. Например, если экономический субъект вынужден проводить операции, не имеющие под собой стабильной законодательной базы, совет аудитора не делать этого может вызвать недоумение, но вряд ли повлияет на снижение уровня внутрихозяйственного риска у данного экономического субъекта. Если экономический субъект в связи со спецификой технологического процесса располагает дефицитными товарно-материальными ценностями, то вряд ли целесообразно рекомендовать ему сменить профиль производства. Такая смена деятельности обычно подразумевает реорганизацию, после чего аудитору придется иметь дело практически с другим клиентом.

Оценка внутрихозяйственного риска может меняться в ходе аудиторской проверки, что связано с получением аудитором дополнительной информации. Это не означает, что аудитор повлиял на среду деятельности экономического субъекта. Однако в ходе аудита он может получить неизвестные ранее дополнительные сведения, влияющие на его представления об уровне риска.

### **Риск средств контроля**

Под **риском средств контроля** понимают (п. 7.1 правила (стандарта) «Существенность и аудиторский риск») субъективно определяемую аудитором вероятность того, что существующие у экономического субъекта и регулярно применяемые им средства систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не позволяют своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными в отдельности или в совокупности и (или) препятствовать возникновению таких нарушений. Можно сказать, что риск средств контроля характеризует надежность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Взаимодополняющая категория к категории риска средств контроля — **надежность средств контроля**. Риск средств контроля измеряется в процентах, а показатель надежности получают, вычитая значение риска из 100%, а если риск измеряется в долях единицы, то вычитают значения риска из единицы. Например, риску средств контроля в 0,35 (35%) будет соответствовать их надежность, равная 0,65 (65%), т.е. высокой надежности средств контроля соответствует низкий риск, средней надежности — средний риск, низкой надежности — высокий риск.

Аудитор обязан изучить и оценить систему средств контроля, включающую в себя систему внутреннего контроля, контрольную среду и отдельные средства контроля. В первую очередь аудитор проводит общую оценку системы внутреннего контроля экономического субъекта. Он должен выяснить, можно ли вообще полагаться на систему внутреннего контроля, оценить ее надежность и подтвердить достоверность этой оценки. Если надежность системы внутреннего контроля оценивается как высокая или средняя, то аудитор планирует и организует проверку с учетом этой оценки. Однако нельзя абсолютно полагаться на первичную оценку. В ходе проверки аудитор обязан осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы или отдельных средств контроля, применяя методы и приемы, разработанные его аудиторской организацией.

Цель применения тестов средств контроля — проверка правильности выполнения контрольных процедур. Так, если аудитору сообщили, что старший бухгалтер регулярно проверяет документы, подготовленные младшим бухгалтером, о чем свидетельствует виза старшего на документе, подготовленном младшим, то простейший тест средств контроля заключается в выборочной проверке наличия соответствующей подписи на таких документах. При этом целесообразно попытаться выяснить, проверяет ли старший бухгалтер реально тот документ, который подписывает, или делает это формально, иначе такой тест теряет смысл (подробнее см. п. 5.4 настоящей книги).

✓ Тестирование средств контроля должно убедить аудитора в том, что:

- ◆ системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта надежны и способны предотвращать появление существенных искажений бухгалтерской отчетности и помогать их выявлять;
- ◆ средства контроля работают с одинаковой эффективностью на протяжении всего проверяемого периода.

Дело в том, что системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть в принципе надежны, однако вследствие определенных причин давать сбои в отдельные периоды. К таким причинам относятся, в частности:

- ◆ кратковременная замена постоянного работника бухгалтерии из-за его болезни или отпуска менее опытным временным работником;
- ◆ особенности работы бухгалтерии экономического субъекта, связанные, например, с сезонным увеличением интенсивности деятельности экономического субъекта (в эти периоды наиболее вероятно возникновение ошибок);

- ♦ появление единичных и случайных ошибок.

Чем в большей степени при формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор доверяет средствам контроля экономического субъекта, тем более тщательно он должен их тестировать в целях подтверждения надежности и эффективности.

Если аудитор проводит повторный аудит, он может принимать значение уровня риска средств контроля на базе оценок предшествующего отчетного периода. При этом аудитор должен располагать надежными доказательствами, что сделанные в предыдущие периоды выводы справедливы и для проверяемого года.

Подавляющее большинство факторов, влияющих на риск средств контроля, зависит от руководства и главного бухгалтера экономического субъекта, так как именно эти лица в первую очередь несут ответственность за организацию и эффективное функционирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Для уменьшения риска средств контроля обычно следует внести изменения в систему бухгалтерского учета, реорганизовать документооборот, провести кадровые и структурные изменения. Аудитор может влиять на риск данного типа лишь опосредованно и преимущественно в долгосрочной перспективе. В ходе проверки он описывает и фиксирует все элементы указанных систем, отмечает выявленные недостатки и неэффективные элементы, оценивает степень риска. На основании предпринятых исследований и анализа их результатов аудитор должен разрабатывать и доводить до исполнительного органа экономического субъекта соответствующие рекомендации.

- Можно считать, что аудитор влияет на уровень риска средств контроля, если экономический субъект принимает к действию и внедряет рекомендации аудитора по вопросам совершенствования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако эти изменения не будут иметь отношения к уровню риска отчетного периода, а повлияют только на результаты следующих отчетных периодов.

### **Риск необнаружения**

Под **риском необнаружения** обычно понимают субъективно определяемую аудитором вероятность того, что применяемые в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально имеющиеся существенные в отдельности либо в совокупности нарушения.

Аудитор определяет допустимый риск необнаружения на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Проверка должна планироваться с учетом минимизации риска необнаружения.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора. Он зависит от профессионализма аудитора в планировании и организации проверки, определении репрезентативной выборки, применении необходимых и достаточных аудиторских процедур и такого немаловажного фактора, как квалификация аудиторов, принимающих участие в проверке. Это тот тип риска, на значение которого аудитор может и должен влиять.

Для правильного планирования и рациональной организации проверки аудитор обязан не только оценивать аудиторский риск, но и понимать взаимосвязь между его составляющими и уровнем существенности. Между риском необнаружения и комбинацией внутрихозяйственного риска и риска средств контроля существует обратная связь. Если аудитор считает внутрихозяйственный риск и риск средств контроля высокими, он обязан снизить, насколько возможно, риск необнаружения, т.е. вынужден работать более детально и тщательно, модифицировать применяемые аудиторские процедуры, изменяя их количество или содержание, увеличивать затраты труда и времени, необходимые для проверки. Если в ходе планирования выяснилось, что внутрихозяйственный риск и риск средств контроля имеют достаточно низкие значения, аудитор может позволить себе снизить реальные трудозатраты, применить менее трудоемкие методы получения аудиторских доказательств.

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска представлена в табл. 4.5.

Таблица 4.5

### Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

		Аудиторская организация оценивает риск средств контроля как:		
		высокий	средний	низкий
		при этом уровень риска необнаружения, который можно допустить, будет:		
Аудиторская организация оценивает внутрихозяйственный риск как:	высокий	наинизший	ниже среднего	средний
	средний	ниже среднего	средний	выше среднего
	низкий	средний	выше среднего	наивысший

Источник: [55, приложение 2].

Российское правило (стандарт) предусматривает необходимость учета и корректировки уровней риска на всех этапах проверки — от этапа планирования до этапа составления аудиторского заключения. В некоторых зарубежных источниках [58, с. 256] указано, что модель аудиторского риска — это модель планирования, поэтому возможности ее использования при оценке результатов аудита ограничены. Определенные на этапе планирования внутрихозяйственный риск и риск средств контроля не могут быть изменены в ходе проверки на основании полученных аудиторских доказательств. Если эти доказательства будут свидетельствовать о том, что выявленные искажения превышают допустимую сумму, то от модели риска следует отказаться и проделать достаточное количество аудиторских процедур, позволяющих получить необходимые доказательства для верной квалификации выявленных ошибок.

¶ При планировании проверки аудитор должен учитывать, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска есть обратная зависимость. Чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск и наоборот. Если по ходу выполнения проверки аудитор принимает решение о снижении уровня существенности, то он должен скорректировать в сторону понижения и общий аудиторский риск. Сделать это аудитор может, воздействуя либо на риск средств контроля, либо на риск необнаружения. Повлиять на уровень внутрихозяйственного риска, как правило, невозможно. Снижение риска средств контроля предполагает расширение применяемых тестов средств контроля. Для снижения риска необнаружения следует расширить круг применяемых аудиторских процедур, оценить возможность применения аудиторских процедур других типов, повысить объемы аудиторских выборок. Можно также привлечь более квалифицированных аудиторов или увеличить продолжительность проверки.

Аудитор должен оценивать риски, от него не зависящие, как можно раньше и как можно тщательнее, поскольку риск необнаружения напрямую связан с объемом работы, объем работы — с себестоимостью, а себестоимость — с общей стоимостью аудита. Если аудитор и клиент договорились о фиксированной стоимости аудита, а высокие риски аудита выявились уже после того, как был подписан соответствующий договор и фактически начата работа, аудитор рискует понести ущерб, связанный с незапланированным ростом объема работ. Если в договоре на проведение аудиторской проверки установлена предполагаемая стоимость работ, то увеличение этой стоимости в полтора-два раза вряд ли вызовет понимание у клиента, а соответствующие переговоры серьезно усложнят жизнь аудитору.

Все, что касается оценки рисков, а также сопутствующие расчеты, мотивация их выбора и изменения, должны документироваться. Во-первых, эти рабочие документы служат подтверждением того, что аудиторская проверка планировалась и проводилась с необходимой тщательностью и надлежащим качеством. Во-вторых, обобщение и изучение данных рабочих документов позволит проанализировать, правильно ли были оценены и спланированы риски. Такие исследования важны для формирования политики аудиторской организации, повышения качества оказываемых ею услуг.)

#### **4.4. Получение доказательств в аудите**

В начале каждого пункта этой главы мы обращаемся к главной цели аудита. Это обусловлено тем, что в ходе планирования и проведения проверки все действия аудитора должны быть подчинены достижению главной цели — формированию мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Ответственность за достоверность бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган экономического субъекта. Наличие аудиторского заключения, составленного в отношении бухгалтерской отчетности, не перекладывает ответственности за ее подготовку на аудитора. Однако это не означает, что аудитор ни за что не отвечает. Он несет ответственность за формирование объективного мнения о степени достоверности представленной отчетности и составление соответствующего заключения, которое служит ориентиром для пользователей бухгалтерской отчетности и должно предупреждать их о существующих или вероятных отклонениях в этой отчетности.

Поэтому мнение аудитора и о достоверности, и о недостоверности или недостаточной степени достоверности бухгалтерской отчетности должно быть основано на собранных в ходе аудита необходимых и достаточных аудиторских доказательствах. Каждое такое доказательство должно служить свидетельством верности бухгалтерской отчетности в целом или ее составляющих.

#### **Порядок получения аудиторских доказательств**

Порядок получения **доказательств в аудите** регламентируется правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» [44].

При сборе доказательств аудитор должен ориентироваться на необходимость их достоверности и достаточности (рис. 4.8). В ходе проверки аудитор должен изучить такой объем информации, который позволил бы ему сделать обоснованные выводы. Нельзя установить жесткие критерии, позволяющие определить объем информации, необходимой в ходе проверки. Даже если экономические субъекты, бухгалтерская отчетность которых подлежит проверке, осуществляют одинаковые финансово-хозяйственные операции, имеют одинаковую численность бухгалтерского персонала и одинаковое количество сейфов, в которых хранятся бухгалтерские документы,— это ничего не говорит о качестве и количестве необходимых аудиторских доказательств. Достаточность аудиторских доказательств в каждом конкретном случае определяется на основе оценки системы внутреннего контроля и уровня аудиторского риска у данного экономического субъекта. Чем надежнее система внутреннего контроля или больше запас аудиторского риска по отношению к допустимому его уровню, тем меньше доказательств может позволить себе собрать аудитор. Он может полагаться только на свое профессиональное суждение, основанное на практическом опыте и теоретических знаниях. При этом объем информации должен быть оптимальным, позволяющим наилучшим образом обеспечить сочетание критериев «затраты» — «качество». Если объем изученной информации слишком мал, аудитор может оптимизировать свои затраты в краткосрочном плане, однако такая экономия в случае некачественного проведения проверки может обернуться большими финансовыми и моральными потерями. Излишняя информация может и не изменить мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, но непременно приведет к удорожанию аудиторской проверки.

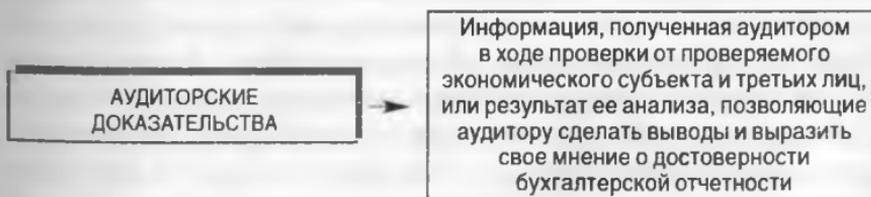


Рис. 4.8

Аудитор должен иметь в виду, что для целей аудита степень достоверности информации зависит от источников и формы ее получения.

Аудиторские доказательства бывают внутренними, внешними и смешанными (рис. 4.9).



Рис. 4.9. Виды аудиторских доказательств

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации имеют **внешние доказательства**, затем — **смешанные доказательства** и в последнюю очередь — **внутренние доказательства**. Такой подход связан с тем, что лица, ответственные за подготовку бухгалтерской отчетности, по каким-либо причинам могут быть заинтересованы в искажениях отчетности, например, в целях оптимизации налогообложения. Предполагается, что по ряду вопросов информация, полученная от сторонних организаций, более объективна и беспристрастна. Эти закономерности имеют исключения, и аудитор должен применять некоторые из данных принципов с известной долей осмотрительности.

Информация, полученная в документарной и письменной форме, признается более достоверной.

**Источниками получения доказательств** являются различные документы, созданные как самим экономическим субъектом, так и третьими лицами. К ним относятся: первичные учетные документы; регистры бухгалтерского учета; инвентаризационные описи; бухгалтерская и статистическая отчетность; хозяйственные договоры; распорядительная документация; любые другие документы, содержащие информацию, влияющую на формирование бухгалтерской отчетности. Важный, хотя и менее достоверный, источник информации — устный опрос персонала экономического субъекта и третьих лиц. Значительную роль в понимании сути происходящего играет информация, содержащаяся в специальных, в том числе в периодических изданиях. Безусловно, устную и печатную информацию аудитор должен подвергать строгому критическому анализу.

В качестве иллюстрации можно привести случай из практики. Одной из ведущих аудиторских организаций поступило привлекательное предложение от весьма престижного и известного клиента на проведение инициативного аудита. Потенциальный клиент мотивировал необходимость аудита внутренними интересами управленческого персонала. Однако еще на преддоговорном этапе руководство аудиторской организации ознакомилось со статьей, опубликованной в одном из специальных журналов, из которой следовало, что эффективностью управления потенциального клиента уже давно заинтересовались федеральные органы и направили к нему для проверки представителей налоговой полиции и федерального казначейства. Очевидно, что этот факт принципиально изменял ситуацию, и, располагая такой информацией, аудиторская организация не подписала, казалось бы, выгодный контракт.

Аудитор должен сопоставлять информацию, полученную из разных источников и в разной форме. Противоречия в доказательствах, полученных из разных источников, служат поводом для более тщательного проведения аудиторских процедур. При этом более достоверной считается информация, полученная в письменной форме самим аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. В МСА в этой связи указано, что если аудиторские доказательства, полученные из разных и не зависящих один от другого источников, совпадают, то это имеет кумулятивный эффект [79, п. 16]. Другими словами, достоверность подобных доказательств, взятых вместе, выше простой суммы таких доказательств, взятых в отдельности.

### **Критерии правильности статей бухгалтерской отчетности**

В процессе получения доказательств аудитор всегда должен четко представлять, какие документы и в каких целях он проверяет. Он должен оценивать вероятные ошибки, которые могут содержаться в проверяемых источниках, и проводить аудиторские процедуры таким образом, чтобы выявить ошибки. Бессистемное изучение документов, перелистывание папок, перекалывание стопок бумаг, хаотичные подсчеты с целью обнаружить что-нибудь неэффективны, повышают затраты труда и времени и снижают качество результатов аудита.

В международной аудиторской практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют *систему определенных критериев*. В российской практике пока нет устоявшегося определения этого понятия. В различных специальных источниках эти критерии именуется, как «предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности», «катего-

рии аудиторских доказательств», «категории», «аудиторские суждения», «цели аудита», «задачи анализа результатов хозяйственных операций». Мы будем придерживаться выражения «критерии правильности статей бухгалтерской отчетности».

Наиболее близкий к первоисточнику перевод соответствующего англоязычного термина «financial statement assertions» [79, п. 13] — «предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности». К сожалению, использовать данный вариант перевода не представляется возможным, поскольку в отечественной нормативной литературе по бухгалтерскому учету приводится другая классификация обязательных требований к подготовке бухгалтерской отчетности (*допущения*: имущественной обособленности предприятия, непрерывности его деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности; *требования*: полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности) [35, п. 2.2, 2.3].

По окончании проверки аудитор должен собрать необходимые и достаточные аудиторские доказательства, на базе которых он может оценить бухгалтерскую отчетность по установленным МСА [79, п. 13] как минимум семи критериям:

- 1) существования;
- 2) возникновения;
- 3) прав и обязательств;
- 4) полноты;
- 5) оценки;
- 6) точности;
- 7) представления и раскрытия.

Рассмотрим подробнее содержание этих критериев и их применение в практике аудита.

**Критерий существования** (рис. 4.10) обычно можно подтвердить путем проверки сальдо по отдельным счетам (например, результаты инвентаризации материалов могут служить основанием для получения доказательств наличия материалов на отчетную дату).

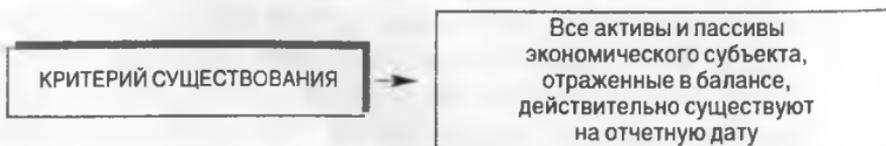


Рис. 4.10

**Критерий возникновения** (рис. 4.11) аналогичен критерию существования, но если «существование» относится к таким объектам аудита, как сальдо по счетам, то «возникновение» — к оборотам по счетам. Следовательно, подтвердить это суждение можно путем проверки оборотов по счетам бухгалтерского учета.

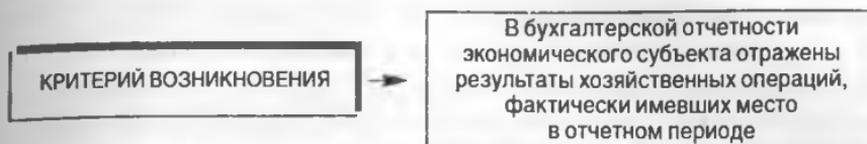


Рис. 4.11

**Критерий прав и обязательств** (рис. 4.12) касается юридического оформления активов и пассивов экономического субъекта. Например, нередки ситуации, когда какие-либо активы отражены в его балансе, но фактически являются собственностью другого юридического или физического лица. Обязательства экономического субъекта, отраженные в пассиве баланса, должны подтверждаться договорами, контрактами и другими подобными документами, имеющими юридическую силу. Степень сложности установления соответствия бухгалтерской отчетности этому критерию будет варьировать в зависимости от характера элемента отчетности. Иногда требуется рассмотреть сложные юридические вопросы. В отношении других элементов может быть достаточно проверки наличия выставленных счетов.

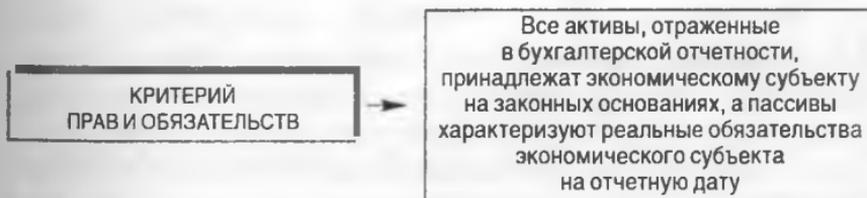


Рис. 4.12

**Критерий полноты** (рис. 4.13) соответствует требованию полноты учетной политики, установленному в российском бухгалтерском учете. Часто реализовать этот критерий достаточно сложно. На основе проверки сальдо и операций, включенных в бухгалтерскую отчетность, аудитор не может сделать вывод о тех элементах, которые должны были быть включены в отчетность, но фактически не учтены.

На практике соблюдение данного критерия связано с установлением двух условий:

1) все операции, подлежащие учету, отражены в регистрах бухгалтерского учета;

2) все включенные в учетные регистры сальдо и обороты в полном объеме перенесены в бухгалтерскую отчетность.

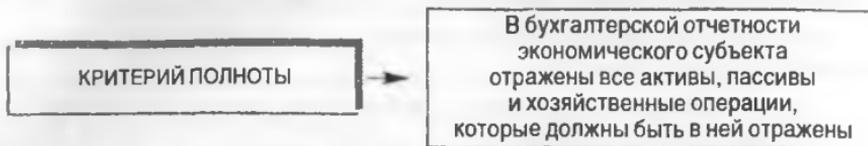


Рис. 4.13

При установлении соответствия бухгалтерской отчетности **критерию оценки** (рис. 4.14) необходимо подтвердить, что все статьи отчетности оценены в соответствии с требованиями нормативных документов и избранной учетной политикой. Часто вопрос о выборе варианта оценки зависит от субъективного решения лиц, ответственных за подготовку бухгалтерской отчетности. В этом случае аудитор должен оценить обоснованность примененного варианта оценки с точки зрения основных задач составления бухгалтерской отчетности.

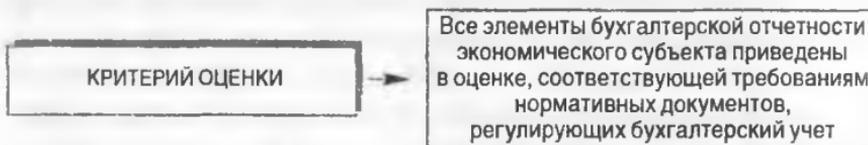


Рис. 4.14

**Критерий точности** (рис. 4.15) корреспондирует с принятым в бухгалтерском учете допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта, в соответствии с которым эти факты относятся (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете) к тому отчетному периоду, в котором они фактически имели место, независимо от реального времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с такими фактами.

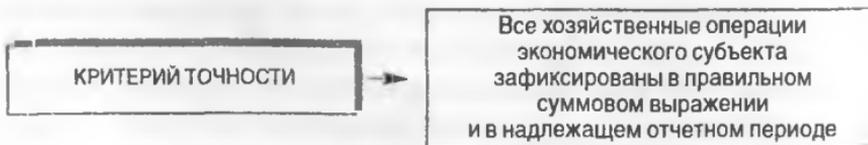


Рис. 4.15

Все совершенные операции должны быть представлены в отчетности в соответствии с определенной системой правил. В Российской

Федерации достоверной считается отчетность, составленная в соответствии с требованиями документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. При установлении соответствия отчетности **критерию представления и раскрытия** (рис. 4.16) следует получить доказательства как в отношении отдельных показателей, так и в отношении всей бухгалтерской отчетности как комплекса взаимосвязанных показателей.

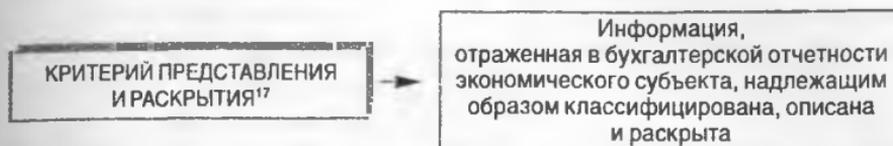


Рис. 4.16

Как перечисленные критерии получения доказательств применяются в ходе проверки, изложено в гл. 6.

### Аудиторские процедуры

Мы уже говорили, что аудитор должен изучать документы, принимая во внимание описанные выше критерии, т.е. он должен ясно представлять себе, какие аудиторские доказательства хочет получить, проверяя тот или иной документ. Например, аудитор выясняет, соответствует ли данный документ требованиям действующего законодательства, правильно ли оформлен, точны ли приведенные числовые значения (верны ли арифметические подсчеты).

Выбор правильного подхода очень важен, ибо для получения аудиторских доказательств по разным критериям необходимы различные аудиторские процедуры (рис. 4.17). Например, доказательства существования товарно-материальных ценностей на отчетную дату можно получить, воспользовавшись результатами инвентаризации. Если необходимо получить доказательства по критерию полноты, то простая проверка данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, может не дать желаемого результата, поскольку следует выявить недостающие записи. В этом случае логично проверять первичные документы и полноту переноса содержащихся в них данных в регистры бухгалтерского учета.

<sup>17</sup> В английском оригинале используется слово «presentation» (буквально — представление, презентация).

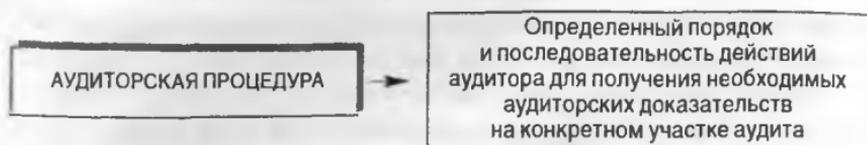


Рис. 4.17

Классификация аудиторских процедур по видам представлена на рис. 4.18.



Рис. 4.18. Классификация аудиторских процедур

Виды аудиторских процедур характеризуют цели и направленность сбора аудиторских доказательств. Однако правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» описывает

<sup>18</sup> В специальной литературе именуется также «контрольные тесты».

<sup>19</sup> В специальной литературе именуется также «независимые аудиторские процедуры» или «самостоятельные аудиторские процедуры».

также наиболее распространенные непосредственные способы получения аудиторских доказательств [44, п. 4.2.3].

К ним, в частности, относятся:

- ◆ проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- ◆ инвентаризация;
- ◆ проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
- ◆ подтверждение;
- ◆ устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимых (третьих) сторон;
- ◆ проверка документов;
- ◆ прослеживание;
- ◆ аналитические процедуры;
- ◆ подготовка альтернативного баланса.

Данный перечень не является исчерпывающим. При необходимости аудитор может применять дополнительные процедуры, комбинируя их в зависимости от целей аудита конкретного объекта.

Отметим, что в МСА предусмотрено пять видов «процедур получения аудиторских доказательств» [79, п. 19]:

- 1) инспекция;
- 2) наблюдение;
- 3) запрос и подтверждение;
- 4) вычисление;
- 5) аналитические процедуры.

Запрос и подтверждение, проверка правильности вычислений и аналитические процедуры почти точно соответствуют российскому аналогу (запрос и подтверждение включают и устный опрос согласно российскому правилу (стандарту). Инспекция (куда согласно МСА входит проверка как документов, так и товарно-материальных ценностей) и наблюдение соответствуют инвентаризации, проверке документов и прослеживанию. Что касается соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций и подготовки альтернативного баланса, то эти способы получения аудиторских доказательств, похоже, не имеют аналогов в зарубежной практике.

МСА, посвященный аудиторским доказательствам, дополняет стандарт, в котором рассматриваются «специфические вопросы» поиска аудиторских доказательств [80].

Этот стандарт включает пять основных разделов:

- 1) пересчет материальных ценностей в присутствии аудитора (т.е., по сути дела, инвентаризация);

- 2) подтверждение дебиторской задолженности;
- 3) запросы, связанные с судебными процессами и исками;
- 4) оценка и раскрытие сведений о долгосрочных инвестициях;
- 5) информация о сегментах (анализ различных видов деятельности многопрофильных организаций).

В целом можно сказать, что российское правило (стандарт) в этой части хотя и близко по содержанию международному анализу, но очень сильно отличается от него по форме. Представляется, что по мере развития аудита положения национального и международных стандартов будут гармонизироваться.

### Способы получения аудиторских доказательств

Остановимся на **аудиторских процедурах, предусмотренных российским правилом (стандартом)**.

Наиболее очевидные ошибки бухгалтера — арифметические (рис. 4.19). Это могут быть неверные подсчеты или описки («забытые» нули, увеличенная или уменьшенная разрядность чисел). Такие ошибки скорее случайные, а не систематические, если, конечно, бухгалтер грамотный. Когда аудитор обнаруживает, например, что величина амортизационных отчислений завышена или занижена из-за регулярного применения неверных норм амортизации, речь идет не об арифметической ошибке, а о нарушении методологии учета. Минимизировать вероятность таких ошибок могут надежные системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (система двойной записи, сверки числовых показателей между подразделениями бухгалтерии и в расчетах со сторонними организациями и т.п.). Существенную роль здесь играет применение компьютерной техники, которая позволяет предотвращать случайные односторонние проводки, избавляет бухгалтера от большого объема рутинных арифметических вычислений. Тем не менее исключить вероятность появления чисто арифметических ошибок или ошибок ввода в компьютер с клавиатуры нельзя.

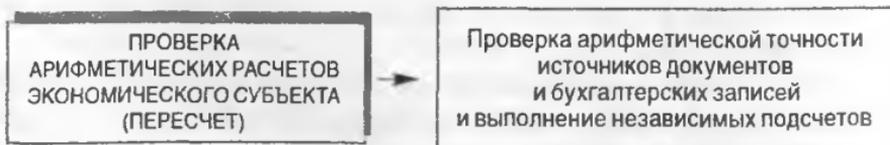


Рис. 4.19

Аудитор должен сам перепроверять вычисления бухгалтера на выборочной основе. Очевидно, что объем выборки никоим образом не свя-

зан напрямую с правильностью арифметических расчетов клиента, но зависит от уровня риска. Таким образом, чем меньшее доверие аудитор испытывает к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента и чем большую выборку анализирует, тем больше вероятность выявления допущенных арифметических ошибок.

Правилом (стандартом) «Аудиторские доказательства» [п. 4.2.3] предусмотрено, что в тех случаях, когда клиент ведет компьютерный бухгалтерский учет, аудитор может проверять расчеты с применением компьютера, хотя бы в качестве калькулятора. Кроме того, возможно, как это принято в международной практике, подключение к программе клиента в целях получения необходимых для проверки данных. Тогда можно не только выявить арифметические ошибки, но и оценить правильность алгоритмов расчетов, методологические ошибки и необычные операции. Российским аудиторским организациям можно рекомендовать такой подход к работе с иногородними клиентами. В самом деле, приехав в командировку, аудитор большую часть времени тратит на анализ базы данных, хотя это можно сделать, не выезжая к клиенту, а получив от него необходимую информацию по факсимильной или модемной связи. Кроме того, наличие у аудиторской организации резервных копий базы данных клиента позволит избежать несанкционированного внесения клиентом исправлений в бухгалтерской учет, поскольку практически все российские бухгалтерские программы допускают произвольную корректировку данных любых отчетных периодов, хотя тем самым нарушается установленное правило внесения только оговоренных исправлений в регистры бухгалтерского учета.

**Инвентаризация** — метод получения существенных аудиторских доказательств (рис. 4.20). Достаточно напомнить, что в соответствии со

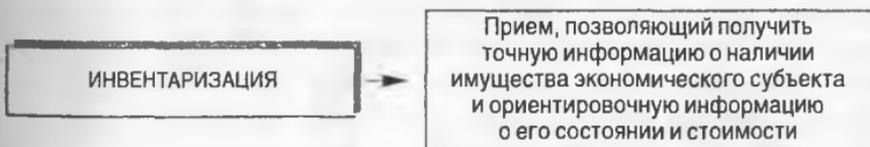


Рис. 4.20

ст. 12 Федерального закона о бухгалтерском учете [7] проведение инвентаризации обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а в соответствии с п. 1.5 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности [24] «статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов в со-

ответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [26].

Для аудитора инвентаризация является полновесной аудиторской процедурой как тест средств контроля и как детальный тест оборотов и сальдо по счетам. Следует подчеркнуть, что в соответствии с российским правилом (стандартом) и МСА аудитор не обязан сам проводить инвентаризацию. Он должен оценить эффективность действующего у клиента порядка инвентаризации и при необходимости присутствовать при ней.

До начала проверки аудитор должен: изучить документы клиента, регламентирующие порядок проведения инвентаризации, а также документы, которыми оформлены результаты предыдущих инвентаризаций; проанализировать периодичность их проведения, состав инвентаризационных комиссий; оценить степень объективности работников проверяемой организации при проведении инвентаризаций. По-видимому, аудитор должен также сформировать суждение о характере возможных злоупотреблений при проведении инвентаризации, т.е. оценить, заинтересован ли клиент в завышении или занижении значений каких-либо статей отчетности.

За годы господства централизованно планируемой экономики во многих организациях сложилось формальное отношение к инвентаризациям. Плановые инвентаризации часто проводились и до сих пор проводятся «в обратном порядке», т.е. вместо инвентаризационных описей по результатам фактической проверки наличия, количества и качества объектов имущества и обязательств составляются описи на базе данных бухгалтерского учета с корректировками, вносимыми по усмотрению главного бухгалтера и других руководящих лиц. Ранее большое значение придавалось внезапным инвентаризациям, выполнявшим контрольную функцию бухгалтерского учета, но в последнее время они утратили свою актуальность и не приносят заметных результатов. В настоящее время во многих организациях, находящихся в собственности реальных заинтересованных учредителей, инвентаризации, проводимые с соблюдением всех необходимых формальностей, дают большой эффект.

Выше мы уже говорили о присутствии аудитора при инвентаризации. Это целесообразно, так как он может, например: получить дополнительные сведения о надежности системы средств контроля (взвешивание, пересчет, сохранность); оценить объем устаревших, неиспользуемых или малоиспользуемых товарно-материальных ценностей; выделить номенклатуру наиболее дорогостоящих товарно-материальных ценностей и оценить систему их сохранности; проверить порядок хране-

ния товарно-материальных ценностей, принадлежащих третьим лицам; проанализировать реальность дебиторской и кредиторской задолженности, систему контроля за ее движением и мероприятий по ее взысканию. Полученные таким образом свидетельства будут наиболее достоверны и весьма важны для формирования мнения аудитора о достоверности отчетности клиента.

Отметим, что аудитор может столкнуться с организационными проблемами, обусловленными спецификой инвентаризации. В соответствии с установленным порядком экономические субъекты должны инвентаризовать имущество и обязательства перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, если инвентаризация проводилась не позднее 1 октября отчетного года, т.е. в IV квартале отчетного года. Таким образом, аудитор сможет принять участие в инвентаризации, если договор на аудиторскую проверку заключен до ее проведения, т.е. до окончания отчетного года. Следовательно, аудитор должен быть приглашен заблаговременно. Но даже при соблюдении этого условия, он чисто физически не в состоянии одновременно проверить наличие ценностей на складах всех своих клиентов по состоянию на 31 декабря. Универсальные рекомендации здесь дать невозможно. Наверное, предпочтительнее принять участие в инвентаризации, проводимой крупным клиентом, несмотря на эффективно функционирующую у него систему внутреннего контроля, нежели бросить силы на относительно небольшую организацию, контрольная среда которой имеет более высокие риски (такое невнимание можно будет компенсировать впоследствии более широкой выборкой, дополнительными аудиторскими процедурами).

Для повышения достоверности полученных аудиторских доказательств мы можем порекомендовать аудитору присутствовать по крайней мере на двух инвентаризациях: до и после отчетной даты. Не следует исключать также возможности проведения инвентаризации по просьбе аудитора. При необходимости сложных проверок, приводящих к мобилизации дополнительных людских ресурсов, аудиторам целесообразно координировать свои действия с руководством клиента.

Что касается отечественного аудита, то очень важна проверка правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций клиента (рис. 4.21). Западный бухгалтерский учет в этом смысле гораздо либеральнее: в большинстве случаев организации сами разрабатывают план счетов, типовые проводки, готовят отчетные формы, основываясь на минимуме общих требований к учету и отчетности. В России до сих

пор практически все правила организации и ведения бухгалтерского учета жестко регламентированы.

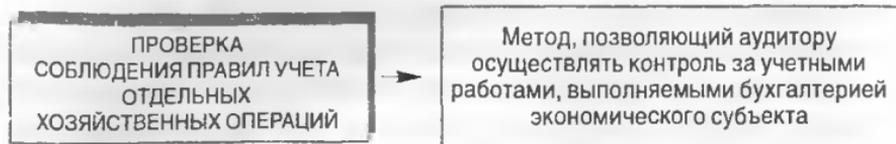


Рис. 4.21

Во Временных правилах аудиторской деятельности подчеркивается, что «основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации» [9, п. 5]. Однако в соответствии с п. 3.3 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» «достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации» [33].

Ситуация усложняется тем, что в России система бухгалтерского учета полностью совпадала с системой так называемого налогового учета, что не соответствует требованиям рыночной экономики. Но приоритетным направлением деятельности бухгалтерских служб большей части организаций является минимизация налоговых рисков при практически полном отсутствии интереса к экономическому содержанию информации. К тому же на принятие бухгалтерской службой решений относительно приоритета норм бухгалтерского и налогового законодательства оказывают влияние инспектирующие органы, которые часто формально используют принципы бухгалтерского учета для целей налогообложения.

Применение данного способа получения аудиторских доказательств осложняется противоречивостью и неполнотой нормативной базы по вопросам бухгалтерского учета, поэтому можно порекомендовать с самого начала проверки согласовать с клиентом стратегию поведения, так как окончательный выбор в проблемной ситуации остается за ним. Задачи аудитора — разобраться в ситуации, проанализировать различные варианты решений и оценить возможные последствия каждого из них.

Получение аудиторских доказательств посредством проверки соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций невозможно

без устных опросов работников бухгалтерской службы. Однако, как показывает практика, устные описания часто необъективны. Это обусловлено преднамеренными искажениями, рассеянностью опрашиваемого, его неумением комплексно описать выполняемые функции, недостаточной компетентностью и страхом потерять работу. Все беседы должны быть запротоколированы, аудитор после каждой беседы должен собрать подтверждающие аудиторские доказательства в письменной форме. Полезно проследить за осуществлением описанных работниками учетных процессов.

В западной практике получение подтверждений от третьих сторон — неотъемлемая часть аудиторской проверки (рис. 4.22). В России такая практика пока широко не распространена.

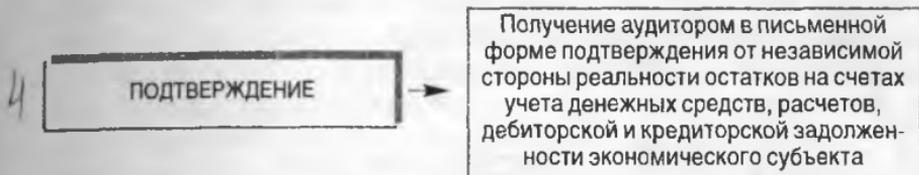


Рис. 4.22

✓ Цель применения данного способа — получение аудиторских доказательств в отношении сальдо взаиморасчетов, дебиторской задолженности, обязательств кредиторов и остатка денежных средств на счетах в банках. Предполагается, что свидетельства внешних контрагентов в отношении этих моментов более объективны, чем внутренние свидетельства. Действительно, дебитор может не согласиться с величиной дебиторской задолженности, если, например, он имеет претензии к качеству поставленной продукции или комплектности поставки. Дебиторская задолженность может быть нереальна к взысканию в связи с тем, что дебитор обанкротился или прекратил свое существование. Получить такие сведения из внутренних источников информации проблематично.

В соответствии с российским правилом (стандартом) подтвердить надлежит как дебиторскую, так и кредиторскую задолженность. В международной практике существенно большая роль отводится подтверждению дебиторской задолженности. Кредиторскую задолженность проверяют методом подтверждения реже. Обусловлен такой подход тем, что дебиторская задолженность должна быть проверена на предмет возможного завышения. Кредиторскую задолженность проверяют на предмет занижения. В первом случае получают информацию от дебиторов. Во втором случае проверка затруднена, поскольку бессмысленно рассы-

лать запросы кредиторам, которые и так отражены в бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

При аудите российских организаций важно получать **подтверждения** из банков об остатках на счетах, так как часто банковские выписки — это компьютерные распечатки на обычной бумаге, не содержащие каких-либо подписей, штампов или печатей.

**Письменные запросы** направляются не всем контрагентам аудируемой организации: в первую очередь тем, подтверждение сальдо взаиморасчетов с которыми играет существенную роль в подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности; затем организациям, которые по каким-либо причинам привлекли внимание аудиторов (например, есть подозрения в сговоре, мошенничестве); в последнюю очередь — нескольким организациям, случайным образом отобранным из оставшихся.

Данный способ имеет свою специфику, поскольку интересующая аудиторов информация является коммерческой тайной, и, следовательно, у контрагентов есть основания не предоставлять ее по запросу аудитора. Поэтому аудитор должен подготовить запросы на необходимые сведения от имени руководства аудируемой организации. Запрос должен быть составлен в форме просьбы к третьим лицам о направлении писем-подтверждений в адрес аудиторской организации. Аудитор должен проконтролировать процесс оформления запросов клиентом и во избежание злоупотреблений сам разослать их по почте или факсу. В случае необходимости аудитор может войти в непосредственный контакт с контрагентами.

Типовые формы запросов контрагентам и в банки приведены в приложениях 4.4 и 4.5<sup>20</sup>.

При выявлении расхождений в информации, полученной путем подтверждения и из других источников или другими способами, аудитор выясняет и оценивает причины и направленность расхождений. Предполагается, что информация, полученная из внешних источников в письменной форме, наиболее достоверна, однако это не всегда так. Рекомендую к применению такой способ получения аудиторских доказательств, как подтверждение, МСА и российское правило (стандарт) базируются на предположении о добросовестности третьих лиц, что не всегда имеет место. Для примера приведем конкретную ситуацию.

<sup>20</sup> Большая часть приводимых нами в приложениях бланков носит рекомендательный характер; они подготовлены авторами на основе известных им документов, используемых в практике ведущих российских аудиторских фирм. Читатели вправе адаптировать их для своей конкретной работы: добавлять логотипы своих фирм, менять дизайн, уточнять отдельные формулировки и т.п.

**Пример.** Фирма, представляющая в России весьма авторитетную международную организацию (материнскую), хранила значительные валютные средства на счете в российском банке. Этот банк начал испытывать финансовые трудности, задерживать входящие и исходящие платежи, а потом потерпел крах. За некоторое время до того, как банк прекратил операции по счетам, фирма перечислила все свои валютные средства за рубеж на счет материнской организации. Через некоторое время эта организация сообщила, что на ее счет поступила только половина перечисленных средств. Банк наотрез отказался признаться в том, что присвоил половину денег.

В ходе проверки аудиторы направили банку запрос, на который получили однозначный официальный ответ: сальдо по валютному счету аудируемой фирмы в этом банке равно нулю, поскольку все средства в такой-то сумме перечислены тогда-то и туда-то. Аудиторы оказались перед непростым выбором: было много косвенных свидетельств того, что банк в этой ситуации ведет себя недобросовестно. Вместе с тем согласно МСА (в соответствии с которыми по условиям контракта между фирмой и аудиторской организацией проводилась проверка) степень доверия аудиторов подтверждению независимого банка должна была быть выше, чем данным самой фирмы или ее заинтересованной материнской организации. Аудиторам пришлось дать условно положительное заключение с оговоркой о том, что сальдо по валютному счету в банке, имеющее существенное значение для бухгалтерской отчетности, не имеет независимого подтверждения. Клиент и материнская организация были вынуждены согласиться с таким аудиторским заключением<sup>21</sup>.

К сожалению, МСА основаны на предположении о существенно более высокой надежности кредитных учреждений, нежели это следует из российской действительности.

На всех этапах аудиторской проверки аудиторы могут проводить устный опрос персонала клиента, его руководства или представителей любой другой организации (третьей стороны) (рис. 4.23). На начальном этапе опрос полезен для планирования работы и получения аудиторских доказательств. Ценность опроса как способа получения доказательств сохраняется и на последующих этапах аудиторской проверки.

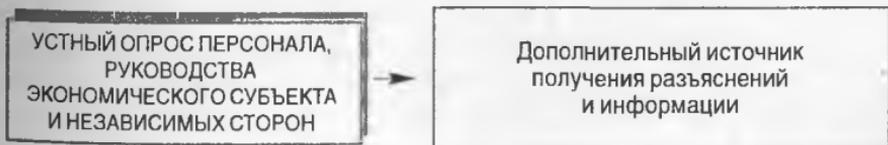


Рис. 4.23

<sup>21</sup> Через два года после описанного случая банк, который прошел через процедуру банкротства, был реорганизован конкурсным управляющим, признал задолженность перед фирмой и после продолжительных судебных процедур вернул ей положенные деньги.

**Устную информацию** аудитор может получить в ходе плановых и внеплановых опросов и неформальных бесед. При плановом опросе аудитору целесообразно подготовить удобные для заполнения типовые вопросники, что позволит, с одной стороны, представить результаты опросов в требуемом виде, а с другой — более рационально и четко организовать аудит.

Устная информация может быть **положительной, нейтральной (описательной) или отрицательной (негативной)**. Полученную устную информация нельзя считать достаточным доказательством подтверждения положительных моментов. Ее необходимо подкреплять другими аудиторскими процедурами, сопоставлять со сведениями, полученными из более надежных источников. Это относится и к нейтральной информации. Информация о негативных событиях должна повлиять на планирование аудита (повлечь за собой корректировку плана и программы аудита), т.е. на выбор разделов и позиции, с которой их следует проверять. Требуется тщательно проверять объективность негативных данных с учетом вероятности существования у клиента конфликтных ситуаций и столкновений интересов. Аудитор должен быть очень осторожен, чтобы такие факты не повлияли на его независимость, нейтральность и объективность.

Аудитору в обязательном порядке необходимо **документировать все устные беседы** с персоналом и другими лицами, т.е. составлять **протокол или краткий конспект**. В подобном документе следует, в частности, указать стороны, участвовавшие в беседе, дату и цель ее проведения, привести содержание беседы и выводы, сделанные по ее результатам.

Такой подход очевиден для западных аудиторов, причем ради экономии времени они стараются вести запись в ходе беседы таким образом, чтобы в дальнейшем не требовалось переписывать что-то набело. Удобен для записи специальный разграфленный аудиторский блокнот или бланк с полями, на которых можно проставить наименование клиента, дату заполнения, фамилию аудитора и т.п. Если лицо, с которым ведется беседа, настороженно относится к разговору «под запись», или эта беседа неформальная (как это еще часто принято у россиян), аудитору рекомендуется законспектировать наиболее важные моменты сразу по окончании разговора. Для наглядности в ходе беседы хорошо делать пометки на полях другим цветом, чтобы легче ориентироваться в записях.

Аудитор обязан приобщать записи результатов опросов к рабочим документам аудиторской проверки [44, п. 4.6.4].

Такой способ получения аудиторских доказательств, как проверка документов, которые представляют собой первооснову учетного процесса, очевиден (рис. 4.24). Особенностью российского бухгалтерского учета является обязательное оформление оправдательными документами всех хозяйственных операций. В соответствии со ст. 9 Закона о бухгалтерском учете учет ведется на основании первичных документов. Если документы реальны, то реальны и обоснованы учетные записи, а значит, достоверна и бухгалтерская отчетность.

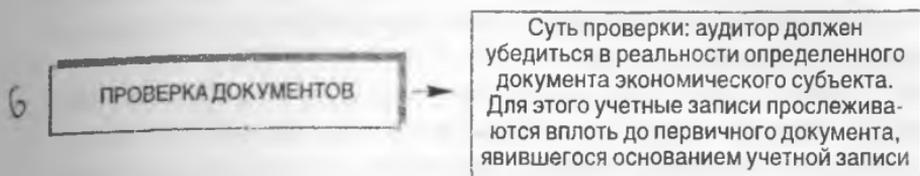


Рис. 4.24

Аудитор должен проверять документы по содержанию и по форме.

При **проверке документов по форме** в первую очередь следует ознакомиться с принципами организации документооборота у клиента. Аудитор должен изучить перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утвержденный руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером [7, п. 9], проверить наличие и соблюдение **графика документооборота**. Как показывает практика, таких документов нет практически ни в одной организации, что может привести к негативным последствиям. (Можно усомниться в реальности сделки, если первичные документы подписаны неуполномоченными лицами.)

График документооборота регламентирует движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других организаций, принятие к учету, обработка, передача в архив, сроки хранения в архиве)<sup>22</sup>. Очевидно, что такая информация необходима аудитору для рациональной организации аудиторской проверки. График документооборота особенно важен для сложноструктурированных организаций, имеющих филиалы, представительства и другие обособленные структурные подразделения, когда возникает значительный документооборот между структурными подразделениями и бухгалтерией головной организации.

График документооборота необходим также для составления программы аудита, координации совместных действий клиента и аудитора.

<sup>22</sup> Требования, предъявляемые к графику документооборота, и его оформление регулируются Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете [32].

Может сложиться ситуация, когда организация не представила затребованные аудитором документы из-за того, что они не поступили из далеко расположенного подразделения. Отсутствие такой информации приведет к формированию неправильного мнения аудитора либо к срыву графика аудиторской проверки.

В действующих нормативных актах сформулированы жесткие требования и **к форме первичных документов**. Аудитору следует помнить, что к учету можно принимать только документы, составленные по формам, содержащимся в **альбомах унифицированных форм первичной учетной документации** [28].

Если организация осуществляет операции, для оформления которых унифицированные формы первичных документов не предусмотрены, то она вправе сама их разработать. В таких формах обязательно наличие следующих реквизитов:

- ◆ наименование документа;
- ◆ дата составления;
- ◆ наименование организации, от имени которой составлен документ;
- ◆ содержание хозяйственной операции;
- ◆ натуральные и стоимостные (денежные) измерители хозяйственной операции;
- ◆ наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ◆ личные подписи указанных лиц.

Эти формы, порядок их составления и обработки должны быть утверждены приказом руководителя организации, так как являются элементом ее учетной политики.

Документы проверяются выборочно. При составлении программы аудита следует четко планировать цели проверки документов, принимая во внимание критерии проверки статей бухгалтерской отчетности: правильность оформления документов и законность хозяйственной операции, правильность перенесения числовых данных из первичного документа в регистры бухгалтерского учета и пр.

Аудитор всегда должен обращать пристальное внимание на соблюдение формы документа, наличие и заполнение всех обязательных реквизитов, таксировку и корректировку. Отсутствие хотя бы одного из обязательных реквизитов может привести к невозможности отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете. Кроме того, у аудитора могут возникнуть подозрения, не подделан ли документ. Это сложная ситуация, для которой нет готовых рецептов. С одной стороны, такие фак-

ты не могут не повлиять на мнение аудитора, а с другой стороны, аудитор не имеет права квалифицировать выявленные искажения и проводить специальные экспертизы.

Аудитор должен проверять документ не только по форме, но и **по содержанию**. Если это первичный учетный документ, то необходимо оценить, насколько его оформление соответствует существу совершенной операции. Однако в зависимости от характера операции документом может являться не только первичный документ установленного образца, но и, например, хозяйственный договор, проверка которого потребует более серьезных исследований и привлечения аудитора более высокой квалификации.

Процедура прослеживания служит для контроля правильности оформления и отражения хозяйственных операций клиента в бухгалтерской отчетности (рис. 4.25). Она заключается в последовательном просмотре отражения операции от первичного документа через журнал учета хозяйственных операций или регистры бухгалтерского учета до оборотной ведомости или Главной книги с выходом на баланс и отчет о прибылях и убытках.

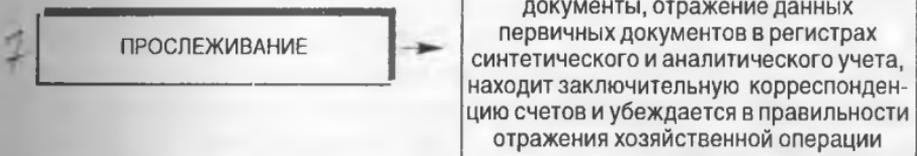


Рис. 4.25

Правило (стандарт) «Аудиторские доказательства» предписывает применять этот способ в основном в отношении нетипичных операций. Для определения круга операций и событий, которые целесообразно проверить таким образом, можно изучить кредитовые обороты по счетам Главной книги (или соответствующего регистра, в том числе и компьютерных распечаток данных), выделяя необычные корреспонденции счетов. Это позволяет быстро установить большое число нетипичных операций клиента, которые либо ошибочны, либо связаны с умышленными искажениями отчетности, либо свидетельствуют об исправлении допущенных ранее ошибок. Следует изучить и природу сторнировочных записей, учитывая, что для применения данного способа необходима высокая квалификация проверяющего, поскольку от него в первую очередь требуется помнить многочисленные возможные типовые проводки.

Операции клиента должны прослеживаться на сугубо выборочной основе, причем это относится не только к нестандартным, но и к типичным операциям.

Поскольку аналитические процедуры (рис. 4.26) подробно рассматриваются в пункте 4.6, здесь мы остановимся лишь на описании самых общих характеристик данного способа.

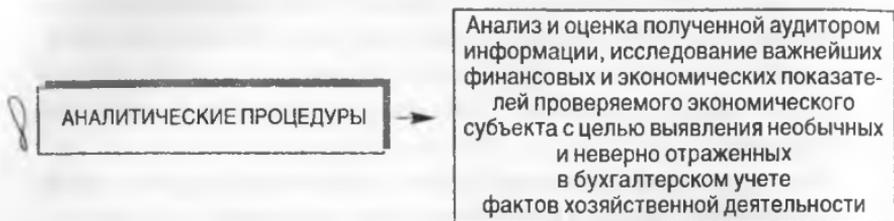


Рис. 4.26

Аналитические процедуры в большинстве случаев направлены на сопоставление какого-либо показателя с эталонным значением: сравнение остатков по счетам за разные периоды, сравнение показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями, сравнение финансовых и нефинансовых данных и т.п. Чтобы избежать неправильных выводов, аудитор особенно тщательно должен выбирать базу сравнения.

Российское правило (стандарт) рекомендует составлять **альтернативный баланс** сырья и материалов, израсходованных по нормам на единицу продукции, и фактического выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг), дабы получить аудиторские доказательства реальности и полноты отражения в учете готовой продукции (рис. 4.27). Этот способ во многом созвучен аналитическим процедурам, когда сопоставляются отчетные и нормативные (плановые) данные в целях выявления узких мест и необоснованных отклонений. Использование указанного способа возможно в ходе аудита бухгалтерской отчетности экономических субъектов, применяющих нормативный метод учета затрат или имеющих утвержденные нормы и нормативы расходов на изготовление готовой продукции.

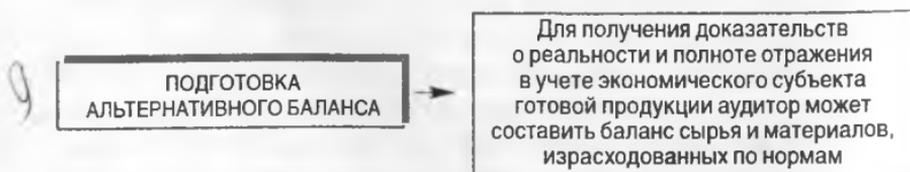


Рис. 4.27

Полученные аудиторские доказательства аудитор должен отразить в своих рабочих документах: бланках, таблицах и протоколах, где фиксируются результаты процессов планирования и выполнения аудиторских процедур.

Отраженные в документах аудиторские доказательства, если только речь не идет о копиях первичных документов экономического субъекта, в соответствии с п. 2.5 правила (стандарта) «Документирование аудита», являются собственностью аудитора. Аудитор, например, вправе на этом основании отказать клиенту в просьбе ознакомить его полностью с рабочей документацией по проверке, поскольку в этой документации могут быть запрототолированы результаты бесед с сотрудниками клиента, деликатные сведения о возможных нарушениях и недостатках учета, сообщенные ими в этих беседах, откровенные замечания о слабой квалификации сотрудников, сделанные проверяющими, и другие материалы, с которыми нежелательно знакомить руководителей клиента. Разумеется, основные выводы, вытекающие из аудиторских доказательств, должны быть отражены в письменной информации аудитора клиенту, но это документ, который готовят специально для руководителей организации, и аудитор вправе решать, что упоминать, а что не упоминать в таком письме.

Если клиент не предоставляет аудитору документацию в необходимом для полноценной проверки объеме или аудитор не в состоянии собрать необходимые аудиторские доказательства, он обязан отразить это в своем письменном отчете руководству организации. Если не хватает аудиторских доказательств в отношении статей бухгалтерской отчетности, имеющих существенное значение, аудитор может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Он вправе официально отказаться от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении на том основании, что объем аудита был ограничен, т.е. имели место обстоятельства, препятствовавшие проведению проверки в необходимом объеме, либо принять решение о подготовке условно положительного или отрицательного аудиторского заключения.

#### **4.5. Документирование аудита**

*Документирование аудита* является одним из важнейших условий его квалифицированного проведения, поскольку цель аудита — подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности экономического

субъекта, а подтверждением реальности свершения какого-либо факта служит его документальное оформление (например, факт выполнения работ подтверждается приемо-сдаточным актом).

В зависимости от значимости событий применяются разные по степени сложности процедуры их документального оформления. Так, строгие требования предъявляются к оформлению кассовых операций: поступление и расходование денежных средств оформляется первичными документами, визируемыми в установленном порядке узким кругом уполномоченных лиц, сведения дублируются в журналах регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, а также в сводном регистре — кассовой книге. В специальной инструкции регламентируются даже марки клея, который должен быть использован при брошюровке и опечатавании кассовой книги [27, примечание к п. 23], ибо подготовка первичных бухгалтерских документов к хранению, их комплектация и брошюровка — искусство, передаваемое от одного поколения бухгалтеров к другому.

В силу значимости получаемой в ходе аудита информации документированию в аудите придается особое значение. Вся полученная в процессе проверки информация подлежит обязательному отражению в письменном виде в рабочих документах аудиторов, оформленных в соответствии с требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности «Документирование аудита». Такие документы должны группироваться в специально структурированных папках, или файлах<sup>23</sup> и подробно освещать вопросы планирования проверки, ее осуществления, анализа системы учета и внутреннего контроля, выводы, сформулированные в отношении конкретных сегментов аудита, и другие вопросы.

В этой связи представляется неверным достаточно распространенный в среде российских аудиторов подход, заключающийся в тщательном оформлении только итоговых документов аудита: аудиторского заключения и письменного отчета руководству клиента по результатам аудита, а документирование остальных этапов аудита и действий аудитора сводится к подготовке перечня выявленных отклонений, а также документов, регулирующих отношения с клиентом (приемо-сдаточные акты, счета-фактуры и т.п.).

Документирование в аудите выполняет несколько существенных функций, связанных в основном с подтверждением качества проведенной аудиторской проверки.

---

<sup>23</sup> Английское слово «file» означает не только файл в компьютерном смысле, но и просто папку с документами, дело, досье.

Во-первых, такие документы свидетельствуют о том, что аудит проводился как таковой. В настоящее время на российском рынке аудиторских услуг действуют «черные аудиторы» — небольшие фирмы или индивидуальные предприниматели, специализирующиеся на продаже всем желающим положительных аудиторских заключений. Понятно, что подобная деятельность наносит существенный ущерб аудиторской профессии: ведь подобно нотариусу аудитор своей подписью должен свидетельствовать достоверность тех документов, которые он проверяет. Обязательное документирование всего процесса аудита может стать преградой на пути предпринимателей такого толка. Практически невозможно сфальсифицировать файл с рабочими документами, отражающими ход проверки, начиная с этапа преддоговорной работы и заканчивая этапом формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, с указанием конкретных источников (наименований и реквизитов проверенных первичных документов, договоров, бухгалтерских регистров и т.п.). Отсутствие оформленных соответствующим образом рабочих документов может трактоваться как нарушение правил (стандартов) аудиторской деятельности и, следовательно, как некачественное проведение аудиторской проверки, что влечет за собой лишение недобросовестного субъекта лицензии на право занятия аудиторской деятельностью.

Документирование аудита рассматривается и как основное средство внутрифирменного контроля за качеством работы. Наличие документов, тщательно фиксирующих ход проверки, выполненные процедуры, полученные доказательства, сформулированные выводы позволяют анализировать действия аудиторов, оценивать их правильность и эффективность, а впоследствии корректировать ход аудита, исправлять ошибки, допущенные аудиторами, и учитывать ошибки, выявленные при других проверках и разработке внутрифирменных стандартов.

На случай возникновения споров с экономическими субъектами или третьими лицами по поводу качества проверок хорошая аудиторская организация всегда располагает фактическими материалами для того, чтобы установить правоту клиента, обосновать свою позицию, а в ряде случаев выяснить, кто из своих сотрудников виноват в ошибке или недоработке, и принять меры на будущее.

Тщательно подготовленная и оформленная рабочая документация позволяет интенсифицировать деятельность аудиторской организации. При повторных проверках экономических субъектов можно оптимизировать затраты труда и времени, изучив информацию, полученную в ходе предыдущего аудита: если полученная информация оформлена в виде

рабочей документации, легко перенести из прошлогоднего файла в файл текущего года произошедшие у клиента кадровые перестановки и другие изменения.

В нашей стране, к сожалению, нет последовательной и целенаправленной системы контроля качества работы аудиторских организаций (например, силами ЦАЛАКов, которые уполномочены и выдавать лицензии аудиторским организациями, и лишать таких лицензий организации, допускающие некачественный аудит, или силами общественных объединений аудиторов, которые должны быть заинтересованы в повышении авторитета и престижности аудиторской профессии). Проверка рабочей документации со временем должна стать действенным методом внешнего контроля качества услуг, оказываемых аудиторскими организациями. Это обусловлено следующими причинами.

1. Процесс документирования — важный участок работы аудиторской организации.

2. Изучив состояние документов и содержащиеся в них сведения, проверяющие получают общее представление о состоянии дел в аудиторской организации, что помогает им рационально спланировать предстоящую проверку.

3. Проверка рабочих документов дает возможность формализовать процесс аудита и, значит, провести его более четко и в сжатые сроки, не отвлекая профессиональных сотрудников аудиторской организации от производственного процесса.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита» к **рабочим документам относятся** в первую очередь документы планирования аудита — **общий план и программа аудита**. Обязательно нужно документировать описания системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета экономического субъекта, проведенных аудиторских процедур и их результатов и обеспечивать сохранность этих описаний. К рабочим документам относятся также **объяснения, пояснения, заявления**, полученные от сотрудников проверяемого экономического субъекта. Кроме того, к рабочим документам приобщаются **копии документов, полученные от экономического субъекта**. Помимо прочего, аудиторская организация в обязательном порядке должна создавать и хранить документы, оформление которых предусмотрено нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации. К таким документам можно отнести, например:

◆ **аудиторское заключение;**

♦ *письменную информацию руководству экономического субъекта по итогам аудиторской проверки;*

♦ *заклучения привлеченных к проверке экспертов.*

Таким образом, все рабочие документы условно можно подразделить на *создаваемые в обязательном порядке* (формирование которых предусмотрено нормативными актами) и *создаваемые инициативно* (формирование которых целесообразно с точки зрения аудиторской организации).

Рекомендуемый правилом (стандартом) примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации, приведен в приложении 4.6 к данной книге. Следует отметить, что он не является исчерпывающим, однако может быть хорошим ориентиром для аудиторских организаций при разработке внутрифирменных стандартов.

Состав, количество и содержание рабочих документов определяются аудиторской организацией и зависят от ряда факторов, которые оказывают влияние и на остальные аудиторские процедуры. К таким факторам относятся: характер выполняемой аудиторской организацией работы; характер и степень сложности деятельности проверяемого экономического субъекта; состояние его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; необходимый уровень руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур.

Аудиторские организации должны сами разрабатывать формы рабочей документации, если такие формы не предписаны актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Утвержденные внутрифирменными правилами (стандартами) формы рабочих документов, порядок их заполнения, передачи и хранения должны быть доведены до каждого сотрудника, участвующего в их создании.

Рабочая документация должна формироваться своевременно. Следует избегать таких ситуаций, когда в ходе аудиторской проверки появляются черновики, а по ее окончании начинается создание образцового файла. Работа должна быть организована таким образом, чтобы рабочие документы действительно были рабочими и создавались сразу в момент совершения действий, подлежащих документированию. Ведь именно содержание тщательно оформленных рабочих документов, подвергнутых в установленном порядке проверке, является основанием для формирования мнения аудитора (аудиторской организации) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. К моменту

представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена оформлением.

Рабочие документы могут быть созданы аудиторской организацией или получены от проверяемого экономического субъекта либо от других лиц. Однако независимо от источника получения документов к их оформлению и содержанию предъявляются жесткие требования.

Рабочая документация находится, как правило, на бумажных бланках, хотя существуют иные носители, например, магнитные носители или микрофильмы. Основное требование — обеспечение сохранности документов (они должны быть пригодны к использованию в течение установленного срока архивного хранения). Такое же требование предъявляется к средствам, при помощи которых делаются записи в документах: они не должны с течением времени выгорать, исчезать или улетучиваться. Это, в частности, касается факсимильных сообщений и качества используемых дискет.

Каждая страница (или титульный лист документа, состоящего из нескольких страниц) рабочей документации должна содержать обязательные реквизиты, позволяющие однозначно определить ее принадлежность к конкретной проверке и к конкретному аудиторскому файлу. К таким реквизитам относятся:

- ◆ наименование документа;
- ◆ наименование экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит;
- ◆ период, за который проводится аудит;
- ◆ дата проведения аудиторской процедуры или дата составления документа;
- ◆ содержание документа;
- ◆ личная подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровка либо легкоидентифицируемое условное обозначение такого лица;
- ◆ дата проверки документа;
- ◆ личная подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровка либо легкоидентифицируемое условное обозначение такого лица;
- ◆ объяснение символов, используемых в рабочей документации<sup>24</sup>.

Представляется, что аудиторская организация может включать в типовые бланки своей рабочей документации, как и в бухгалтерские до-

---

<sup>24</sup> Такие символы, как правило, индивидуальны, но могут быть разработаны и в рамках аудиторской фирмы.

кументы, необходимые дополнительные реквизиты. Целесообразно применять, как и в некоторых других случаях, специально разработанные блокноты, содержащие удобную для пользования таблицу-пустографку. В качестве примера в приложении 4.7 приведен один из возможных вариантов оформления страницы такого блокнота.

Все документы, входящие в аудиторский файл, должны быть пронумерованы. Нужно помнить, что последовательно нумеровать документы невозможно, поскольку в ходе аудиторской проверки многие действия осуществляются параллельно: планирование частично может идти параллельно проверке определенных разделов учета, различные разделы учета могут проверять разные сотрудники, одновременно с этим готовятся замечания по результатам аудита и т.п. Система нумерации должна позволять одновременно работать над разными частями папки с документацией.

В нормативных актах нет обязательных указаний относительно порядка нумерации рабочих документов. Аудиторским организациям разрешается разрабатывать собственную систему нумерации.

Можно порекомендовать одну из таких систем. Крупные разделы файла (например, планирование, изучение систем учета и контроля, непосредственная проверка документов клиента, завершение работы, подготовка итоговых документов) следует обозначать римскими цифрами. Внутри крупных разделов можно было бы обозначить подразделы буквами латинского алфавита (предположим, цикл оплаты — А, цикл реализации — В и т.п.; либо нематериальные активы — А, основные средства — В и т.п.). Применение латинского алфавита не обязательно, но удобно при совместной работе с западными специалистами или с международными аудиторскими фирмами. Внутри мелких подразделов можно было бы использовать систематическую нумерацию: 1, 2, 3... поскольку обычно над таким разделом работает (или нумерует его) один и тот же человек. При необходимости можно ввести дробную нумерацию, например, для раздела III, подраздела F, группы документов 5, фрагмента документа или номера страницы 2:

III — F
5 — 2

Этот номер проставляется в рамке в правом верхнем углу рабочего документа.

Разработанная в каждой аудиторской организации система должна быть оформлена в виде внутренней инструкции, с содержанием кото-

рой следует ознакомить под расписку всех сотрудников. Порядок нумерации должен быть единым для данной аудиторской организации и применяться на постоянной основе.

Нумерация документов необходима для того, чтобы в них можно было делать перекрестные ссылки. Например, в программе аудита должен содержаться перечень аудиторских процедур и ссылки на рабочие документы, где описан ход выполнения этих процедур. В описании процедур аудита должны быть указания на их источник, т.е. на нумерацию документов, сделанную сотрудниками клиента, например: «Папка «Накладные за II квартал, ТТН № 123456 от 1 апреля 1996 г.». Ксерокопии ведомостей и таблиц, конкретных документов, подготовленных клиентом, следует подшивать в папку и нумеровать в общем порядке. Обратите внимание на то, что в соответствии с правилом (стандартом) «Документирование аудита» копии документов клиента можно приобщать к рабочим документам только с его согласия.

Как показывает опыт, в аудиторской организации должен быть разработан перечень документов клиента, копии которых подлежат обязательной передаче клиентом в аудиторскую организацию. К таким документам относятся, например, учредительные документы и бухгалтерская отчетность. На этапе преддоговорной работы целесообразно ознакомить потенциального клиента с таким перечнем и получить от него письменное согласие на передачу необходимых копий. В ходе аудита может возникнуть необходимость в приобщении к рабочей документации аудитора копий дополнительных документов. Их получение также должно быть согласовано с клиентом. Если клиент не выражает согласия, то аудитор не следует получать копии обманом. Он вряд ли сможет использовать их по назначению, но может испортить свою репутацию.

По нашему мнению, во избежание возможных конфликтов аудиторской организации необходимо разработать и постоянно применять бланк (один из возможных вариантов приведен в приложении 4.8), в котором фиксировались бы запросы аудиторской организации по поводу документов для ксерокопирования и согласие (отказ) клиента, подтвержденный подписями уполномоченных лиц. Если факты отказа многочисленны, такую ситуацию можно рассматривать, как ограничение прав аудитора, и сделать соответствующие выводы.

Аналогичный бланк может быть разработан для регистрации фактов передачи копий документов, затребованных аудиторской организацией для формирования постоянного файла клиента.

Для более четкой организации работы целесообразно также применять унифицированные бланки для оформления получаемых от кли-

ента разъяснений, справок и других подготовленных им документов. Документы, подготовленные клиентом или сторонними организациями, если это не очевидно из самого документа, должны иметь соответствующее пояснение, например: «Справка подготовлена бухгалтером Е.Е. Сидоровым» или «Сверка взаиморасчетов подготовлена сотрудниками поставщика — ЗАО «XXX». Тем самым определяется степень доверия документам, поскольку достоверность документов, подготовленных аудитором, выше, чем документов, подготовленных клиентом.

Рабочая документация должна содержать записи о планировании аудита, характере, времени и объеме выполненных аудиторских процедур, а также о выводах, сделанных на основании полученных в ходе аудита сведений. Это означает, что аудитору следует задокументировать процесс проведения процедуры, т.е. привести заполненную пустотаблицу, распечатку электронной таблицы, специально разработанный бланк или ксерокопию сводной таблицы, подготовленной клиентом, в которых были бы перечислены все проверенные аудитором документы, относящиеся к данному конкретному разделу учета. Рекомендуем помечать проверенные документы специальными значками (галочками, крестиками, кружочками, звездочками) и дать их расшифровку в примечаниях: удачная сверка с информацией из другого источника, расхождение и др. Все различия и несоответствия целесообразно привести на полях таблиц в конкретном суммовом выражении, тут же дать короткие комментарии, а при необходимости подготовить детализированные комментарии в форме отдельного рабочего документа.

В рабочей документации должна быть приведена информация о всех проверенных документах, а не только о тех, по которым есть замечания. В подавляющем большинстве случаев проверка выборочная, поэтому не следует опасаться, что такой перечень займет слишком много места. Если возникнут претензии к качеству аудита, руководитель аудиторской фирмы должен выяснить, кто именно проверял документы, которые при повторной проверке вызвали замечания, проверены ли при аудите документы, по которым возникли разногласия, сделаны ли комментарии по спорным вопросам и какие именно.

Аудитор в рабочей документации должен сформулировать выводы, сделанные по итогам проверки. Аудиторское заключение — краткий и в значительной мере формализованный документ, поэтому аудиторская организация должна хранить файлы с подробным отчетом о ходе работы с данным клиентом и выводами по всем разделам проверки: отмечены ли в процессе проверки отклонения; на какую сумму; окажет ли

это влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. Только при наличии положительных выводов аудитор имеет право написать в заключении краткую и уже привычную фразу о том, что бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов данного клиента на данную отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период [54, Приложение 1].

Рабочая документация должна содержать все сведения, необходимые и достаточные для составления полноценного аудиторского заключения и подтверждения того, что аудит проводился согласно соответствующим регламентирующим документам, чтобы можно было планировать проверку и контролировать ее качество.

Отражению в рабочей документации подлежат также все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами относительно этих вопросов.

В России значимость профессионального суждения аудитора играет еще большую роль, чем на Западе, поскольку неоднозначных ситуаций в практике наших аудиторов гораздо больше, а законодательная база бухгалтерского учета и налогообложения менее четкая и часто меняется. В этой ситуации аудитор обязан отражать в рабочих документах свою позицию по всем существенным моментам. Можно даже сказать, что для аудитора часто не так важно дать абсолютно верную рекомендацию в спорном случае (абсолютной истины просто нет), как подготовить документальные подтверждения того, что он не прошел мимо спорной ситуации и смог отразить свою позицию по данному вопросу.

Часто формулировка мнения по спорным вопросам требует выполнения самостоятельного консалтингового проекта. Безусловно, аудиторская организация должна экономить время на проведении таких изысканий. Спорные вопросы должны обсуждаться на внутрифирменных семинарах, а согласованная позиция по их разрешению должна приниматься во внимание при проведении других аудиторских проверок или оказании иных аудиторских услуг.

В правиле (стандарте) подчеркивается, что сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно и четко, чтобы любой опытный аудитор, ознакомившись с ней, мог получить общее представление о проведенном аудите и его особенностях [47, п. 3.4—3.5]. Эти положения введены в стандарт прежде всего в интересах аудиторских организаций. При аудиторской проверке следующего года аудиторы должны ознакомиться с документацией предыдущего года. Жела-

тельно, чтобы одного и того же клиента проверяли каждый год одни и те же сотрудники аудиторской организации. В больших организациях это не всегда удается сделать: график работы иногда не предоставляет такой возможности; некоторые сотрудники покидают организацию, приходят новые; при большой нагрузке даже высококвалифицированные специалисты плохо помнят мелкие детали прошлогодней проверки. Чем больше сил затрачено на аккуратное документирование проверки текущего года, тем легче проводить проверку в следующем году.

Опыт показывает, что очень удобно, когда на фирме есть унифицированная рубрикация разделов папки клиента и все специалисты организации легко ориентируются и в папке, которую готовят в данный момент, и в папках, подготовленных другими специалистами либо за прошлые отчетные периоды.

На каждого клиента, как правило, заводятся постоянный и переменный файлы. Постоянный файл заводят на несколько лет. Он содержит существенную информацию постоянного характера, с которой аудиторы должны ознакомиться перед выходом на задание: учредительные документы экономического субъекта; описание его организационной структуры, бухгалтерии, экономических служб; рабочий план счетов; графики документооборота; отраслевая информация (например, отраслевые методические рекомендации по планированию и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг); решения органов государственной власти, затрагивающие специфику развития данной отрасли; соглашения о займах Мирового Банка; копии публикаций средств массовой информации, касающиеся данной отрасли или конкретного клиента, и т.д.).

Что касается переменного файла, то ниже приведен один из возможных вариантов его организации. (Примерное оглавление переменного файла содержится в приложении 4.9 к данной главе.)

В разделе I хранятся итоговые отчетные документы клиента и аудитора. Страницы под номерами I-A, I-B и т.д. в этом разделе — экземпляр аудиторского заключения, хранящегося в аудиторской организации; прилагаемый к нему полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит; окончательный вариант письменной информации руководству клиента по результатам аудита.

В разделе II рекомендуется помещать документы, которыми оформлено завершение работ по конкретному договору. Здесь хранятся копии приемо-сдаточных актов, счетов-фактур, направленных клиенту,

а также табели учета рабочего времени сотрудников. В этом же разделе размещаются :

- ◆ анкета старшего аудитора, ответственного за оформление аудиторского файла, подтверждающая, что оформление разделов аудиторского файла завершено;

- ◆ анкета руководителя аудиторской организации (лица, подписывающего аудиторское заключение) и руководителя проверки, свидетельствующая о том, что аудиторский файл полностью и правильно оформлен и выводы аудиторского заключения подтверждаются рабочими документами;

- ◆ бланк «Нерешенные вопросы», в котором приводится перечень вопросов, на которые в ходе проверки не даны ответы, но которые должны быть разрешены к моменту подготовки аудиторского заключения.

Кроме прочего, в разделе II хранится переписка аудиторской организации и клиента по вопросам, возникшим как на преддоговорном этапе, так и на этапе проверки. Основное внимание следует уделять переписке относительно завершения проверки, в которой заключены отзывы клиента о качестве проведенных работ, его замечания, возражения, касающиеся выводов аудиторов, аргументация в случае отказа от оплаты выполненных аудиторской организацией работ.

В разделе III располагаются материалы, отражающие ход планирования аудиторской проверки:

- ◆ материалы по предварительному планированию аудита с указанием предполагаемых объемов работы;

- ◆ копия договора на проведение аудиторской проверки и дополнения к нему;

- ◆ письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита;

- ◆ информация о деятельности клиента;

- ◆ описание системы бухгалтерского учета клиента;

- ◆ оценка надежности контрольной среды и средств контроля клиента;

- ◆ описание системы компьютерной обработки бухгалтерской и управленческой информации клиента;

- ◆ общий план аудита.

Более подробно бланки, которыми оформляются материалы данного раздела файла клиента, и комментарии относительно порядка их заполнения описаны в соответствующих разделах гл. 5.

В разделе IV целесообразно обобщить замечания и материалы по проблемным вопросам, с которыми столкнулись аудиторы при работе с

данным клиентом. Более детально соответствующие документы изучены в гл. 7.

В разделе V будут находиться рабочие документы, содержащие информацию о направлениях аудиторской проверки, т.е. об аудите отдельных сегментов, его результатах и методах их получения. Порядок документирования таких сведений рассмотрен в гл. 6.

Рабочая документация, как мы уже говорили, — собственность аудиторской организации, проводившей проверку. Каждая аудиторская фирма с учетом специфики деятельности и необходимости соблюдения требований нормативных актов должна принять меры по обеспечению сохранности рабочей документации. Такой порядок должен быть закреплен во внутрифирменном правиле (стандарте), утвержденном руководством. С содержанием этого правила (стандарта) следует под расписку ознакомить всех сотрудников аудиторской организации.

Рабочая документация конфиденциальна. Ни налоговые, ни какие-либо другие органы не имеют права требовать, а аудитор не вправе предоставлять рабочую документацию для проверок (кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации) [47, п. 2.6—2.9]. Аудиторская организация может, хотя и не обязана, предоставлять рабочую документацию клиенту. Предполагается, что такие меры позволят приводить в рабочей документации достоверную информацию о ходе проверки и обнаруженных при этом недостатках, поскольку аудитор не будет опасаться потерять доверие клиента.

Соблюдение требований конфиденциальности призвано также обеспечивать определенный порядок доступа сотрудников к ознакомлению с информацией, содержащейся в рабочей документации. Выдавать рабочую документацию рекомендуется только сотрудникам, занятым в данном конкретном аудите [47, п. 5.3—5.4]. Целесообразно возложить ответственность за архив на конкретного сотрудника, который выдавал бы рабочие документы строго определенному кругу лиц под расписку и вел учет движения папок, как это принято в библиотеках.

Рабочую документацию нужно сдавать в архив и хранить не менее пяти лет. Рабочие документы, касающиеся каждой конкретной проверки, необходимо хранить в отдельности. Для этого создают постоянные и переменные файлы каждого клиента. На каждый ежегодный аудит можно заводить отдельную папку, а для крупных организаций — несколько папок. При проверке крупных филиалов или удаленных подразделений крупного экономического субъекта можно рекомендовать заводить полный комплект папок вне зависимости от того, является данное подразделение самостоятельным юридическим лицом или нет.

Архивирование аудиторских файлов — серьезная проблема для аудиторских организаций. Допустим, что у аудиторской организации 100 клиентов, а ширина типового твердого скоросшивателя — 7 см; получается 7 погонных метров папок. Если учесть, что на каждого клиента заводят как минимум две папки, каждый год добавляется еще по крайней мере по одной, а хранить их надо 5 лет, становится ясно, что речь может идти не о шкафе, а, скорее, о просторной комнате со стеллажами, без окон, с надежной металлической дверью. Должны быть предусмотрены меры по недопущению гибели или повреждения документов в результате пожара или наводнения, а также по предотвращению несанкционированного допуска. Пропажа или кража этих документов или разглашение содержащихся в них сведений нанесет удар по репутации аудиторской организации.

Западные аудиторские фирмы пытаются переводить часть аудиторских файлов на микрофильмы, что позволяет хранить их в более компактном виде. Некоторые фирмы перевозят часть архива в специальные загородные хранилища, поскольку аренда офисных помещений в центре города стоит дорого.

#### **4.6. Аналитические процедуры**

Одним из видов аудиторских процедур по существу являются аналитические процедуры. **Аналитические процедуры** — это методы получения аудиторских доказательств, состоящие в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта.

Существует весьма распространенное заблуждение, что термин «аналитические процедуры» обозначает проводимый в рамках аудиторской проверки анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Это неверно. Аналитические процедуры используются в ходе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а анализ его финансово-хозяйственной деятельности начинается, строго говоря, после того, как такая достоверность установлена, поскольку анализировать финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской отчетности обычно бессмысленно. Иными словами, анализ финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта начинается там, где кончается аудит (а значит, и аналитические процедуры) его бухгалтерской отчетности. Другое дело, что аналитические процедуры аудита и финансовый анализ содержат много общих

приемов, поскольку базируются на методах экономического анализа. Поэтому аудиторы могут осуществлять финансовый анализ в качестве сопутствующих аудиту услуг.

Применение аналитических процедур в аудите обусловлено причинно-следственными связями между анализируемыми показателями, как финансовыми, так и нефинансовыми (небухгалтерскими).

Например, средства, направляемые на заработную плату, должны, как правило, коррелировать с объемом выпущенной продукции. Величина определенных налогов и сборов должна быть тем больше, чем больше объем выручки от реализации продукции (работ, услуг). Размер амортизационных отчислений связан со стоимостью основных средств, числящихся на балансе организации, а величина затрат на их ремонт во многом зависит от степени изношенности основных средств.

Аналитические процедуры заключаются в поисках зависимостей между параметрами, характеризующими деятельность экономического субъекта. Динамика таких зависимостей обычно стабильна, а возникающие изменения должны быть логичны. При появлении неожиданных значительных отклонений аудитор должен выявить причины и тщательно проанализировать их. В международной практике неожиданные значительные расхождения между не подвергавшимися аудиту финансовыми данными за отчетный год и другими данными, являющимися базой для сравнения, получили название «необычные колебания» [58, с. 206]. О таких колебаниях идет речь, когда значительные расхождения не ожидаются, но имеют место, или, наоборот, когда ожидаемые значительные расхождения не происходят. Аудитор не должен исходить из того, что деятельность проверяемого экономического субъекта, а следовательно, и характеризующие ее показатели, не могут быть подвержены существенным изменениям. Однако все изменения такого рода должны получить логичные и достаточные объяснения. Важно определить, что лежит в основе отклонений: обоснованные экономические процессы или учетные ошибки и искажения. Таким образом, применение в аудите аналитических процедур призвано обеспечить выявление областей потенциально-го риска, требующих повышенного внимания аудитора.

Основные подходы к применению аналитических процедур в аудите изложены в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» [41].

Аналитические процедуры выполняются поэтапно, что представлено на рис. 4.28. Остановимся на рассмотрении содержания каждого из этапов.

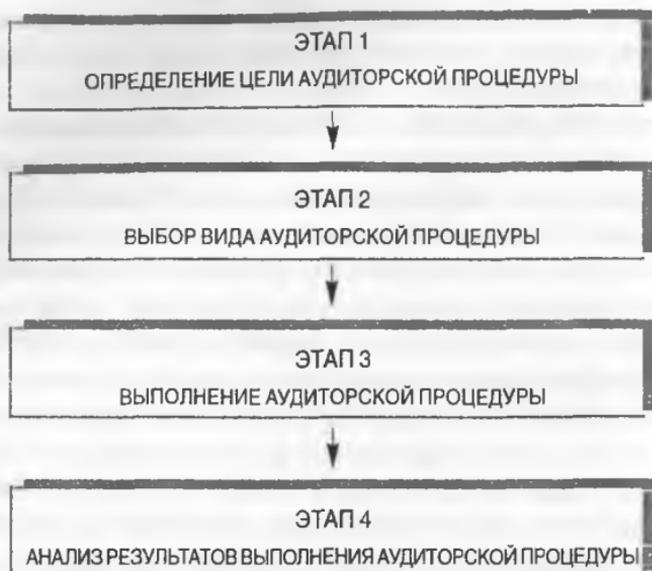


Рис. 4.28. Этапы выполнения аналитических процедур

Аналитические процедуры представляют собой достаточно сложный инструментарий, и применять их должны высококвалифицированные специалисты. Для грамотного применения данных процедур и интерпретации полученных результатов следует четко понимать цели их проведения.

Основная цель — определение (предварительное диагностирование) наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерской отчетности фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора. Следует помнить, что аналитические процедуры эффективны только в том случае, когда затраты на их проведение ниже, чем затраты, связанные с осуществлением аудиторских процедур, заключающихся в детальной проверке сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета.

Кроме того, аналитические процедуры применяются для:

- ◆ изучения деятельности экономического субъекта;
- ◆ выявления фактов искажения бухгалтерской отчетности;
- ◆ сокращения числа детальных аудиторских процедур;
- ◆ обеспечения тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы;
- ◆ оценки финансового положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита, и постановка конкретных целей их проведения зависит от того, на какой стадии аудита осуществляются процедуры.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению потенциальных критических областей для аудита и более точному определению степени аудиторских рисков. Например, сопоставление показателей финансово-хозяйственной деятельности за проверяемый отчетный год с показателями предыдущих периодов позволяет выявить основные тенденции развития экономического субъекта и произошедшие специфические события. Целесообразно также сопоставлять изменения основных показателей деятельности в течение отчетного периода (например, по кварталам и месяцам). Невозможно дать унифицированный перечень специфических событий, которые должны стать объектом пристального внимания аудитора. Резкое ухудшение результатов деятельности экономического субъекта так же подозрительно, как и их резкое улучшение. Факт появления убытка на фоне стабильно получаемой прибыли следует анализировать так же тщательно, как факт получения прибыли, многократно превышающей прибыль за другие периоды. Для аудитора может также оказаться важным резкое изменение величины амортизационных отчислений, статей расходов и доходов и т.д. Здесь мы снова должны напомнить читателям о важности профессиональной интуиции и опыта в аудиторской практике.

Сопоставление показателей деятельности клиента с аналогичными показателями по отрасли, подотрасли, показателями других организаций, в том числе конкурентов, помогает охарактеризовать положение клиента в экономике. Значительные изменения в его деятельности, существенные отклонения от средних показателей, например по отрасли, должны быть для аудитора предметом тщательного изучения при проведении проверки и соответственно учитываться при ее планировании. Выявление потенциальных критических областей позволяет увеличить при планировании аудита выделяемые на них ресурсы за счет некоторого уменьшения ресурсов для менее проблемных областей.

В ходе аудиторской проверки аналитические процедуры могут применяться наряду с другими аудиторскими процедурами и являются одним из средств сокращения объема аудиторских процедур, заключающихся в детальной проверке правильности сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета. Действительно, если аудитор несколько лет назад тщательно проверил данные учета и отчетности организации и год от

года эта организация дает стабильные результаты, то ему удобнее анализировать итоговые показатели, а не подробно изучать первичные документы организации. При проведении аудита аналитические процедуры применяются, например, относительно некоторых мелких затрат, вероятность искажения данных о которых низка: канцелярское оборудование, телефонные разговоры и т.д. Их нужно сравнивать с одноименными затратами прошлых лет, особенно в тех случаях, когда прежние аудиторские проверки проводились теми же аудиторами.

Если в результате аналитических процедур аудитор не выявил необычных отклонений от ожидаемых результатов, логично предположить, что в данном сегменте аудита нет существенных искажений и нецелесообразно применять детальные тесты, напротив, можно сокращать, например, объем тестируемой выборки.

В международной практике большинство аудиторов более охотно прибегает к применению аналитических процедур в связи с относительной дешевизной их проведения по сравнению с проведением детальных тестов.

На завершающем этапе аудита сопоставлению с данными предыдущих периодов нередко подвергаются обобщающие показатели бухгалтерской отчетности экономического субъекта: прибыль, объем реализации, фонд заработной платы и т.д. Аналитические процедуры должны применяться также для оценки допущения непрерывности деятельности экономического субъекта (т.е. необходимо оценить, сможет ли он продолжать свою деятельность и выполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом), а это типично аналитическая задача и по формулировке, и по методам решения. Кроме того, аналитические процедуры могут применять руководители аудиторской проверки и старшие аудиторы для выявления возможных погрешностей аудита.

Выбор аналитических процедур зависит от целей их проведения, доступности и адекватности необходимой для этого информации, вида деятельности экономического субъекта и профессионального суждения аудитора.

В соответствии с [41, п. 3.1] в процессе проведения аудита могут применяться следующие аналитические процедуры:

- ◆ сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом;

- ◆ сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором;

- ◆ сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом;
- ◆ сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными;
- ◆ сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);
- ◆ анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними;
- ◆ другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит<sup>25</sup>.

В большинстве случаев аналитические процедуры представляют собой сравнение какого-либо показателя с эталонным значением. Распространенной ошибкой является неправильный выбор эталона. Аудитору следует принять все меры, чтобы не допустить таких ошибок, тщательно и объективно оценить избираемую базу сравнения.

При сравнении фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми, исчисленными клиентом, аудитор должен оценить степень доверия к применяемым клиентом методам планирования. Если показатели планов нереальны, аудитору необходимо выбрать другую базу для сравнения.

При самостоятельном расчете прогнозных показателей в целях использования их в качестве базы для сравнения, аудитор должен строить свои предположения исходя из существующих тенденций и динамики избранных показателей.

Достаточно эффективен расчет различных коэффициентов и процентных отношений на базе отчетных нормативных показателей. Коэффициенты, методы и период их расчета выбирают на основании нормативных документов, внутрифирменных инструкций или профессиональ-

<sup>25</sup> Можно привести пример такой достаточно индивидуальной аналитической процедуры. Экономический субъект выпускал рекламную газету, где для всех потенциальных клиентов публиковались расценки на рекламу этой газеты из расчета за 1 см<sup>2</sup> рекламной площади. После того как аудиторы при помощи простой линейки и нехитрых формул рассчитали рекламную площадь номера газеты, умножили ее на рекламные тарифы и сопоставили полученную сумму с отчетными показателями, оказалось, что далеко не вся выручка от данного вида деятельности отражена в бухгалтерском учете проверяемого экономического субъекта.

ного суждения аудитора. Даже если клиент использует для нормирования внутриотраслевые документы, аудитор, как и в случае с плановыми показателями, должен оценить степень доверия к объективности формируемых нормативных показателей.

При анализе величин и динамики относительных показателей аудитор должен учитывать, что сравнение относительных величин бывает гораздо более показательным, чем сравнение абсолютных величин. Например, можно сравнивать изменение во времени стоимости основных средств и амортизационных отчислений, но лучше рассматривать динамику частного от деления второго показателя на первый, т.е. доли амортизационных отчислений, которая обычно должна быть достаточно стабильной во времени (в отличие от числителя и знаменателя дроби, взятых в отдельности).

Сравнивая фактические показатели бухгалтерской отчетности клиента со среднеотраслевыми показателями, аудитор имеет возможность точнее анализировать деятельность этого клиента. Однако необходимо учитывать, что отраслевые данные — это средние значения и могут оказаться несопоставимыми (особенно в переходный период развития экономики) с показателями деятельности данного экономического субъекта. В условиях России целесообразна замена среднеотраслевых показателей средними показателями по подотрасли. Например, показатели завода по производству электродвигателей лучше сравнивать не со средними показателями по машиностроению (и даже не по электротехнической промышленности в целом), а со средними по группе заводов, изготавливающих аналогичные электродвигатели, разумеется, если аудитор располагает такими средними показателями. Следует, однако, иметь в виду, что чем меньше подотрасль, тем меньше шансов получить подобную информацию.

При сравнении со среднеотраслевыми данными аудитор должен учитывать, что экономические субъекты могут использовать разную учетную политику (в частности, по-разному исчислять один и тот же показатель), что, безусловно, влияет на сопоставимость показателей<sup>26</sup>. Таким об-

---

<sup>26</sup> Встречаются ситуации, когда такие различия не поддаются логичному объяснению. Например, при сравнении показателей деятельности двух однотипных компаний-конкурентов была выявлена полная несопоставимость данных о себестоимости реализованной продукции и соответственно прибыли от реализации продукции (работ, услуг). При более глубоком изучении оказалось, что в себестоимости продукции одной из компаний полностью отсутствовал такой элемент затрат, как амортизация основных средств, который имел существенный удельный вес (до 30%) в структуре себестоимости продукции другой компании.

разом, аудитор сам оказывается в положении пользователя бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В этой ситуации можно порекомендовать больше доверять показателям бухгалтерской отчетности клиента, подтвержденной уважаемыми аудиторскими организациями.

Нередко весьма продуктивным оказывается сравнение показателей деятельности материнской и дочерних компаний, поскольку в этом случае большие расхождения относительных показателей могут быть весьма информативными (например, значительные различия в рентабельности могут быть связаны с незаконной перекачкой ресурсов и соответствующими нарушениями порядка ведения бухгалтерского учета).

Перечислим показатели (точнее, их пары), между которыми существует достаточно тесная количественная связь (не важно, причинно-следственная или корреляционная):

- ◆ реализация — себестоимость реализованной продукции;
- ◆ реализация — дебиторская задолженность;
- ◆ основные средства — амортизация;
- ◆ финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные) — доходы от них;
- ◆ закупки — кредиторская задолженность;
- ◆ объем выполняемых работ — заработная плата персонала;
- ◆ объем продаж — комиссионное вознаграждение и т.д.

Возможны другие виды аналитических процедур. Действительно, экономический анализ — достаточно сложная и трудно формализуемая сфера деятельности, ввиду чего в аналитических процедурах могут найти широкое применение уже известные методы: корреляционно-регрессионный анализ, экономико-математическое моделирование, оценка коэффициентов эластичности одного фактора по другому и т.д. Представляется, что стимулом к применению более сложных, чем простое сравнение, методов может послужить предстоящее обострение конкуренции на рынке аудиторских услуг.

На этапе выполнения аналитических процедур аудитор может использовать разные методы, к которым, в частности, относятся:

- ◆ простое сравнение;
- ◆ выявление тенденций изменения показателя в отчетном периоде и распространение таких тенденций на будущее (или прошедшие) периоды;
- ◆ выявление количественных взаимосвязей между определенными показателями в целях исчисления их значений в будущих (прошедших) периодах.

Для выявления областей потенциального риска широко применяется **метод простого сравнения**. (Проблемы, связанные с выбором базы сравнения, освещены выше.) Часто достаточно эффективно простое сравнение статей бухгалтерского баланса (например, расчет удельного веса каждой статьи в валюте баланса<sup>27</sup>) и анализ резких изменений этих статей. Проводить сравнение целесообразно не только на количественном, но и на качественном уровне. Например, при аудите кредитных организаций в область потенциального риска попадает пролонгированная задолженность заемщиков, поскольку руководство таких организаций нередко переводит без достаточных оснований просроченную задолженность в пролонгированную, пытаясь избежать тем самым критики со стороны акционеров (собственников) за ошибочную оценку платежеспособности заемщиков при выдаче кредитов.

Следует еще раз подчеркнуть, что само по себе наличие резких изменений не есть доказательство искажений показателей бухгалтерской отчетности, а только сигнал для аудитора, заставляющий присмотреться к необычным выводам, сделанным по результатам анализа учетных и отчетных данных экономического субъекта, которые в обязательном порядке должны быть исследованы в ходе проверки на предмет изучения их природы и получения разумных объяснений таких выводов.

При **методе сравнения данных бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными** аудитор должен убедиться в точности последних.

Области потенциального риска могут быть выявлены при **анализе изменений статей бухгалтерской отчетности в сравнении с изменениями других статей**. Аудитор должен изучить факты несоответствия экономической природы изменений различных статей бухгалтерской отчетности. Простой пример: существенное увеличение кредиторской задолженности за поставленные товарно-материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги) без увеличения сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Так как согласно правилам расчетов с бюджетом по НДС к зачету применяются только суммы НДС по оплаченным и оприходованным товарно-материальным ценностям, логично предположить, что с ростом величины кредиторской задолженности будет увеличиваться и сальдо по счету 19.

В связи с тем что регламентировать сложные и высокоинтеллектуальные области человеческой деятельности достаточно трудно и обычно

<sup>27</sup> В пункте 4.2 настоящей главы рассмотрено применение этого метода при расчете уровня существенности.

нецелесообразно, рассматриваемое правило (стандарт) предусматривает, что выбор метода выполнения аналитических процедур зависит от профессионального суждения аудитора [41, п. 4.3].

Заключительным этапом является этап **анализа результатов выполнения аналитических процедур**. Очевидно, что аудитор должен быть убежден в надежности анализируемых результатов процедур. Степень надежности полученных результатов зависит от ряда факторов. Например, результаты аналитических процедур, проведенных в отношении счетов, по которым есть существенные остатки, должны быть подкреплены результатами дополнительно проведенных альтернативных аудиторских процедур. Надежность результатов аналитических процедур может быть подтверждена или опровергнута результатами других аналитических процедур, проведенных в отношении тех же объектов (сегментов) проверки. Важным фактором, влияющим на надежность результатов аналитических процедур, является, как мы уже говорили, использование небухгалтерской информации, т.е. данных, характеризующих состояние экономического субъекта, но не входящих в состав его бухгалтерской отчетности, в частности натуральных показателей (например, объем отгруженной продукции в тоннах или штуках). Такие показатели традиционно считаются измеряемыми более точно, чем стоимостные показатели (поскольку на них не влияют изменение цен, уровень инфляции и т.п.). Это тем более справедливо для нынешних российских условий.

На этом этапе аудитор прежде всего должен выяснить, выявлены ли по результатам аналитических процедур необычные отклонения показателей бухгалтерской отчетности или нет либо такие отклонения слишком малы для зачисления их в категорию необычных. При оценке существенности выявленных отклонений аудитор может использовать критериальные значения (т.е. границы, отделяющие необычные отклонения от малых), предусмотренные нормативными актами, внутрифирменными инструкциями или основанные на профессиональном суждении аудитора. По-видимому, в ближайшее время в условиях несовершенной нормативной базы основой для принятия решений будут служить опыт и интуиция аудитора.

Случай, когда аудитор принимает решение о том, что необычных отклонений нет, нельзя интерпретировать как отсутствие искажений в соответствующей статье бухгалтерской отчетности (сегменте аудита) или как отсутствие нарушений в ведении бухгалтерского учета. Более правильно заключить, что применение конкретной аналитической процедуры не дает оснований для такого рода подозрений.

Случай, когда аудитор по результатам аналитической процедуры принимает решение о наличии необычных отклонений, требует более подробного обсуждения. Такое мнение аудитора должно быть подтверждено доказательствами из других источников, а если их нет, аудитор должен провести тщательное исследование. В соответствии с [41, п. 5.3] это исследование должно начинаться с опроса руководства экономического субъекта. Указанное положение является обязательным при проведении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения (см. [41, п. 1.4]). По мнению авторов, это требование излишне регламентирует действия аудитора, причем в таком трудноформализуемом деле, как получение аудиторских доказательств.

Чаще всего действительно лучше начинать с опроса руководства экономического субъекта, но вряд ли это стоит делать всегда. Например, аудитор может сталкиваться с такой ситуацией: руководитель, с которым необходимо побеседовать, может быть в длительной командировке и т.п. Отметим также, что информация, полученная в результате устного опроса персонала экономического субъекта, относится к внутренним аудиторским доказательствам [44, п. 2.3.1]. В соответствии с общепринятыми подходами [44, п. 2.4] такие доказательства наименее ценны и достоверны для аудиторской организации. Кроме того, рассматриваемое положение, по мнению авторов, находится в некотором противоречии с положением, провозглашающим методическую самостоятельность аудитора. Несомненно, требование правила (стандарта) выяснять причины необычных отклонений нужно соблюдать, но как это делать, должен решать аудитор.

Общий алгоритм анализа результатов выполнения аналитических процедур представлен на рис. 4.29.

Все действия, связанные с планированием и выполнением аналитических процедур, должны быть тщательно задокументированы. В рабочей документации в обязательном порядке отражаются результаты анализа необычных отклонений, выявленных в ходе таких процедур.

Результаты проведения аналитических процедур должны быть использованы для получения аудиторских доказательств. Однако окончательные выводы по конкретному вопросу аудитору целесообразно делать на базе данных анализа всей совокупности полученных по исследуемому вопросу аудиторских доказательств. Напомним, что в правиле (стандарте) «Аудиторские доказательства» наряду с аналитическими процедурами фигурируют еще восемь методов получения аудиторских доказательств [44, разд. 4].

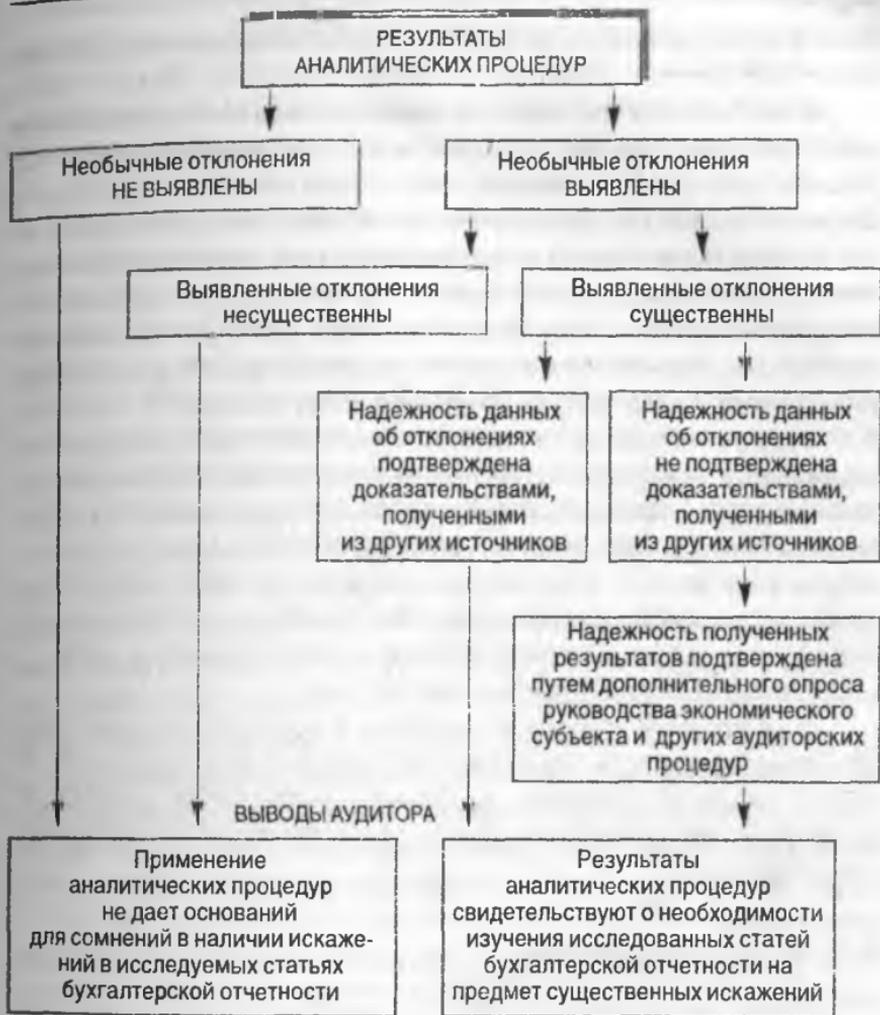


Рис. 4.29. Алгоритм анализа результатов выполнения аналитических процедур

Учитывая вышесказанное, отметим, что проведение аналитических процедур — творческая работа, и аудиторским организациям потребуются определенные усилия, чтобы подготовить типовые приемы и методики в этой области.

Сложность аналитических процедур окупается их эффективностью. Результаты зарубежных исследований [71, с. 122] в отношении обнаруженных в ходе многочисленных аудиторских проверок существенных искажений бухгалтерской отчетности показывают, что аналитические процедуры помогли выявить 27,1% всех искажений. Если понимать

аналитические процедуры расширительно, то эта цифра возрастает до 45,6%<sup>28</sup>.

Аналитические процедуры получили большое распространение в международной практике. Их применение действительно удобно в условиях стабильной экономики, стабильного общества, стабильной фирмы, которая из года в год занимается одним и тем же. В России же в последнее время усилилась инфляция, кроме того, возникло много коммерческих организаций, работающих первый-второй год, не накопивших никакой статистики и занимающихся в разное время разными видами деятельности. Российские аудиторские организации тоже зачастую работают с клиентами один год, а не четыре-пять лет подряд, что было бы желательно для более успешного осуществления аналитических процедур. Поэтому на современном этапе развития аудита в России аналитические процедуры играют меньшую роль, чем на Западе. Можно ожидать, что по мере укрепления отечественной экономики показатели бухгалтерской отчетности экономических субъектов стабилизируются, сотрудничество между аудиторскими организациями и клиентами станет многолетним, вследствие чего надежность аналитических процедур, а значит, и их эффективность начнут возрастать.

В завершение еще раз подчеркнем, что применение аналитических процедур для аудитора не строго обязательно, но существенно облегчает работу. При помощи этих процедур можно получать информацию быстрее, чем при непосредственной проверке первичных бухгалтерских документов.

## **4.7. Выборка в аудите**

После определения методов, при помощи которых аудитор будет получать необходимые и достаточные доказательства, важно определить, в отношении какой совокупности следует собирать эти доказательства. Как правило, речь не может идти о проведении аудиторских процедур в отношении всех без исключения финансово-хозяйственных операций, совершенных экономическим субъектом в течение отчетного периода, об изучении всего количества первичных документов и записей в бухгалтерских регистрах. С одной стороны, этого и не предполагает сущность аудита, с другой стороны, это практически не осуществимо с точки

<sup>28</sup> Под расширительной трактовкой аналитических процедур понимается включение в них беглого просмотра бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дискуссии с его персоналом и т.п.

зрения экономической эффективности аудита. Поэтому почти все исследования в аудите проводятся выборочным методом. Сплошная проверка является с точки зрения аудита скорее исключением, чем правилом.

Иногда аудиторы считают, что должны испрашивать разрешения у клиента на проведение выборочных исследований. Это ошибочная позиция. Выборочность аудиторской проверки — один из основополагающих методов аудита, он тесно взаимосвязан с другими аудиторскими процедурами, например, с изучением систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента, определением уровня существенности и оценкой аудиторских рисков. Ограничение со стороны третьих лиц действий аудитора при выборе методов проверки недопустимо, поскольку нарушает принцип его независимости. Однако не все аудиторские организации в полной мере понимают значение и сущность выборочных исследований. Некоторые, базируясь на опыте контрольно-ревизионной деятельности, считают, что и аудиторская проверка должна сводиться к бесконечной сплошной проверке документов, в том числе незначительных. Другие часто оправдывают хаотичность и неорганизованность своих действий применением «принципа выборочности». Таким образом, можно говорить о необходимости разработки и внедрения конкретных методик выборочных исследований в аудите.

В зарубежной литературе большое внимание уделяется вопросам аудиторской выборки. В России основные методические руководства по проведению выборочных исследований в аудите регулируются правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» [43]. В тексте этого документа нет конкретных указаний относительно порядка действий аудитора при подготовке и проведении выборочной проверки. Поэтому перед каждой аудиторской организацией стоит задача разработки и внедрения внутрифирменных методик выборочных исследований. Такие методики необходимы еще и потому, что трактование сути и практического применения выборки в аудите неоднозначны. Если для понимания других аудиторских категорий, процедур и методов достаточно общезкономического и уж во всяком случае бухгалтерского образования, то для понимания содержания выборочных процедур в аудите требуется хорошее знакомство с теорией вероятностей и математической статистикой. Разброс знаний в данной области у практикующих аудиторов и пользователей аудита в России весьма велик — от свободного владения до полного незнания.

В рамках данной главы описан один из возможных вариантов организации и проведения выборочного исследования в аудите, прошедший

апробацию в одной из ведущих национальных аудиторских организаций. В задачи авторов не входило описание всего многообразия существующих методов выборочных исследований и подробное их математическое обоснование. Практикующим аудиторам можно порекомендовать применять предлагаемый ниже метод, пользуясь при этом информацией, содержащейся как в зарубежных, так и российских специальных источниках, с учетом личного профессионального опыта.

### Основные принципы выборочных проверок в аудите

Остановимся сначала на основных терминах и понятиях, связанных с данной областью аудиторской деятельности<sup>29</sup>.

В соответствующем правиле (стандарте) термин «аудиторская выборка» применяется в широком и узком смысле<sup>30</sup>.

Изучая различные источники (в том числе правило (стандарт), аудитор каждый раз, столкнувшись с термином «аудиторская выборка», должен уяснить себе, о каком именно из двух возможных толкований идет речь (рис. 4.30 и 4.31).

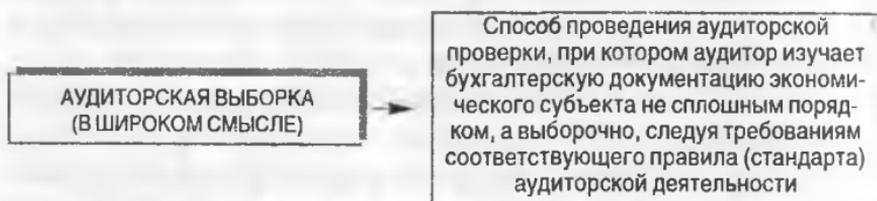


Рис. 4.30

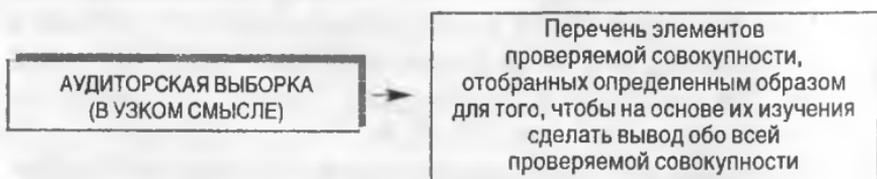


Рис. 4.31

<sup>29</sup> Многие терминологические проблемы связаны с тем, что развитие выборочных методов в аудите и формирование терминологии в некоторой степени опирались на теорию вероятностей и математическую статистику, а в некоторой — проходили автономно.

<sup>30</sup> В математической статистике четко различаются понятия «выборка» как часть элементов, входящих в изучаемую генеральную совокупность, и «выборочный метод» как процедура осуществления выборки, работы с ней и распространения полученных результатов на генеральную совокупность.

В аудите используются также термины «совокупность», «изучаемая совокупность», «проверяемая совокупность», означающие множество элементов, из которых аудитор выбирает лишь часть. Это синонимы устоявшегося в математической статистике термина «генеральная совокупность». Слово «генеральная» имеет ключевое значение, так как если говорить просто о совокупности (как проверяемой, так и изучаемой), то не всегда ясно, идет речь о генеральной или о выборочной совокупности, поскольку и выборку можно рассматривать как совокупность (пусть меньших размеров), изучать, проверять ее и т.д. В аудите термин «проверяемая совокупность» аналогичен термину «генеральная совокупность». При тестировании системы внутреннего контроля под проверяемой совокупностью понимают различные документы, позволяющие подтвердить существование системы внутреннего контроля. При тестировании счетов бухгалтерского учета проверяемая совокупность представляет собой совокупность записей и документов, служащих обоснованием сальдо или оборотов по счетам.

Таким образом, говоря о совокупности в аудите, мы подразумеваем набор всех элементов, подлежащих аудиту (рис. 4.32). Совокупность же элементов, в отношении которых будут проводиться конкретные аудиторские процедуры, представляет собой аудиторскую выборку в узком смысле.

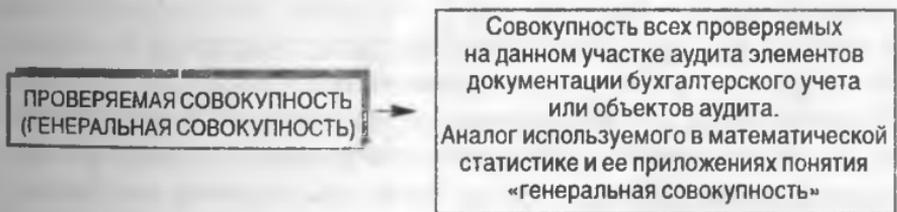


Рис. 4.32

Выборка должна быть *репрезентативной*, иными словами, *представительной* (рис. 4.33).

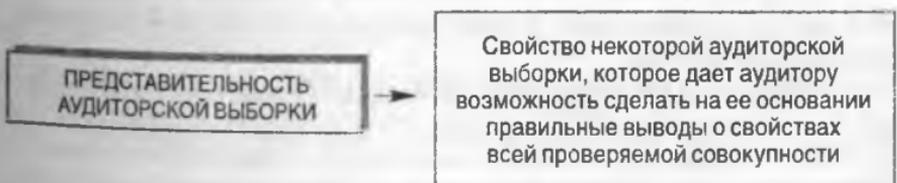


Рис. 4.33

Это означает, что, проанализировав какую-то часть (иногда малую) с точки зрения доли всей совокупности документов или объектов, аудитор должен иметь возможность сделать выводы, которые с большой долей вероятности были бы справедливы и для всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, на основании которой аудитор не может сделать такие выводы, называется *непредставительной (нерепрезентативной)*.

Итак, аудиторская выборка проводится в целях применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка (в широком смысле) осуществляется в несколько этапов (рис. 4.34).

Рассмотрим более подробно процесс выборочной проверки в аудите.

### Принятие решения о проведении выборочной проверки

Несмотря на приоритетность выборочных исследований в аудите аудитору следует сначала определить *целесообразность осуществления аудиторской выборки* из конкретной совокупности документов или объектов. Во-первых, число элементов проверяемой совокупности может быть настолько мало, что применение выборочных методов неправомерно. Во-вторых, необходимо учитывать, что аудиторская выборка — непростой процесс. Ее требуется планировать, результаты тщательно анализировать и экстраполировать<sup>31</sup> на всю совокупность. Все действия и решения аудитора, предпринимаемые в ходе выборочных исследований, должны документироваться, поэтому он обязан решить, что менее трудоемко и при этом эффективно: полноценная аудиторская проверка выборочным или сплошным методом. Иногда может оказаться, что провести сплошную проверку гораздо проще, чем выполнить все требования, предъявляемые к выборочным исследованиям. Таким образом, выборочная проверка является приоритетным, но необязательным требованием, и только специалист вправе принимать решение о методе проверки конкретного сегмента аудита.

Если же решение о проведении выборки принято, то аудитор может перейти к следующим этапам выборки в соответствии со схемой, приведенной на с. 203.

Прежде чем рассмотреть более подробно этапы работы и процедуры, сделаем несколько предварительных замечаний. Мы проанализиру-

---

<sup>31</sup> *Экстраполяция* — распространение выводов, полученных из наблюдений за одной частью явления, на другую его часть [72].

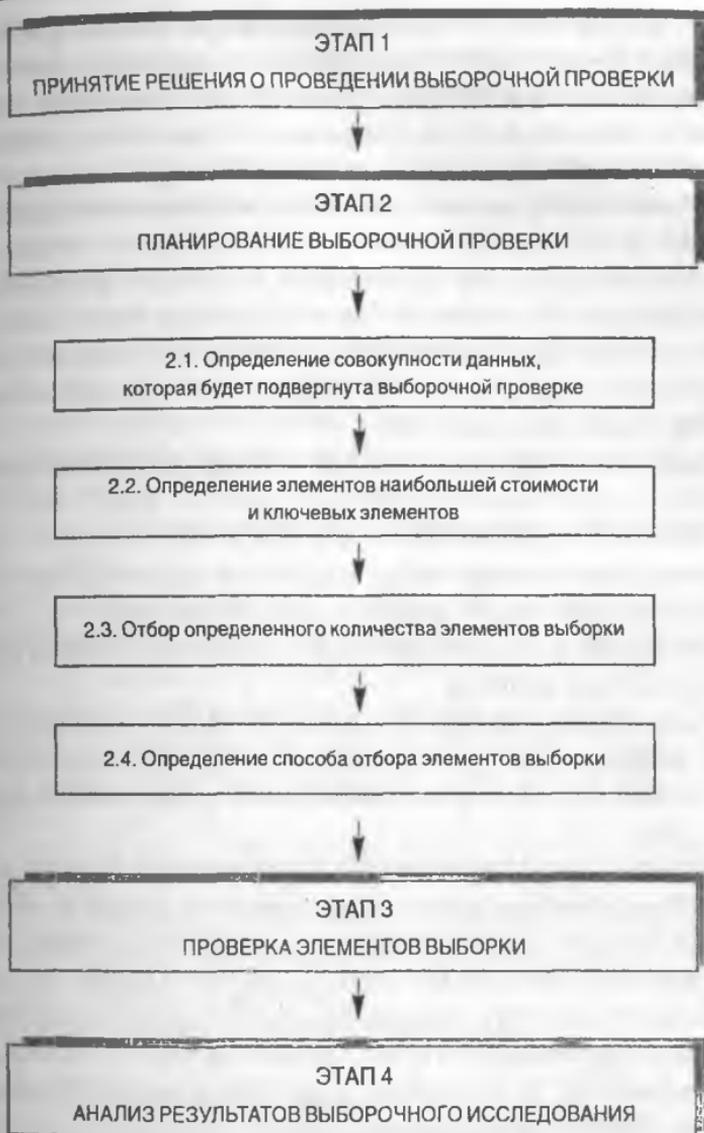


Рис. 4.34. Этапы проведения выборочной проверки

ем одну из возможных методик выборочной проверки. Используемые цифровые значения и значения коэффициентов получены специалистами-математиками на базе теории вероятностей и математической статистики в приложении к аудиту. Подробное описание процедуры расчета и получения этих значений не входит в круг рассматриваемых в данном издании вопросов, поэтому в ходе дальнейшего изложения не приводятся

теоретические обоснования формул и коэффициентов. Можно порекомендовать учебник по аудиту Робертсона, в котором теоретическим обоснованиям выборочных проверок посвящено три главы (около 80 страниц текста, сложных формул, графиков и специальных таблиц) [71, с. 159—239]. Разобравшись в данном материале, можно самостоятельно разработать методику расчетов, аналогичную приведенной ниже, но авторы берут на себя смелость заявить, что такое под силу только достаточно крупным аудиторским организациям, способным привлекать к работе специалистов-математиков. Однако, учитывая, что и приведенная ниже предельно упрощенная методика не очень проста, авторы постарались снабдить ее подробными комментариями, детальными формулами расчетов и числовыми примерами.

Применяемые крупными аудиторскими организациями варианты определения числа элементов в выборке различны, однако они основаны на некоторых общих принципах, к которым, в частности, относятся:

- ◆ число элементов выборки не составляет процент от всего числа элементов совокупности, а стремится к конечной величине;
- ◆ число элементов, отобранных для выборочной проверки, не превышает нескольких десятков;
- ◆ число элементов выборки зависит от уровня существенности и оценки аудиторских рисков (чем выше риск, тем больше элементов в выборке; чем выше уровень существенности, тем меньше элементов в выборке).

Применяя теорию вероятностей, можно рассчитать число элементов, при котором выборка будет репрезентативной. Строго математически можно доказать, что при значительном возрастании числа элементов совокупности необходимое число элементов выборки стремится к постоянной величине. Эта величина зависит от оценки аудиторских рисков и уровня существенности и, как правило, находится в диапазоне от 10 до 50 элементов. Таким образом, и для 1000, и для 10 000 элементов всей совокупности можно получить значимые результаты, отобрав для проверки не более 50 элементов.

Объем выборки (число отобранных для проверки элементов) подсчитывают двумя способами в зависимости от того, тестируется сальдо по счету бухгалтерского учета или оборот по этому счету.

Примерами объектов проверки, в отношении которых рассматриваются сальдо по счетам бухгалтерского учета, являются основные средства (по объектам), материалы (по видам), дебиторская задолженность (по контрагентам). Примерами объектов проверки, при которых

рассматриваются обороты по счетам, являются: реализация (конкретные случаи); отнесение затрат на издержки производства и обращения (конкретные случаи); изучение отдельных операций по кассе или расчетному счету.

Способ выборочной проверки, характерный для объектов, связанных с оборотами по счетам, применяется также в следующих случаях:

- ◆ данные о проверяемых элементах не имеют стоимостного выражения;
- ◆ проверке подлежит большая совокупность однотипных элементов;
- ◆ все элементы совокупности имеют близкое стоимостное значение.

Как уже отмечалось, осуществление выборки подлежит обязательному документированию. Для проверки элементов, основанных на сальдо и оборотах, удобно использовать разные формы бланков (см. приложения 4.10 и 4.11). При описании содержания этапов выборочного исследования порядок заполнения необходимых бланков будет прокомментирован.

Для выборочной проверки аудитор должен иметь перечень элементов проверяемой совокупности, оформленный на компьютерных или бумажных носителях. Если проверяемые элементы занесены на карточки или оформлены иным подобным образом, для последующей работы удобнее до проведения проверки оформить их в виде списка или перечня.

На этапе планирования выборочной проверки аудитор должен определить:

- ◆ совокупность данных, которая будет подвергнута выборочному исследованию;
- ◆ элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы;
- ◆ число элементов, подлежащих отбору для проверки;
- ◆ способ отбора элементов.

Рассмотрим данные позиции более подробно.

### **Определение совокупности данных, которая будет подвергнута выборочной проверке**

Аудитор должен принять решение о том, *какая именно совокупность данных будет подвергнута выборочному исследованию*. Это решение зависит от целей проверки и аудиторских процедур, к которым должен будет прибегнуть аудитор для достижения этих целей, вероятных ошибок, объема и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить в ходе исследования. Иногда удобно разбить совокупность на несколько подсовокупностей, элементы которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения должны быть такими, чтобы

для каждого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Такое разбиение общей совокупности на несколько частей называется *стратификацией* [43, п. 3.4]. Она позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора, так как выборочная проверка проводится по каждой подсовокупности отдельно. Стратификация эффективна и может быть рекомендована при различном уровне аудиторского риска для разных групп элементов совокупности.

Стратификация целесообразна, когда проверяемые элементы удобно разбить на группы по четким логическим признакам. Например, для проверки основных средств из их состава можно четко выделить группу зданий и сооружений: создание этих объектов оформляется большим количеством документов, их стоимость выражается крупными суммами, удобна проверка их фактического наличия и состояния. Другой пример — транспортные средства: механизм начисления амортизационных отчислений по этим объектам специфический, высок риск вероятных злоупотреблений и махинаций, затруднено проведение инвентаризации (часто транспортные средства находятся в пути, сроки возвращения могут не совпасть со сроками аудита). Основные средства производственного назначения удобно разбить на подгруппы в зависимости от сроков службы и порядка начисления амортизации. При проверке материалов (счет 10 «Материалы») удобно подразделить их на группы по субсчетам. При проверке операций, связанных с реализацией (счет 46 «Реализация продукции (работ, услуг)») целесообразно подразделять совокупность по видам деятельности (особенно если они облагаются по разным налоговым ставкам). Разумеется, при стратификации следует учитывать специфику деятельности клиента, полагаясь на опыт и интуицию, логику и здравый смысл. Если в составе основных средств числится одно здание и одно транспортное средство, то вряд ли эффективно прибегать к изысканным способам выборочных исследований.

Приняв решение о проверяемой совокупности или подсовокупности, аудитор заполняет раздел 1 «Сведения о проверяемой совокупности» бланков (см. приложения 4.10 и 4.11), указав, какие именно объекты и за какой период учета предполагается проверить.

Как уже отмечалось в пункте 4.4, в ходе проверки аудитор всегда должен четко знать, какие цели он преследует при осуществлении тех или иных аудиторских процедур. Поэтому в разделе 2 «Цель аудиторской процедуры» того же бланка аудитор должен указать основные критерии (существование, возникновение, полнота, точность и т.д.), в соответствии с которыми предполагается проверять элементы совокупности.

### **Определение элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов**

Следующим шагом в рамках планирования выборки является **отбор элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов**.

В элементы наибольшей стоимости в обязательном порядке включаются элементы, стоимостное значение которых превышает определенную в ходе планирования аудита степень точности<sup>32</sup>. Кроме того, аудитор вправе включить в число проверяемых и другие элементы, которые имеют наибольшее стоимостное значение.

Под **ключевыми** элементами понимаются такие элементы совокупности, в которых аудитор считает наиболее вероятным существование ошибок и искажений. Аудитор самостоятельно определяет эти элементы, руководствуясь профессиональным суждением, а также дополнительной информацией, полученной в ходе аудита.

Если число элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов очень велико (например, превышает 100 элементов по каждой из категорий), аудитору целесообразно провести стратификацию: выделить элементы такой категории в отдельную подсовокупность и осуществлять в отношении выделенной подсовокупности самостоятельную выборочную проверку.

Критерии отбора ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости фиксируются соответственно в разделах 4 «Требования к ключевым элементам» и 5 «Требования к элементам наибольшей стоимости» бланков из приложений 4.10 и 4.11. Полный перечень таких элементов следует привести либо в указанных разделах, либо на отдельных рабочих листах (на что в разделах 4 и 5 бланка должна быть сделана соответствующая ссылка).

### **Определение числа элементов выборки, имеющих сальдо**

После отбора ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости аудитор должен определить число элементов из оставшейся совокупности, подлежащих выборочной проверке.

Результаты проводимых процедур, связанных с определением числа элементов выборки, аудитор фиксирует в разделе 3 бланков из приложений 4.10 и 4.11.

<sup>32</sup> Степень точности определяют умножением значения уровня существенности на коэффициент 0,75.

Число элементов, подлежащих отбору для выборки, состоящей из элементов, основанных на сальдо, определяется по формуле

$$ЭВ = (ОС - ЭН - ЭК) \times КП : УС \times 0,75), \quad (4.8)$$

- где ЭВ — число элементов выборки;  
ОС — общий объем проверяемой совокупности в стоимостном (денежном) выражении;  
ЭН — суммарное стоимостное (денежное) выражение элементов наибольшей стоимости;  
ЭК — суммарное стоимостное (денежное) выражение ключевых элементов;  
КП — коэффициент проверки (порядок исчисления его величины рассмотрен ниже);  
УС — уровень существенности.

Коэффициент проверки зависит от значения аудиторских рисков. В пункте 4.3 данной главы были описаны три составляющих аудиторского риска: внутрихозяйственный риск, риск средств контроля и риск необнаружения. Данные о риске необнаружения нельзя использовать при планировании аудиторской выборки, поскольку этот риск как раз зависит от того, сколько элементов мы отберем для проверки, т.е. он, как говорят математики, не является независимой переменной величиной.

Кроме риска средств контроля и внутрихозяйственного риска для оценки объема аудиторской выборки рекомендуется применять показатель степени риска, связанный с наличием так называемых пересекающихся процедур. Обычно любую совокупность первичных документов учета изучают не саму по себе, а во взаимосвязи с документами, относящимися к другому разделу учета. Таким образом, аудиторский риск может снижаться, если достоверность бухгалтерских данных из одной области учета подтверждается проверенными бухгалтерскими данными из другой области учета.

Каждая из степеней риска может иметь одну из трех оценок: высокую, среднюю, низкую. Если аудитор не смог достоверно оценить какое-либо значение риска, для целей определения аудиторской выборки следует считать это значение высоким. Таким образом, можно получить 27 комбинаций этих рисков. Каждой из возможных комбинаций трех рисков соответствует определенное значение коэффициента проверки, приведенное в правом верхнем углу второй страницы бланка из приложения 4.10. Расчет коэффициента проверки документально оформляется в разделе 3(а) этого бланка. Остальные расчеты по формуле (4.8) проводятся поэтапно в разделах 3(б) и 3(в).

Таким образом, для нахождения числа элементов выборки необходимо знать уровень существенности, определяемый на этапе планирования, и оценку аудиторских рисков. Чем ниже уровень существенности, тем больше элементов выборки следует отобрать. Чем ниже риски, тем меньше должно быть элементов в выборке. Если риски высоки, число элементов выборки может возрасти в несколько раз.

К формуле (4.8) следует сделать несколько пояснений. Очень часто весь объем проверяемой совокупности оказывается меньше уровня существенности. В таком случае строго по формуле число элементов может быть равно одному-двум или вообще оказаться меньше единицы. Есть два выхода. Во-первых, следует оценить целесообразность изучения такой малозначительной статьи бухгалтерской отчетности. Если рассмотрение целесообразно, то число элементов выборки рассчитывают исходя из значения промежуточного параметра (коэффициента совокупности, результата расчетов по разделу 3(б) бланка), равного 10. Выборки с меньшим числом элементов нецелесообразны с математической точки зрения.

Может возникнуть противоположная ситуация, когда число элементов, подлежащих отбору, превысит 40 или 50. В принципе, на практике ситуация, когда расчетное число элементов выборки больше 50, встречается редко. Если в результате расчетов число элементов выборки превышает несколько сотен, необходимо тщательно проверить правильность выбранного уровня существенности. В обоих случаях следует принимать значение коэффициента совокупности равным 35 и рассчитывать объем выборки исходя из этого значения. В конце раздела 3(в) бланка приведено краткое напоминание об этом.

Проиллюстрируем определение числа элементов выборки на примере.

**Пример 4.1.** Пусть суммарная стоимость всех элементов некоторой совокупности, проверяемой в ходе аудита, составляет  $OC = 64\,582$  тыс. руб.; элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы составляют  $ЭН + ЭК = 4676$  тыс. руб.; уровень существенности  $УС = 5000$  тыс. руб.; оценка рисков статьи учета: внутрихозяйственный риск — средний, риск средств контроля — средний, риск, связанный с пересекающимися процедурами, — высокий.

Коэффициент проверки КП равен для данного случая 1,39.

Число элементов выборки определим, подставив соответствующие значения в формулу (4.8):

$$ЭВ = (64\,582 - 4676) \times 1,39 : (5000 \times 0,75) = 22,20. \quad (4.9)$$

Полученное значение следует округлить до ближайшего целого числа, так как число элементов выборки не может быть дробной величиной. В дополнение к элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам следует отобрать 22 элемента представительной выборки.

### **Определение числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета**

Рассмотрим способ подсчета объема выборки, состоящей из элементов, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета.

Как уже отмечалось, второй способ подсчета объема выборки используется для тех случаев, когда элементы совокупности не имеют стоимостного выражения или представляют собой счета бухгалтерского учета, не имеющие на отчетную дату конечного сальдо.

В этом случае аудитору также необходимо знать оценку аудиторских рисков: внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска, связанного с наличием пересекающихся процедур. Оценка этих рисков тоже проводится по шкале: высокий, средний, низкий. В результате комбинации различных оценок, как и в предыдущем случае, можно получить 27 вариантов значений<sup>33</sup>. Однако каждому варианту комбинации рисков соответствует не условный коэффициент, как в первом случае, а конкретное число элементов выборки. Соотношение значений уровня рисков и соответствующего им числа элементов выборки приведены в разделе 3 бланка из приложения 4.11.

Как уже говорилось выше, данное постоянное число элементов для большого числа элементов исходной совокупности (несколько сотен) не зависит от объема исходной совокупности. Если исходная совокупность составляет менее 200—300 элементов, приведенные в таблице бланка значения будут несколько завышены. В этом случае аудитор вправе проводить выборочную проверку и анализировать ее результаты, основываясь исключительно на своем опыте, интуиции и профессиональном суждении, поскольку описанная в этой главе методика применима только при большом числе элементов исходной совокупности.

---

<sup>33</sup> В таблице приведено не 27, а 18 чисел элементов, так как отсутствуют значения для низкой степени риска средств контроля. Разработчики данной таблицы исходили из предположения, что при низкой степени контрольного риска, подтвержденной специальными тестами, необходимости в детальной проверке сальдо и оборотов по счетам может не возникнуть. Мы рекомендуем читателям, желающим подстраховаться, и для средней и для низкой степени контрольного риска брать число элементов, соответствующее средней степени риска.

Приведем пример расчета числа элементов (объема) выборки, основанной на оборотах по счетам.

*Пример 4.2.* Пусть внутрихозяйственный риск, присущий статье учета, оценен как средний, риск средств контроля — как высокий, а риск, связанный с наличием пересекающихся процедур, — как средний. В таблице находим объем выборки, который равен для такого случая 32 элементам.

### Методы отбора элементов выборки

После определения числа элементов выборки аудитор должен приступить к отбору конкретных элементов совокупности, которые попадут в выборку. Напомним, что аудиторская выборка должна быть репрезентативной. Требование репрезентативности предполагает, что все элементы проверяемой совокупности должны иметь равную вероятность попасть в выборку. Это положение можно проиллюстрировать на примере.

*Пример 4.3.* Если количество мартовских и сентябрьских документов в проверяемой совокупности одинаково, то и вероятность для них попасть в выборку должна быть одинакова. Это не означает, что число мартовских и сентябрьских документов в выборке обязательно будет равным, скорее всего эти числа будут близкими.

На практике часто встречаются ситуации, когда аудиторы реализуют принцип выборки следующим образом. Из всей совокупности документов, например, касающихся операций по расчетному счету, произвольно проверяют документы за какой-либо отдельно взятый месяц (часто сплошным методом), после чего аудиторы считают, что получили представление о документации клиента, и документы других периодов вообще не изучают. Это грубое нарушение принципов получения представительной аудиторской выборки.

Для соблюдения требования равной вероятности попадания элементов в выборку аудитору следует обеспечить механизм отбора, не дающий приоритета и не ставящий преград на пути в выборку каким-либо элементам проверяемой совокупности.

В соответствии с правилом (стандартом) [43, п. 2.1] репрезентативность выборки обеспечивается одним из следующих методов:

- ◆ случайным отбором;
- ◆ систематическим отбором;
- ◆ комбинированным отбором.

В правиле (стандарте) указано, что **случайный отбор** может проводиться по таблице случайных чисел. Такие таблицы в настоящее время

мя составляются на базе компьютерных программ, разработанных для основных типов компьютеров и называемых *датчиками случайных чисел*. Составление подобных программ, а главное, проверка качества получаемой последовательности случайных чисел (на равномерность их распределения, некоррелированность, длину отрезка неповторяемости и т.д.) — сложное дело. Поэтому имеет смысл пользоваться лишь хорошо зарекомендовавшими себя таблицами, а проводя аудит при помощи компьютерных средств, — датчиками случайных чисел. Обычно упомянутые компьютерные программы составлены так, что при каждом новом обращении к ним они генерируют одну и ту же последовательность чисел, но со свойствами случайных чисел, ввиду чего их нередко называют *датчиками (генераторами) псевдослучайных чисел*.

**Систематический отбор** предполагает, что элементы в выборку отбираются начиная со случайно выбранного числа через постоянный интервал, который строится либо на стоимостной оценке элементов совокупности (например, формируется элемент, составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элементов), либо на определенном их числе (например, изучается каждый двадцатый документ данной категории).

**Комбинированный отбор** представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

В нормативных документах, регулирующих аудиторскую деятельность в России, нет указания относительно порядка отбора элементов. Поэтому в соответствии с принципом методической самостоятельности каждый практикующий аудитор (аудиторская фирма) сам определяет, какой метод применять. Проиллюстрируем основные положения правила (стандарта), продолжая изложение предлагаемой методики проведения выборочных исследований.

Число элементов, подлежащих отбору, условно состоит из трех групп: элементы наибольшей стоимости, ключевые элементы и остальные элементы. Если число элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов невелико и они не выделены в подсовокупности, то статистические методы отбора применяются только к элементам, входящим в третью группу.

### **Метод случайной выборки**

Для удобства в приложении 4.12 приведена таблица случайных чисел, полученная при помощи компьютерной программы Excel. Случайное число в этой таблице следует находить случайным же образом. Посколь-

ку в таблице всего 30 граф и 60 строк, для каждого элемента выборки аудитор должен задумать два числа. Первое должно находиться в диапазоне от 1 до 30, второе — в диапазоне от 1 до 60. На пересечении графы и строки с такими координатами и находится искомое случайное число. Каждый аудитор может разработать индивидуальную систему попадания в клеточку этой таблицы случайным образом. Можно порекомендовать находить графу, отталкиваясь от какого-либо числа месяца (даты начала аудита, даты чьего-нибудь рождения и т.п.), а для выбора строки подходит число минут на часах в данный момент (его не следует округлять до кратного пяти). Очень важно, чтобы в пределах одного аудита для каждого теста специалист выбирал разные начальные клетки.

При случайной выборке каждый из ее элементов находят при помощи таблицы случайных чисел. Обычно аудитор имеет какую-то совокупность элементов проверки, пронумерованную систематическим образом, причем не обязательно начиная с единицы. Если обозначить случайное число СЧ, начальное и конечное значения диапазона — ЗН и ЗК, а номер документа, который следует отобрать, — НД, можно вывести общую формулу

$$\text{НД} = (\text{ЗК} - \text{ЗН}) \times \text{СЧ} + \text{ЗН}. \quad (4.10)$$

Если документы нумеруются начиная с единицы, а конечное значение диапазона ЗК много больше единицы (в 100 и более раз), то формула станет еще проще:

$$\text{НД} = \text{ЗК} \times \text{СЧ}. \quad (4.11)$$

Проиллюстрируем применение описанного выше метода случайного отбора примером.

**Пример 4.4.** Допустим, аудитору нужно проверить совокупность документов, систематически пронумерованных начиная с номера ЗН = 3405 и заканчивая номером ЗК = 6558. Пусть (для простоты) число элементов, которые должен выбрать аудитор, равно 10. Также для простоты мы не будем принимать во внимание, что среди элементов представительной выборки могут находиться элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы.

Для определения случайного числа воспользуемся таблицей, приведенной в приложении 4.12. Пусть для первого элемента выборки первое число равно 7, а второе — 48. На пересечении такой графы и такой строки можно найти случайное число 0,9533.

Порядок и результаты отбора аудитор должен отражать в рабочих документах, например, в виде таблицы (см. табл. 4.6). В первой графе этой таблицы проставлены порядковые номера элементов выборки. Во втором

столбце по возрастанию номеров элементов выборки выписаны определенные аудитором для каждого элемента случайные числа из таблицы случайных чисел — с начального значения 0,9533 сверху вниз подряд (приложение 4.12).

Таблица 4.6

### Метод случайного отбора элементов выборки

Порядковый номер элемента выборки	Случайное число, СЧ	Произведение разницы между конечным и начальным значением диапазона на случайное число	Порядковый номер документа, подлежащего отбору в выборку, НД
1	2	$3 = 2 \times (ЗК - ЗН)$	$4 = ЗН + 3$
1	0,9533	3 006	6 411
2	0,4190	1 321	4 726
3	0,5277	1 664	5 069
4	0,4703	1 483	4 888
5	0,2462	776	4 181
6	0,0201	63	3 468
7	0,7363	2 322	5 727
8	0,1841	580	3 985
9	0,7882	2 485	5 890
10	0,2475	780	4 185

Диапазон номеров проверяемых документов (т.е. общее число всех возможных документов в этом разделе учета) составляет:  $6558 - 3405 = 3153$ . В третьей графе отражается результат умножения общего числа элементов проверяемой совокупности (3153) на соответствующее случайное число (результат округлен до целого числа).

В четвертой графе к полученным величинам прибавлено начальное значение, которое в данном случае равно 3405. Нетрудно убедиться, что числа в четвертой графе находятся в диапазоне от 3405 до 6558 и более или менее равномерно распределены по требуемому диапазону. Это и есть перечень номеров документов, которые должен изучить аудитор в ходе выборочной проверки. Если аудитор пользуется специальной компьютерной программой, электронными таблицами или программируемым калькулятором, он может не записывать промежуточные значения вычислений в таблицу, как это сделано для наглядности в нашем примере.

### Метод выборки с постоянным интервалом

При систематическом отборе рекомендуется применять **метод выборки с постоянным интервалом**, который в зависимости от характеристик элементов проверяемой совокупности может иметь две разновидности:

- 1) метод количественной выборки по интервалам;
- 2) метод стоимостной выборки по интервалам.

**МЕТОД КОЛИЧЕСТВЕННОЙ ВЫБОРКИ ПО ИНТЕРВАЛАМ.** Этот метод применяется в случаях, когда элементы совокупности имеют близкие стоимостные значения или не имеют стоимостного выражения. Например, необходимо проверить правильность оформления 10 000 документов.

Согласно методу количественной выборки по интервалам аудитор следует:

- ♦ найти желаемую величину интервала выборки;
- ♦ определить стартовую (начальную) точку выборки.

Величину интервала (рис. 4.35) находят как отношение всего диапазона значений (например, порядковые номера документов или других проверяемых объектов) к числу элементов выборки.



Рис. 4.35

Данное соотношение можно записать в виде формулы

$$\text{ИНТ} = (\text{ЗК} - \text{ЗН}) : \text{ЭВ}, \quad (4.12)$$

где ИНТ — интервал выборки;

ЗК — конечное значение диапазона проверяемой совокупности;

ЗН — начальное значение диапазона проверяемой совокупности;

ЭВ — число элементов выборки (без учета элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов).

**Пример 4.5.** Совокупность состоит из 2900 элементов. В выборку должны попасть 23 элемента, т.е. отбору подлежит каждый 126 элемент совокупности. Большую роль играет то, с какого элемента совокупности аудитор начнет отбор элементов в выборку. Ясно, что начальный элемент (стартовая точка) должен находиться в диапазоне после первого элемента совокупности и до 126 элемента. Зарубежные специалисты рекомендуют в случае поэтапной (например, ежеквартальной) аудиторской проверки для каждого этапа выбирать новую стартовую точку, чтобы исключить злоупотребления со стороны клиента.

Стартовая точка такой выборки (СТ) может быть определена при помощи случайного числа (СЧ) по формуле

$$\text{СТ} = \text{ИНТ} \times \text{СЧ} + \text{ЗН}. \quad (4.13)$$

Первый элемент, отбираемый методом количественной выборки по интервалам, будет определяться номером стартовой точки. Каждый последующий элемент находят, как предыдущий, увеличенный на значение интервала выборки.

**Пример 4.6.** Воспользуемся данными из примера 4.4. В этом случае интервал выборки будет равен

$$\text{ИНТ} = (6558 - 3405) : 10 = 315. \quad (4.14)$$

Стартовая точка определяется умножением значения интервала на случайное число. Так, для графы 14 и строки 37 получим случайное число 0,3361, тогда стартовое значение будет равно (с округлением везде до целых чисел)

$$\text{СТ} = 315 \times 0,3361 + 3405 = 3511. \quad (4.15)$$

Номера документов, подлежащих проверке, находим, прибавляя к стартовому значению одинарный, двукратный, трехкратный и т.п. интервал значений ( $0 + 3511 = 3511$ ;  $315 + 3511 = 3826$ ;  $2 \times 315 + 3511 = 4141$  и т.д.).

Результаты можно представить в виде табл. 4.7.

Таблица 4.7

### Метод количественной выборки элементов по интервалам

Порядковый номер элемента выборки	Порядковый номер отобранного в выборку элемента совокупности
1	2
1	3 511
2	3 826
3	4 141
4	4 456
5	4 771
6	5 086
7	5 401
8	5 716
9	6 031
10	6 346

В первой графе таблицы приведены порядковые номера отобранных элементов, во второй — нумерация документов, сделанная клиентом. Точки в примерах 4.4 и 4.6 не совпадают и не могут совпасть, поскольку отбор элементов носит случайный характер.

**МЕТОД СТОИМОСТНОЙ ВЫБОРКИ ПО ИНТЕРВАЛАМ.** Если элементы совокупности имеют стоимостные значения, которые существенно различаются, рекомендуется применять *метод стоимостной выборки по интервалам*.

Для построения стоимостной выборки по интервалам изучаемые элементы должны иметь стоимостное выражение и должна существовать возможность определить стоимость нарастающим итогом.

Применяя данный метод, аудитор также должен определить:

- ◆ интервал выборки;
- ◆ стартовую точку выборки.

Интервал стоимостной выборки рассчитывают по формуле

$$\text{ИНТ} = \text{ОС} : \text{ЭВ}, \quad (4.16)$$

где ИНТ — интервал выборки;

ОС — общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении;

ЭВ — число элементов выборки (без учета элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов).

В отличие от формулы (4.12) интервал выборки в формуле (4.16) задается не в штуках, а в денежном измерителе.

Стартовую точку находят по формуле

$$\text{СТ} = \text{ИНТ} \times \text{СЧ}, \quad (4.17)$$

где СТ — стартовая точка;

СЧ — случайное число.

Здесь также, в отличие от формулы (4.13), стартовая точка задается не в штуках, а в денежном измерителе.

Числовое значение для первого элемента равно значению для стартовой точки. Числовое значение каждого последующего элемента равно предыдущему значению, увеличенному на значение интервала выборки. Следует отбирать элементы, в диапазон стоимости которых, рассчитанной нарастающим итогом, попадает соответствующее значение в денежном измерении.

**Пример 4.7.** Будем считать, что общее число элементов, которые могут быть проверены в данном разделе аудита, составляет 10, и нам следует отобрать из них методом стоимостной выборки по интервалам три элемента (обычно правила статистики неприменимы к таким малым числам элементов, это соотношение применяется здесь только для упрощенной иллюстрации описанного метода). Числовые данные примера приведены в табл. 4.8.

Таблица 4.8

**Отбор элементов методом построения стоимостной выборки по интервалам**

Порядковый номер элемента проверяемой совокупности	Значение элемента проверяемой совокупности	Суммарное денежное значение элемента совокупности нарастающим итогом	Элемент совокупности, попавший в выборку
1	2	3	4
1	7 327	7 327	
2	5 779	13 106	11 427
3	2 378	15 484	
4	311	15 795	
5	7 215	23 010	
6	5 742	28 752	26 985
7	8 764	37 516	
8	2 080	39 596	
9	1 171	40 767	
10	5 907	46 674	42 543

В первой графе расположены порядковые номера элементов совокупности; во второй — условные числовые значения элементов проверяемой совокупности (например, в тыс. руб.); в третьей приведены суммы стоимости всех элементов, расположенных выше по графе (например,  $13\ 106 = 7327 + 5779$ , а  $15\ 484 = 13\ 106 + 2378$  и т.д., также в тыс. руб.).

Интервал определяется как суммарная стоимость всех элементов, деленная на число элементов, которые предполагается отобрать:

$$\text{ИНТ} = 46\ 674 : 3 = 15\ 558 \text{ (тыс. руб.)}. \quad (4.18)$$

Для того чтобы определить стартовую точку, находим случайное число, например, для графы 22 и строки 13 таблицы случайных чисел получаем 0,7345. В этом случае стартовая точка имеет значение

$$\text{СТ} = 0,7345 \times 15\ 558 = 11\ 427 \text{ (тыс. руб.)}. \quad (4.19)$$

Первая точка (11 427 тыс. руб.) придется на второй элемент совокупности, поскольку по суммарной стоимости этот элемент занимает диапазон от 7327 до 13 106 тыс. руб. Вторая точка, имеющая значение 26 985 тыс. руб. ( $11\ 427 + 15\ 558 = 26\ 985$ ), придется на шестой элемент, ибо в соответствии с данными третьей графы он занимает диапазон от 23 010 до 28 752 тыс. руб. Третья точка имеет значение 42 543 тыс. руб. ( $26\ 985 + 15\ 558 = 42\ 543$ ), и она придется на десятый элемент таблицы.

Обычно речь идет о том, чтобы выбрать для проверки несколько десятков элементов из нескольких сотен или тысяч, поэтому важную роль при таком методе отбора играет возможность просуммировать стоимости всех изучаемых элементов, что получается только при использовании специальных компьютерных программ, в том числе и самим клиентом. Согласно теории вероятностей и математической статистике такой метод отбора дает более надежные результаты, чем метод количественной выборки по интервалам, и аудиторы должны стараться применять именно его, если только это возможно с практической точки зрения.

Документирование применяемого для отбора элементов выборки метода и порядка их отбора проводится в разделе 6 бланков из приложений 4.10 и 4.11. Необходимо также дать ссылку на рабочие документы, где описан порядок выбора элементов случайным образом или расчета интервала и значения для стартовой точки выборки по интервалам, т.е. указать номера страниц аудиторского файла, где находятся арифметические расчеты и таблицы, аналогичные табл. 4.6 — 4.8.

В заключение отметим, что обычно представительная выборка проводится на базе перечня элементов, из которого исключены элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы, а также элементы, которые были проверены при предыдущих (например, промежуточных) аудитах. Если аудитор по техническим причинам работает с общим перечнем и в ходе выбора элементов попадает на какой-нибудь из перечисленных выше элементов, ему нужно взять для проверки следующий неключевой элемент, не имеющий большой стоимости, и т.п.

### **Осуществление аудиторских процедур в ходе выборки**

На следующем этапе выборочной проверки аудитор имеет все необходимые данные для непосредственного осуществления аудиторских процедур в отношении элементов выборки.

Еще раз подчеркнем, что для выполнения проверки отобранных элементов очень важно четко сформулировать цели проведения аудиторских процедур и те критерии проверки статей бухгалтерской отчетности, верность которых должна быть подтверждена или опровергнута собранными аудиторскими доказательствами. Соответственно определяются методы получения аудиторских доказательств. Важно установить критерии и границы принимаемых во внимание погрешностей и ошибок.

В рабочих документах, фиксирующих проведение аудиторских процедур, должны перечисляться не только те элементы, в которых обнаружены ошибки, но и все проверенные элементы с соответствующими обозначениями, свидетельствующими о наличии или отсутствии нарушений.

Фактически выявленные в ходе выборочной проверки ошибки и расхождения фиксируются в соответствующих графах раздела 7 «Оценка ошибки» бланков приложений 4.10 и 4.11. Отдельно записываются результаты проверки элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов (в графах «А», «Б» и в графе разностей), отдельно — элементов представительной выборки (в графах «Г», «Д» и в графе разностей). В специальных графах следует привести ссылки на рабочие документы (РД), где зафиксированы ошибки и расхождения. По разделам следует подвести итоги (клетки «В» и «Е») с учетом того, что ошибки имеют разный знак (плюс или минус). Существуют два подхода к суммированию ошибок. Первый заключается в том, что допускается взаимная компенсация обнаруженных ошибок, второй — в отдельном суммировании ошибок, связанных с завышением и занижением значения счета. Аудитор должен подойти к выбору подхода творчески. Поскольку целью аудита является подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, ошибки, взаимно компенсирующиеся в пределах одной статьи баланса, казалось бы, не должны сказываться на достоверности отчетности в целом. Вместе с тем, например, в приложении (форма № 5) к балансу приводится не только значение стоимости основных средств всей организации, но и их разбивка по категориям. Если аудитор обнаружит, что в целом по балансу стоимость основных средств приведена практически верно, а по категориям есть существенное завышение в одном случае и существенное занижение в другом, он должен проанализировать, можно ли признать такую отчетность достоверной, умышленные ошибки или случайные, чем они вызваны, и т.п.

Отметим также, что в практике аудита редко встречаются разноименные и компенсирующие одна другую ошибки в пределах одного синтетического счета. Гораздо чаще ошибки в бухгалтерском учете имеют определенную тенденцию (либо завышение, либо занижение значений).

### **Анализ результатов выборочного исследования**

Последний этап выборочной проверки — анализ результатов выборки.

В соответствии с правилом (стандартом) [43, разд. 4] на этом этапе аудиторская организация обязана:

- ◆ анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- ◆ экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- ◆ оценить риски выборки.

Аудитор должен анализировать обнаруженные ошибки, выявляя их качественный аспект, т.е. сущность и причину, а также установить их влияние на другие участки аудита. Если ошибки общие и связаны с типом операций (например, регулярное неправомерное выделение НДС расчетным путем, применение неправильных индексов переоценки основных фондов и т.п.), производственными единицами и подразделениями, в отношении которых они допускаются, временем возникновения (например, замена опытного бухгалтера на время отпуска или болезни менее опытным специалистом), целесообразно разбить проверяемую совокупность на подсовкупности по соответствующим признакам и проверить каждую из них.

Как уже указывалось, выборка в аудите проводится в целях формирования мнения и выводов о свойствах всей проверяемой совокупности. Поэтому выявленные ошибки следует не только анализировать для определения их природы, но и экстраполировать результаты анализа на генеральную совокупность.

**Пример 4.8.** Если в отчетном периоде требуется оценить правильность оформления (наличие необходимых подписей руководства и т.п.) 1000 документов, а 30 выбранных надлежащим образом документов оформлены правильно, то естественно считать, что документы этого рода оформляются в целом правильно. Такой вывод с малой вероятностью может быть ошибочным, но он гораздо содержательнее, чем абсолютно верный вывод, ограниченный всего 30 документами.

Более сложная задача стоит перед аудитором, если в проверяемой совокупности обнаружены ошибки.

**Пример 4.9.** Если при проверке 30 документов аудитор обнаружил совокупную ошибку в 1 000 000 денежных единиц, а общее число документов — 3000 (в 100 раз больше), он может оценить общую ошибку генеральной совокупности документов в 100 000 000 денежных единиц, умножив фактически найденную ошибку на отношение общего числа элементов учета к проверенному их количеству. В международном стандарте аудита для этой процедуры существует специальный термин «проектирование ошибок» (projection of errors).

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

обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, учитываются в фактически найденном размере и распространению на всю совокупность не подлежат. Таким образом, полная прогнозная ошибка по результатам выборочной проверки складывается из прогнозной величины ошибки по результатам представительной выборки и фактически найденной величины ошибки по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам.

Для распространения ошибок, обнаруженных по элементам представительной выборки, на всю совокупность аудиторю 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 общая прогнозная величина ошибки по результатам представительной выборки. Стоимость всех элементов представительной совокупности равна стоимости всех элементов совокупности, уменьшенных на общую стоимость элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов, проверенных без применения случайной выборки.

Вышесказанное можно формализовать в следующем виде:

$$\text{ОШПП} = \text{ОШВ} \times (\text{ОС} - \text{ЭН} - \text{ЭК}) : \text{СЭВ} + \text{ОШНБ} + \text{ОШКЛ}, \quad (4.20)$$

- где ОШПП — полная прогнозная величина ошибок;
- ОШВ — фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке представительной выборки;
- ОС — общий объем проверяемой совокупности в денежном выражении;
- ЭН — суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости;
- ЭК — суммарное денежное значение ключевых элементов;
- СЭВ — суммарная стоимость элементов представительной выборки, фактически проверенных аудитором (принимается числовое значение, полученное экономическим субъектом до внесения корректировок по замечаниям аудитора);
- ОШНБ — фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке элементов наибольшей стоимости;
- ОШКЛ — фактическая величина ошибок, выявленная аудитором при проверке ключевых элементов.

Все показатели в формуле (4.20) должны быть выражены в денежном измерении.

Поэтапное проведение расчетов отражается в нижней части раздела 7 «Оценка ошибки» бланков из приложений 4.10 и 4.11.

**Пример 4.10.** Объем проверяемой совокупности ОС = 64 582 тыс. руб., стоимость элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов ЭН + ЭК = 4676 тыс. руб., уровень существенности — 5000 тыс. руб., оценка внутрихозяйственного риска — средний, риска средств контроля — средний, риска, связанного с наличием пересекающихся процедур, — высокий.

Допустим, что в ходе проверки аудитор рассмотрел элементы представительной выборки на общую сумму СЭВ = 595 тыс. руб., а сумма обнаруженных им ошибок составляет соответственно: ОШВ = 17 тыс. руб. и ОШЭН + ОШКЛ = 230 тыс. руб.

Полная прогнозная величина ошибки может быть рассчитана подстановкой данных в формулу (4.20):

$$\text{ОШПП} = 17 \times (64\,582 - 4676) : 595 + 230 = 1942 \text{ (тыс. руб.)}. \quad (4.21)$$

Поскольку уровень существенности составляет 5000 тыс. руб., полная прогнозная ошибка равна 39% от уровня существенности или 29% от степени точности.

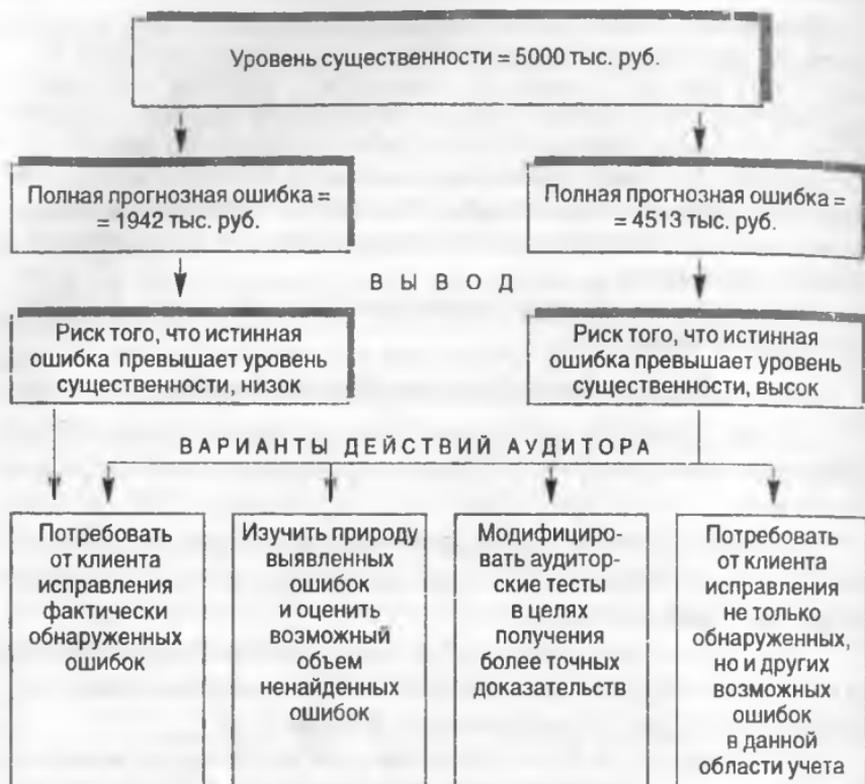
В зависимости от соотношения величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности возможны несколько вариантов дальнейших действий аудитора.

Если общая прогнозная ошибка больше уровня существенности, то очевидно, что аудитор не имеет достаточных доказательств для подтверждения достоверности проверяемой совокупности.

Если общая прогнозная ошибка меньше уровня существенности, то следует получить подтверждение, что истинная ошибка также не превышает уровня существенности (рис. 4.36).

Если полная прогнозная величина ошибки, полученная по результатам выборки, близка по порядку величины к уровню существенности или степени точности, особенно в том случае, когда выборочные проверки, проведенные в разных областях учета данного клиента, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине с уровнем существенности или превосходящую его, аудитору рекомендуется предпринять следующие действия:

- ◆ проанализировать причины возникновения ошибок и оценить возможный объем ненайденных ошибок;
- ◆ модифицировать аудиторские процедуры в целях получения более надежных данных (например, увеличить объем выборки);
- ◆ потребовать от клиента исправить фактически обнаруженные ошибки;
- ◆ потребовать от клиента исправить не только обнаруженные, но и другие возможные ошибки в данной области учета, после этого выборочно проверить другие элементы этого раздела учета.



**Рис. 4.36.** Схема действий аудитора по результатам сравнения полной прогнозная ошибки с уровнем существенности

Анализируя природу выявленных ошибок можно обнаружить, что все они продиктованы общей методической ошибкой. Исправление ошибок такого рода хотя и потребует много времени, но работникам бухгалтерии понятно, что и как нужно исправлять, а аудиторам — как проверить, внес ли клиент требуемые исправления.

Труднее действовать, если многочисленные ошибки являются следствием небрежности или некомпетентности и обусловлены различными причинами. В качестве одного из вариантов действий аудитором можно порекомендовать указать работникам бухгалтерии на ошибки, объяснить их причины и дать время на исправление. После этого аудитор должен еще раз проверить соответствующий участок учета, случайным образом отобрав для проверки другие элементы совокупности. Если и при этом спрогнозированные и обнаруженные ошибки будут существенно искажать бухгалтерскую отчетность клиента, аудитор обязан рас-

смотреть вопрос о подготовке по результатам аудита заключения, отличного от безусловно положительного.

Если обнаруженные (а главное, спрогнозированные) ошибки несущественны, аудитор может ограничиться указанием на них в письменной информации руководству проверяемой организации по результатам аудита, а при отсутствии других существенных ошибок и нарушений — подготовить клиенту безусловно положительное аудиторское заключение.

На заключительном этапе проведения выборки аудитор должен оценить риски выборки. При выборочных исследованиях всегда существует риск того, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основании выборочных данных, может отличаться от мнения по тому же вопросу, составленного на основании данных изучения всей проверяемой совокупности.

Риски выборки следует оценивать в двух областях: и при тестировании средств контроля, и при тестировании оборотов и сальдо по счетам (рис. 4.37). Причем в каждой области различают риски первого и второго рода.

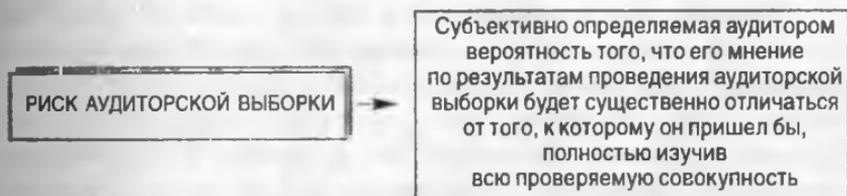


Рис. 4.37

При тестировании средств контроля *риск первого рода* означает вероятность оценки системы внутреннего контроля по результатам выборки как ненадежной, в то время как она в действительности надежна.

*Риск второго рода* имеет противоположную направленность — система внутреннего контроля по результатам выборки может быть оценена как надежная, в то время как в действительности она не обладает необходимой степенью надежности.

*Риск первого рода* при детальной проверке оборотов и сальдо по счетам связан с тем, что на самом деле проверяемая совокупность не содержит существенных неточностей отражения в бухгалтерском учете этих оборотов и сальдо, а по результатам применения выборочных процедур принято решение о наличии существенных неточностей.

*Риск второго рода* прямо противоположный: на основании изучения всей совокупности аудитор сделал бы пессимистический прогноз, а выборочный метод привел бы аудитора к оптимистическому мнению.

Последствия ошибок первого и второго рода весьма различны. Ошибка первого рода требует от аудитора или экономического субъекта дополнительной работы по уточнению факта и характера обнаруженных недостатков бухгалтерского учета или системы внутреннего контроля. После дополнительных исследований истина обычно устанавливается.

Ошибка второго рода ставит под сомнение результаты работы аудиторской фирмы. Например, может быть выдано положительное аудиторское заключение при наличии существенных неточностей отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Таким образом, аудитор должен не только тщательно планировать и проводить выборочные исследования, но и творчески подходить к интерпретации полученных результатов выборки.

#### **4.8. Распределение полномочий между членами группы специалистов в ходе выполнения аудиторского задания**

Качество аудита не в последнюю очередь зависит от грамотной организации работы аудиторов: *рационального распределения обязанностей* между ними в ходе проверки. Квалификация сотрудников, силами которых располагает аудиторская организация, как правило, различна. Безусловно, наличие в составе организации высококлассных специалистов укрепляет ее позиции на рынке. Однако какой бы заманчивой не казалась идея проведения аудиторских проверок силами только ведущих специалистов, она вряд ли осуществима не только из-за ограниченного числа таких специалистов, но и по причине экономической нецелесообразности такого подхода. Специалистов высокой квалификации в долгосрочной перспективе скорее привлечет выполнение стратегических, глобальных заданий, когда требуется задействовать интеллектуальный потенциал, нежели исполнение рутинных, однообразных операций. Это уже давно поняли на Западе. В российских же аудиторских организациях высококвалифицированные специалисты зачастую выполняют простейшие операции, которые могли бы выполнить менее квалифицированные сотрудники.

Природа аудита объективно обуславливает необходимость привлечения для участия в проверках исполнителей, обладающих различным набором профессиональных знаний и навыков. Обоснованный, продуманный подход к формированию групп аудиторов, организации их работы, распределению обязанностей между ними, созданию системы подотчет-

ности одних специалистов другим позволяет повысить качество работы, вследствие чего растет конкурентоспособность аудиторской организации.

Группа специалистов, работающая с конкретным экономическим субъектом, должна представлять иерархически организованную структуру, пример которой приведен на рис. 4.38.

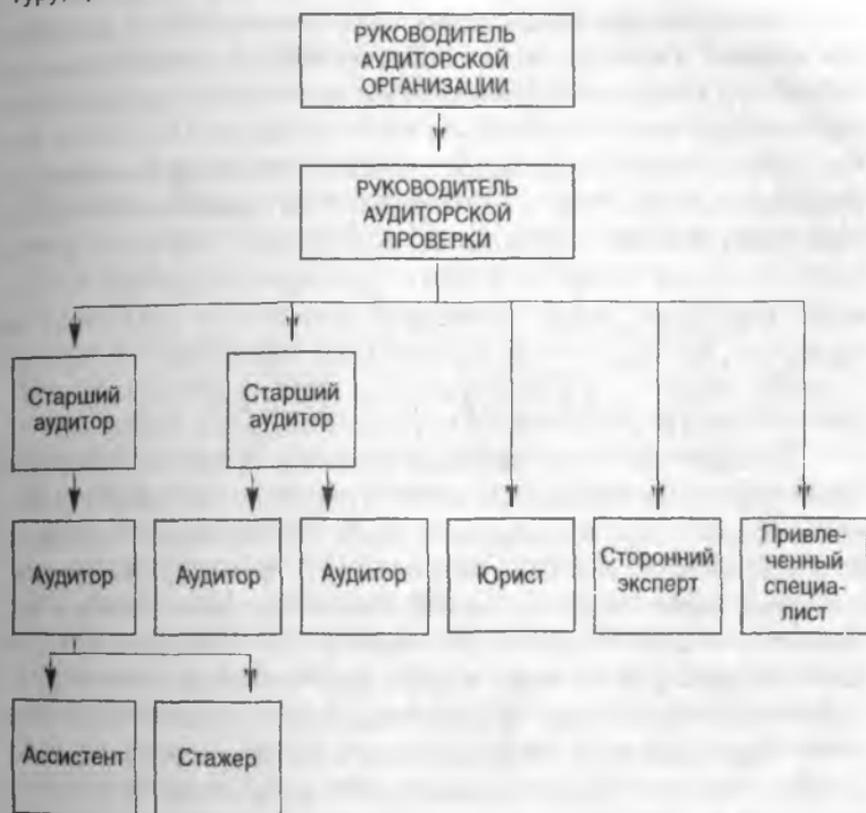


Рис. 4.38. Примерная схема соподчиненности группы аудиторов, работающих с экономическим субъектом средних размеров

Ниже мы рассмотрим организационную структуру и функциональные обязанности членов группы, осуществляющей аудиторскую проверку. Описываемая структура может быть рекомендована для применения в аудиторской организации средних размеров. Для небольших организаций эта структура может быть более простой, а для крупных — более сложной и разветвленной.

С точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, профессиональные сотрудники аудиторской организации могут быть подразделены на категории:

- ◆ руководители аудиторской организации;
- ◆ руководители аудиторских проверок;
- ◆ старшие аудиторы (руководители групп);
- ◆ рядовые участники аудиторских проверок.

Перечисленные категории не тождественны названиям должностей сотрудников аудиторской организации, предусмотренных штатным расписанием, и не обязательно должны совпадать с названиями таких должностей. Каждая категория определяет не положение сотрудника на служебной лестнице, а его функции, ответственность и полномочия при проведении конкретных аудиторских проверок. Например, должность — руководитель департамента, а категория с точки зрения выполняемых в ходе аудита функций — руководитель аудиторской организации; должность — старший эксперт, категория — руководитель аудиторских проверок. Безусловно, между занимаемой специалистом должностью и функциями, которые он может выполнять при проведении аудиторских проверок, существует определенная связь. Вряд ли целесообразно наделять стажера или ассистента функциями руководителя проверок.

С точки зрения осуществляемых в ходе аудита функций руководителем аудиторской организации является сотрудник, входящий в ее администрацию и (или) относящийся к числу собственников. В крупных организациях таких лиц может быть несколько: директор, заместители директора, директорá департаментов. Желательно, чтобы они были аттестованы по одной из аудиторских специализаций. Такой руководящий работник должен иметь право подписи аудиторского заключения, составляемого от имени аудиторской организации [9, предпоследний абз. п. 18]. Подразумевается, что руководитель аудиторской организации несет ответственность за работу организации в целом (и за качество работы) в соответствии с уставом данной организации, а значит, и за последствия ее действий как юридического лица.

Высокий уровень возложенной на руководителей аудиторской организации ответственности предопределяет и широкий спектр их полномочий. Руководитель должен проводить с потенциальным клиентом переговоры, предшествующие заключению договора на аудит. По результатам переговоров руководитель принимает решение о возможности аудита бухгалтерской отчетности конкретного экономического субъекта, учитывая всю имеющуюся в его распоряжении информацию, и вырабатывает стратегию поведения аудиторской организации в нестандартных, проблемных ситуациях. Например, если по результатам предварительного планирования ясно, что аудиторское заключение будет от-

лично от безусловно положительного, следует сразу определить, целесообразно ли проведение аудита у такого экономического субъекта. Руководитель аудиторской организации, принимая во внимание специфику предстоящей работы с конкретным клиентом, должен принимать активное участие в назначении руководителя проверки и комплектации группы аудиторов.

И наконец, руководитель аудиторской организации несет ответственность за выраженное в форме аудиторского заключения мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Поэтому он должен быть осведомлен обо всех существенных причинах, определивших содержание каждого выданного аудиторского заключения. Для подтверждения обоснованности, документального оформления выводов, послуживших базой для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, перед подписанием аудиторского заключения руководителю аудиторской организации целесообразно проверить аудиторский файл клиента. Степень доскональности такой проверки зависит от множества факторов начиная со специфики конкретного клиента и заканчивая уровнем квалификации сотрудников аудиторской организации, участвовавших в проверке. Некоторые рекомендации по данному вопросу приведены в гл. 7.

Аудиторские фирмы некоторых западных стран строятся в форме партнерства, что аналогично российской организационно-правовой форме полного товарищества. В этом случае партнеры западных аудиторских организаций несут по результатам деятельности этих фирм неограниченную ответственность, в том числе отвечают по убыткам своим личным имуществом. Партнер занимает верхнюю ступень иерархической лестницы, имеет большие материальные блага, если организация достигла успеха, наибольшие руководящие полномочия, но и несет наибольшие убытки в случае обоснованных претензий клиентов к качеству работы. Именно партнеры подписывают аудиторские заключения от имени организации и стараются принимать все меры, чтобы к выводам таких заключений не возникали претензии. Авторы этой книги приравнивают функции и ответственность российских руководителей, имеющих полномочия подписи аудиторских заключений от имени организации, к функциям и ответственности партнеров западных аудиторских фирм, хотя в России аудиторские организации обычно создают в форме обществ с ограниченной ответственностью. Ответственность совладельцев российских аудиторских организаций как физических лиц несколько меньше, чем у их западных коллег, а в ряде случаев можно быть совла-

дельцем аудиторской организации, не принимая непосредственного участия в ее работе.

Руководителем проверки является сотрудник аудиторской организации, которому поручена организация работы с конкретным экономическим субъектом и контроль за ее выполнением. Именно он несет ответственность за достижение баланса между затратами и качеством работ при выполнении конкретной аудиторской проверки. Поэтому руководитель проверки должен быть не только хорошим организатором, но и высококлассным профессионалом, что обуславливает обязательное наличие у него квалификационного аттестата аудитора. Руководитель проверки назначается руководителем аудиторской организации и подотчетен ему.

Руководитель проверки непосредственно руководит специалистами, занятыми в аудите конкретного экономического субъекта. Такое руководство осуществляется на всех стадиях проверки начиная с этапа планирования и заканчивая этапом формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Руководитель проверки утверждает общий план и программу аудита. Следовательно, он несет ответственность за: согласованные сроки и график проведения проверки; определение необходимого для этого бюджета времени и трудозатрат; правильный подбор специалистов и рациональное распределение обязанностей между ними; обоснованность установленных уровня существенности, степени аудиторских рисков и объема выборки; количество и качество планируемых к осуществлению аудиторских процедур; другие организационные и методические вопросы, связанные с планированием аудиторской проверки.

Чтобы рационально распределить обязанности между членами группы, руководитель должен иметь четкое представление об уровне их знаний, умения и навыков. Безусловно, опыт приобретается на практике. Однако, планируя проверку, нельзя рассчитывать, что начинающий специалист, поставленный в жесткие условия, превратится в течение одной проверки в ведущего аудитора. Любое чудо должно быть тщательно спланировано.

Руководитель аудиторской проверки должен:

- ◆ организовать текущий контроль работы исполнителей и хода аудита;
- ◆ постоянно следить за проведением работ в соответствии с утвержденными общим планом и программой аудита;

- ◆ своевременно выявлять и анализировать отклонения от планируемого порядка;

- ◆ в пределах предоставленных полномочий давать оценку возникающим нестандартным ситуациям и формировать профессиональное суждение относительно выхода из них;

- ◆ отвечать за документирование процесса аудиторской проверки, в частности, следить за соответствием рабочей документации, подготовленной по результатам аудита, правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям аудиторской организации;

- ◆ оперативно информировать руководителя аудиторской организации о ходе аудита и обо всех существенных фактах, которые могут повлиять на результаты аудита и выводы, сделанные по этим результатам.

Руководитель проверки не должен перестраховываться, обременяя вышестоящего специалиста излишней информацией: он должен выделить главное, не упустив существенного, определить критические точки — все это также требует высокого профессионализма. В целях стандартизации аудиторские организации для оформления необходимых сведений могут применять специально разработанный бланк, одна из возможных форм которого приводится в приложении к гл. 7.

Руководители крупных аудиторских проверок не занимаются непосредственным изучением документации и выполнением аудиторских процедур, а реализуют руководящие функции, хотя и должны разбираться во всех бухгалтерских, аудиторских и иных профессиональных вопросах.

С документами клиента работают старшие аудиторы, которые иногда действуют самостоятельно, а иногда руководят группами сотрудников, рядовыми аудиторами и ассистентами, выполняющими стандартизованную работу.

Старшему аудитору в ходе конкретной аудиторской проверки поручается руководить другими сотрудниками (сотрудником). Старший аудитор подотчетен руководителю аудиторской проверки и по отношению к нему является исполнителем.

В ходе проверки старший аудитор, как правило, несет ответственность за:

- ◆ подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;

- ◆ руководство работой подчиненных ему участников проверки и ее контроль.

Обычно старший аудитор подготавливает разделы программы аудита для себя и подотчетных ему специалистов. В этих разделах он

должен подробно описать сегменты аудита, планируемые тесты средств контроля, конкретные аудиторские процедуры и дать другие необходимые указания. Подготовленные таким образом разделы рассматривает и утверждает руководитель проверки. Затем старший аудитор проводит аудиторские процедуры и осуществляет текущий контроль работы подчиненных ему специалистов. По окончании аудиторских процедур старший аудитор оформляет результаты и выводы или контролирует, как они оформлены подчиненными ему сотрудниками.

В рамках своих полномочий старший аудитор должен: адекватно оценивать профессиональные знания и навыки подчиненных ему сотрудников; рационально распределять задания между ними и обеспечивать соответствующий контроль за качеством выполнения этих заданий; своевременно выявлять отклонения от программы аудита, возникновение обстоятельств, влияющих на уровень существенности и степень аудиторского риска; оперативно доводить, как мы уже говорили, до руководителя проверки существенную информацию, влияющую на результаты аудита и выводы, сделанные по этим результатам.

Рядовой участник проверки — это сотрудник, подотчетный старшему аудитору или непосредственно руководителю проверки и являющийся по отношению к данным лицам исполнителем (как правило, аудитор, младший аудитор, ассистент, стажер). Рядовые специалисты хотя и не относятся к техническому персоналу, но им не может быть доверена самостоятельная работа без руководства старшего аудитора. Но могут быть исключения, что зависит от степени сложности проверки. Например, при аудите бухгалтерской отчетности крупного клиента, финансово-хозяйственная деятельность которого сложна и многообразна, большую часть группы аудиторов можно составлять из высококлассных специалистов. Встречаются ситуации, когда стажеры и ассистенты прикомандировываются не к старшему, а к рядовому аудитору, который находится в подчинении у старшего аудитора.

Безусловно, груз ответственности, возлагаемой на рядовых сотрудников, несравнимо легче, чем тот, который несут вышестоящие специалисты. Однако качество проверки во многом зависит от профессионализма и ответственности конкретных исполнителей, ведь рабочие документы, содержащие информацию для принятия окончательного решения, должны быть четкими и ясными, а их оформляют рядовые сотрудники.

Рядовые участники проверки должны объективно оценивать свои возможности. В интересах общего дела им следует своевременно сооб-

щать старшему аудитору не только о выявленных отклонениях, но и о своих профессиональных сомнениях и пробелах в знаниях.

Соблюдение принципа подотчетности, строгое распределение функций, полномочий и ответственности позволяют четко организовать работу, избежать дублирования, досадных недоразумений и в общении между специалистами аудиторской организации, и в общении с клиентом. Например, нельзя допустить, чтобы один из членов группы аудиторов по собственному желанию и усмотрению сообщал сотрудникам проверяемого экономического субъекта какие-либо выводы и замечания или чтобы все члены группы бессистемно докладывали о результатах проделанной работы руководству аудиторской организации. Однако аудитор, участвующий в проверке, должен четко знать, к кому и в каком порядке он может обратиться за разъяснениями в проблемных ситуациях.

#### **4.9. Контроль качества работы в аудите**

Все меры по рациональной и грамотной организации процесса аудиторской проверки, применение специфических методов и приемов аудита призваны обеспечить высокий уровень качества оказываемых аудиторскими организациями услуг. Категория качества аудиторской проверки весьма субъективна. Однако, учитывая общественную значимость результатов аудиторской деятельности, на практике существует объективная необходимость выработки и применения определенных критериев оценки качества аудита. Можно утверждать, что аудит считается *качественным*, если он планировался и проводился в соответствии с общепринятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Соблюдение стандартов на этапе формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности в основном обеспечивается соблюдением установленных стандартов на предшествующих этапах аудиторской проверки.

Стандарты аудита должен соблюдать каждый исполнитель проверки при осуществлении конкретных действий. Поэтому во всех аудиторских организациях должна быть создана на постоянной основе система по контролю качества работы.

Особенности такой системы, ее содержание и затраты на нее зависят от ряда факторов, в частности:

- ◆ размера аудиторской организации (численность сотрудников);
- ◆ специализации аудиторской организации;
- ◆ организационной структуры аудиторской организации;

- ◆ наличия филиалов и обособленных подразделений аудиторской организации и их территориальной удаленности;

- ◆ экономической эффективности системы контроля качества (затраты, связанные с организацией и функционированием системы контроля качества, должны быть сопоставимы с получаемым от такой системы эффектом).

Мероприятия по обеспечению контроля качества должны осуществляться задолго до начала аудиторской проверки. Аудиторской организации следует заботиться о высоком уровне квалификации сотрудников — аудиторов, экспертов и привлекаемых специалистов. Для этого, во-первых, должны быть предусмотрены специальные кадровые процедуры. Штатное расписание организации может иметь многоступенчатую структуру с обязательным описанием предъявляемых к специалистам квалификационных требований. Это позволяет наделить специалистов должностными обязанностями в соответствии с уровнем их квалификации и четко определить перспективы служебного роста.

Целесообразно проводить квалификационные экзамены для лиц, принимаемых на работу. Экзамены (например, тестирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и права) могут проходить в несколько этапов. На первом этапе проводится общее тестирование для определения уровня знаний претендента и соответственно диапазона должностей, на которые он может претендовать. Поэтому в общий тест должны быть включены группы вопросов различной степени сложности. При оценке ответов следует установить границы минимальных знаний для каждого уровня. На втором этапе можно прибегнуть к углубленному тестированию в целях определения уровня знаний для каждой конкретной должности. Углубленное тестирование возможно и на первом этапе для лиц, претендующих только на определенные должности, например на должность ведущего специалиста.

Степень владения деловым русским языком (обязательное требование к образованию аудитора) проверяется посредством письменного опроса. Вопросы следует ставить таким образом, чтобы при ответе претендент смог проявить широту кругозора, способность обосновывать свою точку зрения. Другими словами, целесообразно задавать вопросы, на которые нет однозначных ответов. При оценке ответов на письменные вопросы нужно учитывать не только точность приводимых фактов, но и способность структурировать и систематизировать текст, логичность и стиль изложения.

Процесс опроса должен быть формализован. Обязанности по организации опросов следует возложить на технического сотрудника аудиторской организации. Уполномоченный сотрудник должен действовать строго в соответствии с утвержденными инструкциями, используя разработанные типовые тесты, вопросники, билеты. Опросный материал должен своевременно обновляться (актуализироваться), для чего в организации можно утвердить график тестирования этого материала ведущими специалистами.

Безусловно, невозможно обойтись без тщательно спланированного и подготовленного собеседования. Задаваемые вопросы не должны быть узкопрофессиональными. Важны, например, следующие моменты:

- ◆ как претендент понимает суть аудиторской деятельности, права и обязанности аудиторских организаций и их клиентов;
- ◆ каковы реакция и поведение претендента в нестандартных ситуациях (претенденту можно предложить проанализировать и оценить конкретную ситуацию, определить пути выхода из нее);
- ◆ каковы практический и теоретический опыт претендента в области аудита и причины ухода с предыдущих мест работы;
- ◆ каковы его планы, связанные с новым местом работы;
- ◆ готов ли претендент к разъездной работе;
- ◆ каковы семейные обстоятельства, могущие повлиять на выполнение служебных обязанностей, и др.

В настоящее время практикуется получение характеристик (обычно устных) с предыдущих мест работы. Однако культура делового общения в нашей стране находится в стадии становления и характеристики не всегда нейтральны, поэтому доверять стоит только руководству организаций, пользующихся общепризнанным авторитетом. Для аудитора также важна совместимость с коллегами, вследствие чего руководители многих аудиторских организаций считают целесообразным привлечение к собеседованиям профессиональных психологов.

Для каждого специалиста независимо от опыта его предыдущей работы важно устанавливать испытательный срок. В условиях формирующегося рынка прежние заслуги специалиста не всегда имеют для данной организации ту же цену, что для других организаций.

Помимо системы тщательного отбора кадров в аудиторской организации должна на постоянной основе действовать система повышения квалификации и переаттестации персонала. Эта система не заменяет действующую систему повышения квалификации, необходимую для продления аттестатов аудиторов, и не может быть заменена ею. В орга-

низации должен быть утвержден график проведения и тематика внутренних семинаров. Это могут быть, например, семинары по обучению определенного круга специалистов (от «ликбеза» для ассистентов и стажеров до семинаров по профессиональному обмену опытом для ведущих специалистов), семинары по проблемным актуальным вопросам и круглые столы с участием всех желающих сотрудников организации из числа занятых в аудите.

Очевидно, что работа по повышению квалификации должна быть тщательно спланирована и хорошо организована. В небольших организациях координация такой работы может быть возложена на одного сотрудника, в крупных и средних организациях — на специальное подразделение.

Как показывает практика западных аудиторских фирм, подготовка и проведение внутрифирменных семинаров является одной из должностных обязанностей всех специалистов фирмы. Качество и сложность таких работ учитывается при продвижении по служебной лестнице<sup>34</sup>, поэтому все сотрудники тщательно к ним готовятся. Сначала специалист заявляет тематику семинара и группу слушателей, на которых он рассчитан. После утверждения тематики семинара руководством фирмы он подбирает комплект материалов для преподавателя и слушателей и представляет эти материалы на согласование в соответствующий отдел. Только после прохождения перечисленных процедур специалист проводит семинар.

Для многих российских аудиторских организаций такая практика — дело будущего. На этапе становления аудита не многие могут позволить себе отвлекать специалистов от производственного процесса. Поэтому семинары часто проводятся силами приглашенных преподавателей, которые, к сожалению, не всегда могут учитывать специфику деятельности аудиторской организации, подготовленность и интересы слушателей. Кроме того, для распространения внутрифирменного опыта и решения конкретных проблем необходимы семинары, проводимые специалистами организации.

Эффективность действующей системы повышения квалификации должна подтверждаться внутрифирменной системой переаттестации. Переаттестацию следует проводить на периодической основе (один-два раза в год); она призвана подтверждать наличие у сотрудников опреде-

---

<sup>34</sup> Эта деятельность дополнительно не оплачивается и, включая подготовку материалов, выполняется в рабочее время.

ленного уровня знаний, навыков и умения, соответствующих занимаемой должности. Процесс переаттестации может быть формализован аналогично процессу приема на работу. Очевидно, что в расчет должны уже приниматься как количественные<sup>35</sup>, так и качественные показатели работы специалиста в аудиторской организации. Результатом аттестации может быть не только вывод о необходимости продвижения сотрудника по служебной лестнице, но и вывод о соответствии занимаемой должности или о необходимости понижения в должности. Причины последней ситуации нужно тщательно проанализировать. От этого зависят принимаемые меры. Следует разобраться, ухудшилось качество работы сотрудника из-за халатного отношения к своим обязанностям или это связано, например, с болезнью. Организация могла также повысить профессиональные требования и не скорректировать должным образом систему обучения и повышения квалификации.

В приложении 4.13 приведена примерная форма анкеты, которую в ходе внутрифирменной аттестации заполняют на каждого профессионального сотрудника вышестоящие руководители. Порядок заполнения анкеты таков: качества сотрудника оценивают в баллах от 1 до 10 по приведенным в анкете критериям. Полученный балл умножают на коэффициент из графы 5 и результат записывают в графу 6. Данные граф 5 и 6 подытоживают и делают расчет по формуле, которая дана в том же бланке.

Коэффициенты из графы 5 предназначены для того, чтобы учесть относительную важность параметров оценки специалиста. Например, знание иностранного языка (коэффициент 2) имеет в 2,5 раза меньшую важность, чем такие показатели, как сфера ответственности или качество выполняемых работ (коэффициент 5). Если аудиторская организация планирует участвовать в совместных проектах с иностранными фирмами, знанию иностранного языка может быть присвоен более высокий коэффициент.

Расчет баллов по формуле (деление суммы баллов на сумму коэффициентов и умножение на 10) необходим для того, чтобы теоретически лучший балл по итогам анкеты был равен 100. Такой подход позволяет сопоставлять данные аттестационных анкет за разные годы (значения коэффициентов и число вопросов в анкетах могут различаться, но итоговый балл всегда будет находиться в диапазоне от 10 до 100).

<sup>35</sup> Важным количественным показателем, отражающим эффективность работы каждого сотрудника, является доля времени, отработанного на клиента (и «выставленного» в счете клиенту на оплату), в общем объеме рабочего времени на данной неделе, в месяце или квартале.

Хотя оценка качества специалиста — субъективный процесс, анкеты, особенно если проанализировать и усреднить данные разных оценивающих и за различные периоды, позволяют вычислить кандидатов на возможное увольнение и заметить сотрудников, достойных продвижения по службе.

Каждой аудиторской организации необходимо применять на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов. При разработке таких процедур следует принимать во внимание факторы широкого спектра, например:

- ◆ необходимость соблюдения независимости аудиторской организации;
- ◆ нейтрализацию давления на аудиторскую организацию со стороны третьих лиц при проведении проверки и формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- ◆ наличие у аудиторской организации необходимых и достаточных ресурсов для квалифицированного аудита;
- ◆ репутацию потенциального клиента и его руководителей.

Одним словом, аудиторской организации следует принять все меры для того, чтобы не брать на себя заведомо неисполнимые обязательства и не вступать в деловые отношения с партнерами, обладающими сомнительной репутацией.

Если же аудиторская организация согласилась на проведение аудита, то она должна контролировать качество работ на всех этапах аудиторской проверки.

Специалисты аудиторской организации должны соблюдать принципы независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики.

Как указывалось в пункте 4.8, залогом успеха является грамотное распределение полномочий и ответственности между членами группы аудиторов. Иерархия сотрудников в ходе аудита должна соответствовать их профессиональным качествам. Порядок распределения функций между сотрудниками должен быть формализован во внутрифирменных стандартах или инструкциях. В них определяются лица, на которых могут быть возложены функции по руководству аудиторской проверкой, а также профессиональные качества, которыми должны обладать такие специалисты. Очевидно, что они должны иметь квалификационные аттестаты аудитора в соответствующей области аудита (общий, страховой, банковский и т.д.). Должны также учитываться стаж работы, опыт участия в аудите, профессиональные знания и организационные навыки специалиста.

Качество выполняемых в ходе аудита работ контролируется посредством направляющих указаний и проверки выполненной работы.

Направляющие указания, выдаваемые старшим аудиторами и рядовым участникам проверки, включают в себя следующую информацию [44а, п. 4.3]:

- ◆ об обязанностях этих специалистов;
- ◆ о целях процедур, которые надлежит выполнять специалистам;
- ◆ об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта;
- ◆ о возможных проблемных вопросах в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

Члены группы аудиторов (специалисты), осуществляющие текущий контроль, должны следить за соответствием квалификационного уровня участников аудита степени сложности поручаемых им заданий и тем, правильно ли поняты исполнителями направляющие указания, соответствует ли выполняемая ими работа общему плану и программе аудита.)

К текущему контролю относятся также мероприятия по своевременному выявлению и оценке существенных проблемных ситуаций в областях бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и других сопряженных областях. После оценки влияния выявленных отклонений на результаты аудита уполномоченный сотрудник должен принять решение о корректировке общего плана и программы аудита.

В аудиторской организации должна быть разработана система действий специалистов в случае выявления нестандартных ситуаций, например система оперативного консультирования сотрудников. Если в рамках группы аудиторов не может быть найден выход из проблемной ситуации, то к принятию решения следует привлекать сотрудников специальных отделов аудиторской организации, узких специалистов и сторонних консультантов.

Результаты работы каждого исполнителя проверяют сотрудники с более высоким профессиональным уровнем. Основное внимание проверяющий должен обратить на выяснение следующих моментов:

- ◆ выполнялась ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;
- ◆ все ли цели аудиторских процедур достигнуты в ходе аудита;
- ◆ все ли существенные отклонения, выявленные в ходе аудита, надлежащим образом описаны, квалифицированы, оценены, прояснены и нашли свое отражение в выводах аудиторов;

♦ обоснованы ли выводы аудиторов и базируются ли они на полученных в ходе проверки необходимых и достаточных аудиторских доказательствах;

♦ отражены ли должным образом в рабочих документах проделанная работа и ее результаты.

Получение указанной информации достигается путем проверки на регулярной основе рабочей документации (аудиторских файлов). В аудиторских организациях для контроля результатов проверки могут быть предусмотрены различные схемы. Например, в небольших организациях можно поручать руководителям одних проверок периодическое изучение файлов по результатам других аудиторских проверок. В средних и крупных организациях проверку качества оформления аудиторских файлов можно поручить специальному подразделению или уполномочить на это определенного сотрудника.]

Хотим еще раз напомнить, что в соответствии с правилом (стандартом) «Документирование аудита» [47, п. 4.4] сотрудники, проверяющие результаты работы, обязаны поставить на изучаемых рабочих документах свою подпись либо легко идентифицируемое условное обозначение. Практически во всех типовых бланках рабочей документации аудита должны быть предусмотрены такие реквизиты, как дата, подпись и расшифровка фамилии исполнителя, дата, подпись и расшифровка фамилии проверяющего. Подпись проверяющего означает, что он разделяет ответственность исполнителя за результаты работы, причем иногда ответственность проверяющего выше, чем рядового исполнителя (нельзя говорить всерьез об ответственности вчерашнего студента, впервые вышедшего на аудит, и это должны понимать те, кто поручает ему работу и контролирует ее). При необходимости проверяющие могут дать в рабочих документах оценку действий исполнителей, привести соответствующие замечания, комментарии и рекомендации.

Целесообразно использовать специальные анкеты, заполняемые по итогам конкретного аудиторского задания руководителями и старшими аудиторами, с оценкой качества работы подчиненных им исполнителей. Пример такой анкеты приведен в приложении к гл. 7. Полезно также проводить анкетирование в обратном направлении, т.е. обобщать мнения исполнителей о качестве работы старших аудиторов и руководителей проверки. Понятно, что такое анкетирование принесет желаемые результаты, только если в аудиторской организации неукоснительно соблюдаются требования конфиденциальности и профессиональной этики.

Одним из способов контроля качества результатов аудиторской работы является изучение замечаний и отзывов клиентов. Получение та-

кого рода информации может быть формализовано (например, путем применения специально разработанных вопросников), а может проводиться неформально (например, путем устных переговоров с клиентом, результаты которых должны в обязательном порядке протоколироваться). Сотрудники, на которых возложена обязанность ведения устных переговоров, должны иметь четкие установки и обладать чувством такта, чтобы не превратить эти переговоры в обмен сплетнями.

Отметим, что результаты работы следует контролировать не только по окончании аудита, но и на стадии его проведения. В ходе выполнения аудита сотрудники, ответственные за проверку результатов работы, обязаны на регулярной основе выполнять следующие действия:

- ◆ следить за ходом выполнения общего плана и программы аудита;
- ◆ оценивать уровень внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения, при необходимости корректировать общий план и программу аудита;
- ◆ следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных посредством аудиторских процедур;
- ◆ проверять обоснованность и правильность выводов, сформулированных в процессе проверки;
- ◆ выявлять и оценивать степень воздействия обнаруженных в ходе аудита отклонений и рекомендуемых в этой связи корректировок на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В аудиторской организации должны быть предусмотрены мероприятия по проверкам надежности и эффективности системы контроля качества работы. Руководство аудиторской организации или уполномоченные сотрудники, отвечающие за организацию системы контроля качества работы, должны регулярно анализировать, какие средства контроля качества достигают цели, а какие — нет, какие из применяемых средств эффективны, а какие не оправдывают затраты, производимые в связи с их организацией. Поэтому такие факты подлежат тщательному изучению с точки зрения их объективности и достоверности.

Классический аудит — сильно бюрократизированный вид деятельности. Опыт показывает, что использование разнообразных бланков рабочих документов на первом этапе вызывает у исполнителей и проверяющих реакцию отторжения и сильное желание заполнять бланки формально: бездумно ставить в соответствующих клеточках отметки, что у клиента все в порядке, подписывать все рабочие документы, не вникая особенно в детали, набивать аудиторский файл первыми попавшимися под руку ксерокопиями первичных документов клиента — была бы папка потолще. При этом аудит часто проводится по старинке, бессистемно.

Все это неизбежно, если ответственность не распределена между исполнителями и отсутствует необходимая обратная связь. При обнаружении любых ошибок необходимо искать причины и виновных при помощи аудиторского файла. Только тогда аудиторский файл из ненужного бюрократического изобретения превратится в полезный рабочий инструмент.

В западной практике широко применяют взаимопроверки партнерами или менеджерами (руководителями проверок) аудиторских файлов на выборочной основе. Оперативной и сплошной проверке обычно подлежат все файлы, по данным которых клиенту предполагается выдать аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного. Остальные аудиторские файлы проверяются выборочно, причем зачастую спустя некоторое время после завершения аудита (например, в период сезонного спада нагрузки у аудиторов). Основываясь на опыте работы, можно порекомендовать на этапе организации системы документирования аудита проводить сплошную взаимопроверку всех аудиторских файлов. Это, конечно, усложнит работу специалистов, но позволит получить аудиторские файлы хорошего качества.

Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения каждого ее специалиста. Целесообразно разработать специальную инструкцию по этим вопросам и периодически проводить по ним внутрифирменные семинары.

Большую роль в повышении качества работы аудиторских организаций играет внешний контроль. Качество в первую очередь контролируют пользователи аудиторских заключений, которые могут обращаться с исками к аудиторской организации и направлять свои претензии в соответствующие ЦАЛАКИ.

В экономически развитых странах все аудиторские организации периодически подвергаются проверке, которую проводят комиссии соответствующих сторонних организаций. Это, как правило, общественные организации аудиторов, которые строго следят за репутацией представителей своей профессии, в некоторых случаях — государственные органы. Такая проверка начинается с оценки внутрифирменной системы контроля качества работ. Если внутрифирменная система контроля оказывается неудовлетворительной, то проверяются рабочие документы (аудиторские файлы) или проводятся серьезные процедуры проверки результатов деятельности аудиторских организаций по существу.

В России, как и на Западе, аудиторские фирмы должны иметь систему внутреннего контроля. Рост общественного признания и престижности профессии аудитора обусловит необходимость создания системы контроля качества со стороны внешних организаций.

## Приложение 4.1

## Бухгалтерский баланс предприятия\*

(ден. ед.)

АКТИВ	Код строки	На начало года	Удельный вес в % к валюте баланса	На конец года	Удельный вес в % к валюте баланса
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
Нематериальные активы (04, 05), в том числе:	110	38 473	0	32 241	0
организационные расходы	111				
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные, аналогичные с перечисленными права и активы	112				
Основные средства (01, 02, 03), в том числе:	120	1 010 601	13	5 840 996	75
земельные участки и объекты природопользования	121				
здания, сооружения, машины и оборудование	122				
Незавершенное строительство (07, 08, 61)	130	5 332 730	69	254 118	3
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82), в том числе:	140	30 350	0	33 442	0
инвестиции в дочерние общества	141				
инвестиции в зависимые общества	142				
инвестиции в другие организации	143	30 350	0	33 442	0
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144				
прочие долгосрочные финансовые вложения	145				
Прочие внеоборотные активы	150				
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>	<b>6 412 153</b>	<b>83</b>	<b>6 160 796</b>	<b>79</b>
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
Заласы, в том числе:	210	227 802	3	234 865	3
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211	225 908	3	232 543	3
животные на выращивании и откорме (11)	212				

\* В приложениях 4.1—4.13 и приложениях к последующим главам примеры условные, а формы документов примерные.

Продолжение

АКТИВ	Код строки	На начало года	Удельный вес в % к валюте баланса	На конец года	Удельный вес в % к валюте баланса
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 16)	213				
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214				
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215				
товары отгруженные (45)	216				
расходы будущих периодов (31)	217	1 895	0	2 323	0
прочие запасы и затраты	218				
НДС по приобретенным ценностям (19)	220	280 450	4	247 449	3
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты),	230				
в том числе:					
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231				
векселя к получению (62)	232				
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233				
авансы выданные (61)	234				
прочие дебиторы	235				
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты),	240	725 715	9	719 023	9
в том числе:					
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241	717 076	9	706 297	9
векселя к получению (62)	242				
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243				
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75)	244				
авансы выданные (61)	245				
прочие дебиторы	246	8 639	0	12 726	0
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82),	250			5 472	0
в том числе:					
инвестиции в зависимые общества	251				
собственные акции, выкупленные у акционеров	252				
прочие краткосрочные финансовые вложения	253			5 472	0

Продолжение

АКТИВ	Код строки	На начало года	Удельный вес в % к валюте баланса	На конец года	Удельный вес в % к валюте баланса
Денежные средства,	260	87 385	1	113 682	1
в том числе:					
касса (50)	261	11 980	0	805	0
расчетные счета (51)	262	68 432	1	91 615	1
валютные счета (52)	263	6 973	0	3 262	0
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264	1	0	18 000	0
Прочие оборотные активы	270	1 510	0	5 358	0
ИТОГО по разделу II	290	1 322 861	17	1 325 848	17
<b>III. УБЫТКИ</b>					
Непокрытые убытки прошлых лет (88)	310				
Непокрытый убыток отчетного года	320	X		266 180	3
ИТОГО по разделу III	390			266 180	3
<b>БАЛАНС</b> (сумма строк 190 + 290 + 390)	<b>399</b>	<b>7 735 013</b>	<b>100</b>	<b>7 752 824</b>	<b>100</b>

ПАССИВ	Код строки	На начало года	Удельный вес в % к валюте баланса	На конец года	Удельный вес в % к валюте баланса
--------	------------	----------------	-----------------------------------	---------------	-----------------------------------

**IV. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ**

Уставный капитал (85)	410	15 000	0	15 000	0
Добавочный капитал (87)	420	375 449	5	375 449	5
Резервный капитал (86),	430			3 750	0
в том числе:					
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	431				
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432			3 750	0
Фонды накопления (88)	440	20 500	0	20 500	0
Фонды социальной сферы (88)	450				
Целевые финансирование и поступления (96)	460				
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470	172 586	2	168 836	2
Нераспределенная прибыль отчетного года	480	X			
ИТОГО по разделу IV	490	583 535	8	583 535	8

**V. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ**

Заемные средства (92, 95),	510	3 045 767	39	3 165 645	41
в том числе:					
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511	3 045 767	39	3 165 645	41

Продолжение

ПАССИВ	Код строки	На начало года	Удельный вес в % к валюте баланса	На конец года	Удельный вес в % к валюте баланса
прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512				
Прочие долгосрочные пассивы	520				
ИТОГО по разделу V	590	3 045 767	39	3 165 645	41
<b>VI. КРАТКОСРОЧНЫЕ ПАССИВЫ</b>					
Заемные средства (90, 94), в том числе:	610				
кредиты банков	611				
прочие займы	612				
Кредиторская задолженность, в том числе:	620	4 103 428	53	4 002 942	52
поставщики и подрядчики (60, 76)	621	1 782 140	23	1 625 267	21
векселя к уплате (60)	622	1 854 148	24	1 885 483	24
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623				
по оплате труда (70)	624	20 254	0	36 605	0
по социальному страхованию и обеспечению (69)	625	13 011	0	27 290	0
задолженность перед бюджетом (68)	626	178 055	2	175 176	2
авансы полученные (64)	627	190 667	2	189 503	2
прочие кредиторы	628				
Расчеты по дивидендам (75)	630				
Доходы будущих периодов (83)	640				
Фонды потребления (88)	650				
Резервы предстоящих расходов и платежей (89)	660	2 284	0	703	0
Прочие краткосрочные пассивы	670				
ИТОГО по разделу VI	690	4 105 712	53	4 003 645	52
<b>БАЛАНС</b> (сумма строк 490 + 590 + 690)	699	7 735 013	100	7 752 824	100

## Приложение 4.2

## Отчет о прибылях и убытках предприятия

(ден. ед.)

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	3 486 856	2 361 128
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	020	2 307 623	1 579 890
Коммерческие расходы	030	54 492	27 375
Управленческие расходы	040	372 620	106 545
Прибыль (убыток) от реализации (строки 010 – 020 – 030 – 040)	050	752 123	647 317
Проценты к получению	060	—	—
Проценты к уплате	070	—	—
Доходы от участия в других организациях	080	—	—
Прочие операционные доходы	090	624 856	273 562
Прочие операционные расходы	100	940 171	650 331
Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности (строки 050 + 060 – 070 + 080 + 090 – 100)	110	436 808	270 548
Прочие внереализационные доходы	120	3 379	10 409
Прочие внереализационные расходы	130	9 041	428
Прибыль (убыток) отчетного периода (строки 110 + 120 – 130)	140	431 146	280 529
Налог на прибыль	150	152 153	118 176
Отвлеченные средства	160	545 173	58 468
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (строки 140 – 150 – 160)	170	–266 180	103 885

## Приложение 4.3

## Оборотно-сальдовый баланс предприятия

Код счета	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
01	6 459 111	0	56 109	3 056	6 512 164	0
02	0	508 456	459	163 172	0	671 169
04	60 784	0	0	0	60 784	0
05	0	25 467	0	3 075	0	28 542
06	30 350	0	3 091	0	33 441	0
08	278 103	0	32 124	56 109	254 118	0
10	198 123	0	369 476	335 055	232 543	0
12	149 587	0	39 408	0	188 995	0
13	0	149 587	0	39 408	0	188 995
19	264 442	0	176 946	193 940	247 449	0
20	0	0	1 269 792	1 269 792	0	0
26	0	0	200 248	200 248	0	0
31	1 894	0	2 187	1 759	2 323	0
43	0	0	42 337	42 337	0	0
46	0	0	2 276 325	2 276 325	0	0
47	0	0	3 712	3 712	0	0
48	0	0	299 427	299 427	0	0
50	197	0	1 087 527	1 086 919	805	0
51	74 930	0	1 955 362	1 938 677	91 615	0
52	202	0	296 684	293 625	3 261	0
57	25 000	0	842 845	849 845	18 000	0
58	0	0	10 472	5 000	5 472	0
60	0	1 871 542	123 224	137 165	0	1 885 483
62	565 694	0	1 597 896	1 548 109	615 480	0
63	0	2 032	10 098	8 066	0	0
64	0	171 723	1 801 406	1 819 186	0	189 502
67	0	53 526	56 657	66 750	0	63 620
68	0	168 932	816 856	819 729	0	171 806
69	0	20 972	70 574	76 892	0	27 289
70	0	36 296	190 078	190 386	0	36 605
71	1 294	0	53 921	51 034	4 180	0
73	6 151	0	0	975	5 176	0
76	0	1 638 370	1 747 662	1 643 743	0	1 534 451
80	0	170 354	130 530	391 321	0	431 146
81	419 688	0	277 638	0	697 326	0
84	2 103	0	3 254	0	5 357	0
85	0	15 000	0	0	0	15 000
86	0	0	0	3 750	0	3 750
87	0	375 448	0	0	0	375 448
88	0	193 086	3 750	0	0	189 336
89	0	1 875	20 060	18 888	0	703
92	0	3 134 985	0	30 660	0	3 165 645
<b>ИТОГО</b>	<b>8 537 649</b>	<b>8 537 649</b>	<b>15 868 131</b>	<b>15 868 131</b>	<b>8 978 485</b>	<b>8 978 485</b>

## Приложение 4.4

### Запрос контрагенту экономического субъекта о подтверждении сальдо взаиморасчетов

Бланк или угловой штамп  
экономического субъекта

Официальное наименование контрагента  
Фамилия, имя, отчество  
ответственного лица

Исходящий № [...],  
дата подписания

Глубокоуважаемый [...],

в связи с обязательной ежегодной аудиторской проверкой, которую проводит в нашей организации аудиторская организация [...], и в соответствии с п. 4.5 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» просим Вас незамедлительно предоставить в распоряжение наших аудиторов информацию, касающуюся наших с Вами взаиморасчетов по [поставкам продукции, оказанию услуг и т.п.] по состоянию на [дата].

Данную информацию просим Вас подготовить по форме, прилагаемой к настоящему письму, и передать не позже [дата] в [наименование аудиторской организации] на имя [фамилия, имя, отчество, должность ответственного лица аудиторской организации] в форме [факсимильной связи, письмом, с нарочным и т.п.] по следующим реквизитам [адрес, номер факса и т.п.].

В случае задержки или невыполнения нашей просьбы у нашей организации могут возникнуть проблемы во взаимоотношениях с нашими аудиторами.

Заранее благодарим Вас за оперативный ответ.

Руководитель экономического субъекта

[подпись, полностью фамилия, имя, отчество, должность, печать организации]

Бланк или угловой штамп  
организации-контрагента

Официальное наименование  
аудиторской организации  
Фамилия, имя, отчество  
ответственного лица

Конфиденциально

Исходящий № [...],  
дата подписания

Глубокоуважаемый [...].

в соответствии с запросом [наименование экономического субъекта] в наш адрес, исходящий № [...] от [дата], направляем Вам информацию об отраженной по нашему бухгалтерскому учету кредиторской задолженности данному экономическому субъекту по состоянию на [дата].

№ п/п	Номер договора, контракта, счета-фактуры и т.п.	Предмет договора, контракта, счета-фактуры и т.п.	Планируемый срок уплаты	Сумма	Комментарий
1					
2					
...					
	<b>Итого</b>				

Данная информация является конфиденциальной и может быть использована исключительно для целей проводимого Вами аудита.

Руководитель организации-контрагента  
[подпись, полностью фамилия, имя, отчество, должность, печать организации]

**Приложение 4.5****Запрос банку, обслуживающему экономический субъект,  
подлежащий аудиту,  
о подтверждении остатков по счетам на конец финансового года**

Бланк или угловой штамп  
экономического субъекта

Официальное наименование  
кредитного учреждения  
Фамилия, имя, отчество  
ответственного лица

Исходящий № [...],  
дата подписания

Глубокоуважаемый [...],

в связи с обязательной ежегодной аудиторской проверкой, которую проводит в нашей организации аудиторская организация [...], и в соответствии с п. 4.5 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» просим Вас незамедлительно предоставить в распоряжение наших auditors информацию, касающуюся сальдо по всем счетам, открытым нами в Вашем банке, по состоянию на [дата].

Данную информацию просим Вас подготовить по форме, прилагаемой к настоящему письму, и передать не позже [дата] в [наименование аудиторской организации] на имя [фамилия, имя, отчество, должность ответственного лица аудиторской организации] в форме [факсимильной связи, письмом, с нарочным и т.п.] по следующим реквизитам [адрес, номер факса и т.п.].

В случае задержки или невыполнения нашей просьбы у нашей организации могут возникнуть проблемы во взаимоотношениях с нашими аудиторами.

Заранее благодарим Вас за оперативный ответ.

Руководитель экономического субъекта  
[подпись, полностью фамилия, имя, отчество, должность, печать организации]

Бланк или угловой штамп  
кредитной организации

Официальное наименование  
аудиторской организации  
Фамилия, имя, отчество  
ответственного лица

Конфиденциально

Исходящий № [...],  
дата подписания

Глубокоуважаемый [...],

в соответствии с запросом [наименование экономического субъекта] в наш адрес исходящий № [...] от [дата] направляем Вам запрошенную информацию.

1. Сальдо по всем счетам данного экономического субъекта по состоянию на конец дня [дата].

№ п/п	Наименование счета	Валюта счета	Номер счета	Сальдо	Комментарий
1					
2					
...					

2. Информация о счетах, открытых данным экономическим субъектом в нашем банке, закрытых им до отчетной даты.

№ п/п	Наименование счета	Валюта счета	Номер счета	Дата закрытия	Комментарий
1					
2					
...					

3. Информация об иных активах, переданных данным экономическим субъектом в наш банк для сохранения.

№ п/п	Наименование	Номинал/стоимость	Комментарий
1			
2			
...			

Данная информация является конфиденциальной и может быть использована исключительно для целей проводимого Вами аудита.

Руководитель кредитной организации  
[подпись, полностью фамилия, имя, отчество, должность, печать кредитной организации]

## Приложение 4.6

### Примерный перечень рабочих документов аудиторской организации\*

1. Информация относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта.
2. Извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных юридических документов (договоров, контрактов, протоколов и т.п.).
3. Материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита.
4. Записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документооборота или их комбинации).
5. Анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.
6. Анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта.
7. Записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и результатах таких процедур.
8. Материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудитором, контролировалась аудитором.
9. Сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры.
10. Копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с аудитом экономического субъекта.
11. Копии переписки или записи обсуждений во время встреч с клиентом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия его проведения.
12. Письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта.
13. Выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита.
14. Копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта.

\* Перечень взят из приложения 1 к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

## Приложение 4.7

### Лист блокнота аудитора

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации										*		
Клиент _____ Отчетный период _____					Сегмент аудита _____ _____							
Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____ _____					Содержание документа _____ _____							
Заполнено с _____ по _____ **					Проверил (Ф.И.О., подпись) _____ Дата проверки документа _____							
***												

\* Поле предназначено для нумерации листов.

\*\* Может указываться время проведения соответствующих процедур. Такие данные удобны для сопоставления с табелем рабочего времени аудиторов.

\*\*\* Разделяется так, как удобно для занесения цифр (на шесть, восемь или более граф) до конца листа.

Рабочий документ аудитора для оформления согласия клиента  
на ксерокопирование первичных документов

Аудиторская фирма «Горизонт»				V-A 3-12-1	
Клиент: ООО «Агат»		Сегмент аудита:			
Отчетный период: по 31.12.19x7 г.		аудит цикла оплаты			
Исполнитель (Ф.И.О., подпись): Иванов Ассистент О.И. Иванов		Содержание документа: запрос документов клиента для ксерокопирования			
Заполнено: с 20 июля 19x8 г. по 22 июля 19x8 г.		Проверил (Ф.И.О., подпись) Петров Старший аудитор П.А. Петров, 01.08.19x8 г.			
Наименование запрашиваемого документа	Номер документа	Дата документа	Дата запроса	Согласие клиента	Подпись уполномоченного лица клиента
Платежные поручения	158	15.01.19x8 г.	20.07.19x8 г.	Согласен 21.07.19x8 г.	Бухгалтер Сидоров Е.Е.
	239	23.02.19x8 г.	20.07.19x8 г.	Согласен 21.07.19x8 г.	Бухгалтер Сидоров Е.Е.
	423	17.05.19x8 г.	20.07.19x8 г.	Отказать 22.07.19x8 г.	Заместитель главного бухгалтера Колесникова Е.И.

## Приложение 4.9

### Примерное оглавление переменного аудиторского файла

#### Раздел I. Отчетность.

- А. Аудиторское заключение.
- В. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.
- С. Сопроводительная записка к бухгалтерской отчетности экономического субъекта.
- Д. Бухгалтерский баланс.
- Е. Отчет о прибылях и убытках.
- Ф. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотренные нормативными актами.
- Г. Прочие отчетные документы экономического субъекта.

#### Раздел II. Завершение работы.

- А. Анкета старшего аудитора по завершении проверки.
- В. Анкета руководителя проверки.
- С. Анкета внутренней проверки качества.
- Д. Нерешенные вопросы.
- Е. Замечания и рекомендации для аудита следующего года.
- Ф. Табели учета рабочего времени.
- Г. Переписка с экономическим субъектом.
- Н. Приемно-сдаточные и финансовые документы по договору с экономическим субъектом.

#### Раздел III. Планирование работы.

- А. Предварительное планирование аудита.
- В. Договор с экономическим субъектом (контракт, письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита).
- С. Информация о деятельности экономического субъекта.
- Д. Описание системы бухгалтерского учета экономического субъекта.
- Е. Описание и оценка средств внутреннего контроля.
- Ф. Описание системы компьютерной обработки информации экономического субъекта.
- Г. Общий план аудита.

#### Раздел IV. Замечания по ходу работы.

- А. Перечень существенных проблем, возникших в процессе работы.
- В. Таблица обнаруженных отклонений.
- С. Рабочие материалы для письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.
- Д. Анализ выполнения допущения непрерывности деятельности предприятия.

#### Раздел V. Аудиторские процедуры\*.

\* Варианты структуры раздела V рассмотрены в гл. 6.

**Приложение 4.10**

**Таблица определения выборки (сальдо)**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		
Клиент _____	Отчетный период _____	

**ТАБЛИЦА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЫБОРКИ (САЛЬДО)**

1. СВЕДЕНИЯ О ПРОВЕРЯЕМОЙ СОВОКУПНОСТИ ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД	
2. ЦЕЛЬ АУДИТОРСКОЙ ПРОЦЕДУРЫ	
3. ПОДСЧЕТ ОБЪЕМА ВЫБОРКИ	
(а) КОЭФФИЦИЕНТ ПРОВЕРКИ	
Внутрихозяйственный риск статьи учета	ВЫСОКИЙ [ ] СРЕДНИЙ [ ] НИЗКИЙ [ ]
Риск средств внутреннего контроля	ВЫСОКИЙ [ ] СРЕДНИЙ [ ] НИЗКИЙ [ ]
Риск, связанный с наличием пересекающихся процедур	ВЫСОКИЙ [ ] СРЕДНИЙ [ ] НИЗКИЙ [ ]
Выбранный коэффициент проверки _____	
(б) КОЭФФИЦИЕНТ СОВОКУПНОСТИ	(в) ПОДСЧЕТ ОБЪЕМА ВЫБОРКИ
Объем совокупности _____	Коэффициент проверки × × коэффициент совокупности =
Элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы _____	= _____ × _____ =
Оставшаяся совокупность _____	= _____
Оставшаяся совокупность = коэффициент совокупности 0,75 × уровень существен- ности =	
= _____ =	Коэффициент совокупности должен иметь значение не меньше чем 10, и не больше чем 35.
4. Требования к КЛЮЧЕВЫМ ЭЛЕМЕНТАМ	
5. ЭЛЕМЕНТЫ НАИБОЛЬШЕЙ СТОИМОСТИ (следует отобрать для проверки все элементы стоимостью выше выбранного уровня существенности)	
6. ПРЕДСТАВИТЕЛЬНАЯ ВЫБОРКА	
Метод (отметьте используемый метод):	
случайной выборки	[ ] укажите рабочий документ, в котором описан порядок выбора элементов _____
выборка по интервалам количественная	[ ] укажите рабочий документ, в котором описан порядок расчета интервала выборки и определения стартовой точки _____
денежная	[ ] _____

Продолжение

7. ОЦЕНКА ОШИБКИ					Степень риска			Кoeffици- цент проверки
					внутри- хозяйст- венного	конт- роль- ного	пере- секаю- щегося	
Элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы	РД	А Указан- ное значе- ние	Б По данным аудита	А-Б Ошиб- ка	В	В	В	2,31
					В	В	С	1,90
					В	В	Н	1,39
					В	С	В	1,90
					В	С	С	1,61
					В	С	Н	1,05
					В	Н	В	0,92
					В	Н	С	0,66
					В	Н	Н	0,66
					С	В	В	1,90
ИТОГО ошибок по элементам наиболь- шей стоимости и ключевым элементам				В =	С	В	С	1,61
					С	В	Н	1,05
Элементы представи- тельной выборки	РД	Г Указан- ное значение	Д По данным аудита	Г-Д Ошиб- ка	С	С	В	1,39
					С	С	С	1,20
					С	С	Н	0,66
					С	Н	В	0,66
					С	Н	С	0,66
					С	Н	Н	0,66
					Н	В	В	1,61
					Н	В	С	1,20
					Н	В	Н	0,71
ИТОГО ошибок в представительной выборке				Е =	Н	С	В	1,05
					Н	С	С	0,71
РАСПРОСТРАНЕНИЕ НАЙДЕННЫХ ОШИБОК НА ВСЮ СОВОКУПНОСТЬ					Н	С	Н	0,66
[Итого ошибок в представительной выборке (Е) / / (суммарное значение проверенных элементов представительной выборки)] × объем всей представительной совокупности =					Н	Н	В	0,66
= _____ × _____					Н	Н	С	0,66
					Н	Н	Н	0,66
ИТОГО ОШИБОК ПО ЭЛЕМЕНТАМ НАИБОЛЬ- ШЕЙ СТОИМОСТИ И КЛЮЧЕВЫМ ЭЛЕМЕНТАМ (В): _____								
ПОЛНАЯ ПРЕДПОЛАГАЕМАЯ ВЕЛИЧИНА ОШИБКИ _____								
Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____					Дата _____			
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____					Дата _____			

**Приложение 4.11**

**Таблица определения выборки (обороты)**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	
Клиент _____	Отчетный период _____

**ТАБЛИЦА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЫБОРКИ (ОБОРОТЫ)**

1. СВЕДЕНИЯ О ПРОВЕРЯЕМОЙ СОВОКУПНОСТИ ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД																		
2. ЦЕЛЬ АУДИТОРСКОЙ ПРОЦЕДУРЫ																		
3. ПОДСЧЕТ ОБЪЕМА ВЫБОРКИ Замечание: отметьте столбец, содержащий определенную комбинацию степеней риска и обведите объем выборки под графой.																		
Внутрихозяйственный риск статьи учета	В	В	В	В	В	В	С	С	С	С	С	Н	Н	Н	Н	Н		
Риск средств внутреннего контроля	В	В	В	С	С	С	В	В	В	С	С	С	В	В	В	С	С	С
Риск, связанный с наличием пересекающихся процедур	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Объем выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13
4. Требования к КЛЮЧЕВЫМ ЭЛЕМЕНТАМ																		
5. ЭЛЕМЕНТЫ НАИБОЛЬШЕЙ СТОИМОСТИ																		
6. ПРЕДСТАВИТЕЛЬНАЯ ВЫБОРКА																		
Метод (отметьте используемый метод):																		
случайной выборки	<input type="checkbox"/> укажите рабочий документ, в котором описан порядок выбора элементов _____																	
выборка по интервалам	<input type="checkbox"/> укажите рабочий документ, в котором описан порядок расчета интервала выборки и определения стартовой точки _____																	
денежная	<input type="checkbox"/> _____																	



## Приложение 4.12

Таблица случайных чисел

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,5240	0,5206	0,2993	0,5532
2	0,0441	0,5300	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,6880	0,0059	0,1636
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669	0,5592	0,6528
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891	0,4008	0,8294
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,9710	0,8096	0,9121
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007	0,1367	0,4346
7	0,3228	0,2190	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075	0,3994	0,3771
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638	0,3638	0,9626
9	0,8230	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052	0,3662	0,8037
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,2600	0,6095	0,9555	0,2930
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037	0,9700	0,5401
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,0050	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456	0,0524	0,9500
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706	0,4125	0,0002
14	0,4690	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127	0,7565	0,3461
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,6800	0,7167	0,9116	0,0971
16	0,8530	0,8592	0,2235	0,1688	0,5420	0,1803	0,2006	0,5942	0,0458	0,4416
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893	0,1879	0,5050
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906	0,0490	0,5954
19	0,6410	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629	0,6944	0,9743
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077	0,3536	0,3387
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,0560	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723	0,7148	0,7053
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818	0,5764	0,6286
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913	0,2071	0,4585
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,9140	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218	0,5933	0,3405
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021	0,0154	0,7436
26	0,9350	0,8790	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264	0,2874	0,7544
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931	0,6506	0,0264
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326	0,3467	0,2527
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378	0,7770	0,0271
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185	0,8687	0,7283
31	0,6033	0,5022	0,8298	0,8880	0,7835	0,9662	0,9580	0,7221	0,7620	0,0280
32	0,7550	0,8929	0,4531	0,3143	0,4213	0,5296	0,1111	0,9584	0,6224	0,0725
33	0,4773	0,2605	0,1904	0,3204	0,6956	0,8414	0,7127	0,5611	0,3343	0,1174
34	0,7246	0,4110	0,3236	0,6171	0,6264	0,1732	0,8824	0,8761	0,4164	0,4457
35	0,8763	0,0674	0,7297	0,2031	0,7799	0,4614	0,6530	0,8705	0,5786	0,6282
36	0,5798	0,4229	0,2008	0,2565	0,2449	0,7485	0,2042	0,9208	0,7785	0,2938
37	0,4614	0,0257	0,5769	0,4605	0,7892	0,1568	0,3925	0,4638	0,3492	0,4483
38	0,9518	0,6808	0,6895	0,0365	0,0301	0,0875	0,7085	0,6113	0,3782	0,4406
39	0,5047	0,1922	0,9614	0,8728	0,7431	0,1156	0,6362	0,8055	0,7370	0,1843
40	0,0120	0,1829	0,8634	0,7989	0,6086	0,2402	0,5593	0,9176	0,7947	0,3880
41	0,0864	0,2257	0,7312	0,7471	0,6829	0,7754	0,7387	0,6812	0,6964	0,2247
42	0,9470	0,5206	0,3062	0,0279	0,0208	0,0742	0,6289	0,0034	0,7416	0,1703
43	0,5463	0,3130	0,3154	0,8323	0,4621	0,3359	0,3919	0,4027	0,2400	0,3341
44	0,3819	0,9112	0,1061	0,0655	0,8865	0,5771	0,4656	0,8082	0,5524	0,1253

Продолжение

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
45	0,8668	0,9272	0,9242	0,7622	0,8090	0,0687	0,1016	0,3543	0,8900	0,4603
46	0,5212	0,7238	0,3660	0,5682	0,8045	0,3912	0,1453	0,0270	0,2258	0,1980
47	0,8565	0,5097	0,8816	0,8685	0,0943	0,1975	0,6184	0,5496	0,0292	0,9277
48	0,7306	0,2844	0,9276	0,8320	0,6343	0,5611	0,9533	0,2128	0,3789	0,8665
49	0,2674	0,9439	0,9426	0,8207	0,8973	0,5666	0,4190	0,0260	0,1095	0,5259
50	0,8422	0,1804	0,2558	0,0875	0,7975	0,9244	0,5277	0,2015	0,8777	0,6558
51	0,1319	0,0141	0,4925	0,2291	0,1362	0,9826	0,4703	0,0548	0,1501	0,9032
52	0,2017	0,1228	0,9772	0,0063	0,2803	0,8280	0,2462	0,2469	0,9793	0,0661
53	0,2296	0,6545	0,4445	0,3552	0,0095	0,8238	0,0201	0,2198	0,9745	0,3885
54	0,2443	0,0271	0,0517	0,8560	0,6910	0,3540	0,7363	0,6573	0,2666	0,1579
55	0,7870	0,3726	0,0573	0,8455	0,9573	0,5821	0,1841	0,4294	0,1192	0,4456
56	0,8886	0,7686	0,9689	0,6318	0,4524	0,2009	0,7882	0,6643	0,9682	0,8997
57	0,0168	0,0452	0,6497	0,0301	0,5962	0,5738	0,2475	0,0266	0,0133	0,0376
58	0,5038	0,2080	0,9235	0,3758	0,7423	0,1712	0,9989	0,9278	0,8121	0,6202
59	0,8237	0,9269	0,1271	0,7048	0,6481	0,1477	0,8924	0,4683	0,2354	0,4819
60	0,5488	0,8228	0,7509	0,4019	0,6471	0,7382	0,4748	0,6147	0,5101	0,2514
	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	0,3705	0,5502	0,3979	0,4608	0,7200	0,6926	0,1115	0,4181	0,6674	0,0552
2	0,3636	0,7400	0,0864	0,7229	0,3034	0,3983	0,0846	0,7973	0,5631	0,7588
3	0,1345	0,2956	0,2671	0,1077	0,7159	0,6232	0,6666	0,8703	0,1684	0,7931
4	0,0505	0,7896	0,6111	0,3576	0,4000	0,3587	0,2158	0,9859	0,5901	0,8548
5	0,7030	0,8743	0,5141	0,6754	0,8019	0,9026	0,2324	0,6500	0,7760	0,9336
6	0,8275	0,7776	0,2323	0,6751	0,1395	0,4905	0,7803	0,3925	0,1272	0,9030
7	0,5600	0,3578	0,4616	0,8492	0,3580	0,8117	0,8784	0,0451	0,8594	0,8498
8	0,6117	0,8279	0,0829	0,4705	0,3815	0,3125	0,5273	0,2277	0,8821	0,4762
9	0,6417	0,8574	0,3243	0,7217	0,1655	0,4683	0,7244	0,8198	0,7749	0,2201
10	0,7581	0,3032	0,0095	0,0037	0,3657	0,2019	0,7705	0,1742	0,4548	0,9876
11	0,2009	0,1181	0,8177	0,1526	0,3635	0,5899	0,5947	0,2413	0,1437	0,7891
12	0,9031	0,3629	0,4510	0,9873	0,4163	0,5750	0,2348	0,8810	0,6595	0,5293
13	0,2736	0,7493	0,6587	0,2715	0,5180	0,2441	0,4062	0,9902	0,9678	0,4697
14	0,3506	0,4474	0,4327	0,0187	0,7697	0,6175	0,4414	0,4726	0,8916	0,4338
15	0,9800	0,6300	0,9795	0,9514	0,8765	0,1061	0,2664	0,7746	0,9193	0,5602
16	0,5681	0,6642	0,4236	0,9652	0,4088	0,2982	0,3463	0,1597	0,7174	0,7184
17	0,2381	0,5366	0,4942	0,1809	0,6785	0,6470	0,7348	0,9320	0,1598	0,2788
18	0,1304	0,3062	0,4850	0,4407	0,2288	0,7200	0,7315	0,9627	0,6758	0,4385
19	0,3886	0,9100	0,5236	0,4905	0,6045	0,3774	0,1045	0,6582	0,2284	0,7725
20	0,5287	0,0693	0,2090	0,5268	0,7547	0,7335	0,8476	0,9837	0,8088	0,2003
21	0,1069	0,7248	0,2749	0,4917	0,6985	0,8981	0,4420	0,9675	0,3417	0,6747
22	0,7638	0,0715	0,3150	0,1199	0,3730	0,9145	0,3625	0,9613	0,7070	0,0315
23	0,1219	0,6575	0,3625	0,6989	0,4703	0,7688	0,0365	0,3727	0,9849	0,1559
24	0,2924	0,1951	0,3049	0,9903	0,5819	0,6741	0,0025	0,9283	0,4166	0,4685
25	0,2238	0,0857	0,7179	0,9021	0,7658	0,7668	0,5645	0,6776	0,3914	0,2265
26	0,9800	0,0996	0,3020	0,2688	0,6285	0,1877	0,0112	0,2094	0,3055	0,2967
27	0,4470	0,3848	0,5668	0,6012	0,9098	0,1604	0,3399	0,6063	0,8914	0,6719
28	0,0353	0,7172	0,7949	0,9463	0,3751	0,3581	0,7158	0,8222	0,4607	0,2024
29	0,7705	0,6999	0,3390	0,5873	0,5519	0,8032	0,3518	0,6181	0,9859	0,4801

Продолжение

	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
30	0,9266	0,8935	0,4366	0,3227	0,4088	0,1648	0,5337	0,9887	0,0086	0,0916
31	0,9726	0,9822	0,3203	0,0648	0,2242	0,6327	0,6394	0,7356	0,7962	0,1662
32	0,7423	0,1380	0,7296	0,9636	0,6160	0,6203	0,5364	0,7091	0,9581	0,4096
33	0,9483	0,3419	0,3950	0,1763	0,9943	0,7384	0,6336	0,6362	0,3197	0,5634
34	0,9560	0,1231	0,4488	0,7951	0,4818	0,2606	0,5768	0,1827	0,7905	0,3664
35	0,4334	0,5639	0,9460	0,1972	0,2314	0,4444	0,3011	0,6846	0,7844	0,4972
36	0,7407	0,5406	0,5238	0,5489	0,5091	0,4098	0,8574	0,0934	0,5705	0,7113
37	0,5956	0,9554	0,9447	0,3361	0,1938	0,6660	0,9208	0,4343	0,7662	0,5753
38	0,2041	0,1215	0,4716	0,4649	0,4726	0,2628	0,9497	0,6092	0,8325	0,6215
39	0,2550	0,5364	0,6742	0,7298	0,8028	0,8959	0,2230	0,1719	0,8674	0,5007
40	0,3882	0,5320	0,8468	0,3149	0,6653	0,6003	0,7503	0,6169	0,8480	0,2211
41	0,1963	0,0509	0,8860	0,2298	0,7092	0,7912	0,3869	0,8786	0,1478	0,6343
42	0,1310	0,2219	0,3990	0,1428	0,2778	0,3519	0,3412	0,0431	0,0655	0,4704
43	0,3849	0,0798	0,7411	0,5700	0,1174	0,6701	0,2556	0,3311	0,2443	0,0204
44	0,5347	0,2105	0,9424	0,5821	0,2295	0,1041	0,2915	0,4974	0,0118	0,7750
45	0,0734	0,5219	0,1945	0,6357	0,6985	0,7716	0,4802	0,5762	0,6504	0,0174
46	0,8664	0,9563	0,0947	0,0763	0,6033	0,7561	0,2441	0,4866	0,8581	0,7890
47	0,6431	0,7050	0,3861	0,4283	0,1931	0,6974	0,9230	0,8211	0,7686	0,3925
48	0,1348	0,8256	0,4167	0,8017	0,4876	0,9392	0,5703	0,7012	0,5388	0,0193
49	0,0444	0,2199	0,3038	0,6465	0,8637	0,8123	0,0277	0,3941	0,6903	0,0833
50	0,3541	0,7460	0,4090	0,1160	0,4311	0,4324	0,6380	0,9100	0,6695	0,4094
51	0,2917	0,4048	0,8687	0,3572	0,8492	0,8075	0,7634	0,6123	0,9890	0,6876
52	0,7666	0,8986	0,4711	0,6658	0,9268	0,9785	0,6229	0,8812	0,7637	0,1151
53	0,2879	0,5651	0,5926	0,0702	0,9017	0,2342	0,5104	0,0288	0,7489	0,2744
54	0,5827	0,8316	0,2793	0,9162	0,6220	0,0983	0,7222	0,5219	0,3222	0,9371
55	0,0035	0,5364	0,4631	0,1616	0,2648	0,2879	0,7021	0,7345	0,2293	0,3506
56	0,4067	0,9037	0,2716	0,9072	0,1356	0,0149	0,5199	0,3236	0,8956	0,0481
57	0,4579	0,7042	0,2920	0,9746	0,0494	0,0836	0,4626	0,7072	0,7148	0,9620
58	0,5434	0,1419	0,0386	0,9179	0,7755	0,3726	0,1758	0,5361	0,2262	0,8360
59	0,9194	0,1643	0,8532	0,0068	0,3818	0,0976	0,9125	0,6509	0,8804	0,8298
60	0,4934	0,5857	0,6756	0,5559	0,2408	0,1683	0,5835	0,8208	0,9673	0,9942
	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
1	0,2406	0,8675	0,9425	0,0915	0,0555	0,7025	0,5995	0,3369	0,7327	0,5414
2	0,8504	0,7627	0,1000	0,5985	0,9646	0,0511	0,3599	0,2445	0,5779	0,3526
3	0,9574	0,1029	0,4226	0,5718	0,1828	0,4115	0,5265	0,0483	0,2378	0,0162
4	0,9738	0,2053	0,4772	0,6557	0,9576	0,6021	0,1721	0,5401	0,0311	0,7676
5	0,5951	0,2176	0,8729	0,6852	0,6591	0,1223	0,1347	0,2426	0,7215	0,3445
6	0,3610	0,3081	0,1573	0,2475	0,7209	0,3564	0,4015	0,7604	0,5742	0,7573
7	0,3771	0,1970	0,0757	0,3729	0,0610	0,5247	0,1246	0,7144	0,8764	0,2855
8	0,2460	0,7355	0,5354	0,3618	0,9654	0,6169	0,4920	0,7258	0,2080	0,7833
9	0,0201	0,0300	0,1791	0,7852	0,3716	0,7006	0,7182	0,6600	0,1171	0,7777
10	0,7294	0,4324	0,6577	0,5484	0,3056	0,0709	0,8450	0,8336	0,5907	0,8982
11	0,7887	0,4609	0,7288	0,4016	0,5886	0,1372	0,1821	0,7422	0,3823	0,3799
12	0,8725	0,1513	0,5749	0,7217	0,1253	0,7985	0,6611	0,1112	0,9438	0,0143
13	0,2498	0,7345	0,1454	0,3488	0,5775	0,6378	0,1138	0,0771	0,2625	0,6736
14	0,0864	0,5263	0,8750	0,8951	0,8357	0,6573	0,5359	0,4642	0,3367	0,7022

Продолжение

	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
15	0,1102	0,6499	0,0836	0,0218	0,4085	0,0580	0,7930	0,9993	0,4624	0,3890
16	0,4841	0,0441	0,9313	0,0409	0,5146	0,1549	0,7026	0,5802	0,0965	0,9434
17	0,4311	0,8025	0,6900	0,4347	0,0846	0,3009	0,8752	0,4450	0,9140	0,7755
18	0,7879	0,9111	0,8306	0,2283	0,1812	0,7387	0,4510	0,0606	0,8415	0,3867
19	0,4612	0,4928	0,4070	0,3742	0,9650	0,8706	0,5565	0,2281	0,3695	0,6223
20	0,0312	0,3493	0,4997	0,1454	0,8659	0,4838	0,9143	0,9028	0,0949	0,5045
21	0,4413	0,2840	0,5614	0,1762	0,3961	0,3174	0,0125	0,3014	0,5662	0,6070
22	0,6840	0,9752	0,9486	0,4928	0,9828	0,8170	0,9187	0,0441	0,9876	0,2777
23	0,2630	0,8688	0,7982	0,2802	0,2960	0,2308	0,4474	0,9988	0,7478	0,6181
24	0,8103	0,2419	0,0282	0,8585	0,2993	0,2198	0,9011	0,6933	0,2681	0,2288
25	0,7729	0,0001	0,6811	0,9046	0,5650	0,4104	0,9730	0,3881	0,7858	0,8297
26	0,4973	0,5323	0,8227	0,0445	0,3989	0,2525	0,6837	0,0257	0,4277	0,8797
27	0,7595	0,2017	0,6004	0,0382	0,0731	0,2862	0,9707	0,9890	0,4092	0,1714
28	0,7037	0,4937	0,9206	0,4364	0,6144	0,5787	0,1984	0,0982	0,8178	0,9959
29	0,7596	0,9250	0,5365	0,5177	0,3849	0,6418	0,4530	0,2503	0,8958	0,9657
30	0,8771	0,6539	0,2726	0,4353	0,7934	0,3936	0,3559	0,5185	0,9851	0,6236
31	0,8775	0,7243	0,8235	0,2907	0,6391	0,4736	0,9899	0,6631	0,7708	0,1089
32	0,9527	0,7748	0,7056	0,3636	0,4913	0,4120	0,1141	0,3864	0,7336	0,1066
33	0,8247	0,0534	0,4890	0,4737	0,4065	0,6030	0,6821	0,6855	0,2542	0,4746
34	0,1296	0,2960	0,4082	0,4145	0,0466	0,3025	0,9417	0,0508	0,6351	0,5292
35	0,2088	0,4574	0,3794	0,1183	0,8561	0,7200	0,3818	0,0337	0,9766	0,8294
36	0,2786	0,9916	0,4478	0,4403	0,9642	0,5071	0,6553	0,1324	0,5556	0,0876
37	0,6556	0,4101	0,0863	0,0167	0,4146	0,0496	0,6440	0,4656	0,3062	0,2946
38	0,9913	0,1640	0,3794	0,7832	0,8629	0,6061	0,8229	0,3727	0,4378	0,1421
39	0,7584	0,1050	0,2003	0,8557	0,8087	0,2568	0,6783	0,8232	0,8694	0,5401
40	0,8463	0,2048	0,8027	0,9122	0,3196	0,1568	0,9970	0,5975	0,4423	0,8463
41	0,4149	0,6053	0,6250	0,5269	0,7481	0,2856	0,3598	0,3960	0,2998	0,5125
42	0,6946	0,8363	0,5119	0,1101	0,5528	0,0866	0,3903	0,7917	0,3297	0,2858
43	0,5195	0,4214	0,0770	0,2203	0,1571	0,6131	0,9925	0,1688	0,1609	0,0145
44	0,6323	0,9864	0,4649	0,9057	0,8064	0,3798	0,3415	0,6934	0,6869	0,5425
45	0,7609	0,0295	0,4597	0,8045	0,6871	0,8946	0,5737	0,1167	0,6080	0,3420
46	0,0677	0,3990	0,4977	0,8825	0,9731	0,7699	0,8243	0,0679	0,8244	0,4084
47	0,4169	0,7130	0,2715	0,7238	0,2501	0,4057	0,4757	0,6508	0,6749	0,6067
48	0,6377	0,8793	0,1584	0,7287	0,3617	0,1414	0,1026	0,6706	0,5733	0,8578
49	0,2599	0,9094	0,7695	0,6334	0,5387	0,0390	0,8924	0,0910	0,0031	0,9739
50	0,4398	0,0352	0,2676	0,7476	0,5785	0,2859	0,2974	0,6996	0,4434	0,8403
51	0,5144	0,3800	0,6670	0,1451	0,3919	0,5554	0,6173	0,1306	0,1719	0,3605
52	0,7995	0,3106	0,3023	0,8593	0,3098	0,8695	0,6346	0,0193	0,6670	0,5668
53	0,4007	0,7541	0,8242	0,8734	0,6356	0,4307	0,3657	0,3161	0,4671	0,8534
54	0,4469	0,6411	0,3989	0,5062	0,0909	0,9486	0,2799	0,3178	0,0438	0,2445
55	0,9004	0,6565	0,6035	0,1847	0,4484	0,9008	0,9182	0,4994	0,8853	0,1058
56	0,5837	0,6667	0,2006	0,8549	0,0185	0,8673	0,6113	0,1272	0,9558	0,4278
57	0,2526	0,2436	0,5697	0,0391	0,9655	0,7338	0,7678	0,7828	0,8256	0,0905
58	0,8196	0,0411	0,5618	0,1845	0,8114	0,2612	0,1815	0,6815	0,2976	0,8696
59	0,8361	0,2125	0,0870	0,9638	0,2263	0,5654	0,5317	0,1531	0,6463	0,8682
60	0,4002	0,9530	0,1663	0,2755	0,3017	0,4125	0,4738	0,8563	0,3080	0,5978

# Приложение 4.13

## Анкета внутрифирменной аттестации специалистов

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	Фамилия, инициалы аттестуемого	Подразделение	Должность
--------------------------------------------------------------	-----------------------------------	---------------	-----------

### АТТЕСТАЦИОННЫЙ ЛИСТ

Критерии, подлежащие оценке	Характеристика критериев и оценка в баллах										Коэффициент	Оценка		
	высокий уровень	средний уровень	низкий уровень											
1	2	3	4								5	6		
Образование	Высшее, соответствующее профилю работы и занимаемой должности	Высшее, не соответствующее профилю работы и занимаемой должности; неоконченное высшее и другое образование	Высшее, не соответствующее профилю работы и занимаемой должности	Неоконченное высшее и другое образование, не соответствующее профилю работы и занимаемой должности										
Опыт работы по профилю или в смежных областях (лет)	7-10	7-9	5-8	4-7	3-6	2-5	1-4	1-3	0-2	0-1	0-0,5			
Знание иностранных языков	Свободное владение	Знание языка на рабочем уровне												
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	0	2		

1	2			3				4			5	6
Владение компьютером	На профессиональном уровне			Достаточное для эффективного выполнения служебных обязанностей				Недостаточное для эффективного выполнения служебных обязанностей				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Широта профессионального кругозора	Свободная ориентировка в сфере профессиональных услуг			Знание основных положений и основ специфики профессиональных услуг				Ориентировка в своем сегменте профессиональных услуг				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	3	
Глубина профессиональных знаний	Высокий уровень теоретических и практических знаний; постоянная работа над их совершенствованием			Средний уровень теоретических и практических знаний; стремление к их повышению				Недостаточный уровень теоретических и практических знаний; недостаточное стремление к их повышению				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Характер выполняемой работы	Разнородные работы, требующие творческого подхода			Нерегулярно повторяемые работы, требующие творческого подхода				Однородные регулярно повторяемые работы				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	3	
Содействие расширению бизнеса фирмы	Активное содействие расширению бизнеса, формированию портфеля заказов для всей фирмы			Содействие расширению бизнеса в рамках своего структурного подразделения				Содействие расширению бизнеса в рамках должностных обязанностей				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	3	
Сфера ответственности	Ответственность за широкий круг вопросов, касающихся деятельности всей фирмы			Ответственность за вопросы в пределах своего подразделения и вопросы, касающиеся смежных подразделений				Ответственность за вопросы в пределах должностных обязанностей				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	5	

1	2			3				4			5	6
Проявление инициативы сотрудника и самостоятельности в работе	Проявляет инициативу, выдвигает новые идеи; работу выполняет самостоятельно			Совершенствует методы работы; находит наиболее рациональные решения того или иного вопроса; отдельные работы выполняет самостоятельно				Инициатива отсутствует, выполняет работу формально, выполняет работу только при постоянном руководстве и помощи				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Своевременность выполнения работ и дисциплинированность	Работы выполняются своевременно; высокая ответственность за порученное дело			Были случаи нарушения сроков; добросовестное отношение в пределах функциональных обязанностей				Работы выполняются в основном с нарушением сроков; были замечания по использованию рабочего времени; недостаточное трудолюбие				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Качество выполняемых сотрудником работ	Сдает работы, не требующие доработки			Сдает работы, требующие незначительной доработки				Сдает работы, требующие значительной доработки				
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	5	
Социально-психологические качества (субъективный фактор)	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Стаж работы на фирме	Свыше 4,5	4—4,5	3,5—4	3—3,5	2,5—3	2—2,5	1,5—2	1—1,5	0,5—1	0—0,5		
	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	2	
Итого											А	Б

Итоговый балл 10 × Б / А

Время, оплаченное клиентом (%)

Продолжение

Обобщающая оценка эффективности труда, деловых и личных качеств, рекомендации \_\_\_\_\_

Дата	Подпись заполнившего	Фамилия, инициалы	Должность
------	----------------------	-------------------	-----------

### **5.1. Действия аудитора в начале проверки**

Первым (начальным) этапом аудиторской проверки является *этап планирования*. Описывая технику аудита, мы постоянно подчеркивали, что эффективное проведение всех процедур в ходе аудита базируется на их тщательном планировании и подготовке. Это утверждение верно и для процесса аудита. Международный и отечественный опыт доказывает, что аудиторская проверка не может быть проведена качественно, если она не спланирована должным образом.

Общие принципы планирования аудита регламентируются правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита» [53].

Планирование аудита начинается еще до написания письма-обязательства и заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудиторской проверки, что обуславливает специфический характер ряда процедур, выполняемых на этом этапе. *Цель планирования аудита* — определение его стратегии и тактики, составление общего плана аудиторской проверки, разработка аудиторской программы.

Процесс планирования аудита проходит несколько стадий:

- 1) предварительное планирование;
- 2) подготовка и составление общего плана;
- 3) подготовка и составление программы.

В ходе планирования аудиторские организации должны соблюдать ряд принципов, к которым относятся *комплексность, непрерывность и оптимальность* (рис. 5.1, 5.2 и 5.3).

Планированию обычно уделяется большая доля времени (при повторном аудите — 5—10%; при первичном аудите — 20—25% и более), которое затрачивается на аудиторскую проверку, хотя масштабы плани-



Рис. 5.1

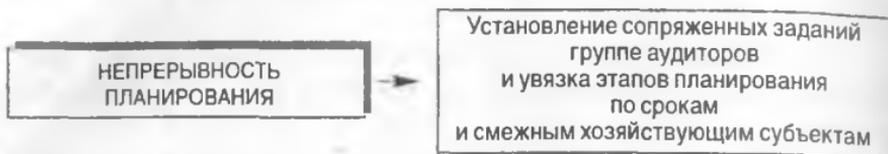


Рис. 5.2

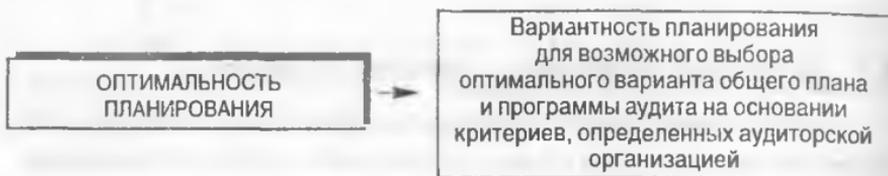


Рис. 5.3

рования зависят в каждом конкретном случае от условий работы с клиентом. Затраты времени и сил на качественное планирование работ впоследствии окупятся сторицей: уменьшатся затраты времени и средств на проверку, увеличится надежность результатов.

## 5.2. Предварительное знакомство аудитора с клиентом

В соответствии с правилом (стандартом) [53, разд. 3] работа с экономическим субъектом, обратившимся в аудиторскую организацию, должна начинаться с предварительного планирования.

Именно *стадия предварительного планирования* предшествует написанию письма-обязательства и заключению договора на проведение аудиторской проверки, т.е. моменту, когда стороны выразят обоюдное согласие на проведение аудита и примут на себя связанные с этим обязательства. На этой стадии происходит знакомство потенциальных партнеров: аудиторской организации и ее потенциального клиента и обмен информацией, которая позволила бы каждой из сторон (в первую очередь аудиторской организации) принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита.

По прошествии стадии предварительного планирования аудитор должен принять решения:

- ◆ о принципиальной возможности аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- ◆ о принципиальной возможности сотрудничества с экономическим субъектом;
- ◆ о наличии в аудиторской организации необходимых ресурсов для качественного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На стадии предварительного планирования с руководством экономического субъекта должны быть согласованы основные организационные вопросы, связанные с аудитом.

Очевидно, что серьезность принимаемых по завершении этой стадии решений требует изучения большого объема разнородной информации. Аудитор должен получить данные не только о состоянии внешней среды экономического субъекта, но и об его индивидуальных особенностях. Упомянутое правило (стандарт) предусматривает, что на стадии предварительного планирования аудитор должен изучить достаточно широкий круг вопросов, в частности<sup>36</sup>:

- ◆ влияние внешних факторов на хозяйственную деятельность экономического субъекта (наличие нормативных актов, регулирующих узкоспециальные вопросы деятельности экономического субъекта; положение в отрасли, к которой он относится; ситуацию на международных рынках, если деятельность экономического субъекта существенно зависит от экспортно-импортных операций, и т.д.);
- ◆ влияние внутренних факторов на хозяйственную деятельность экономического субъекта;
- ◆ структуру уставного капитала и состав учредителей экономического субъекта;
- ◆ организационно-производственную и организационно-управленческую структуру экономического субъекта;
- ◆ виды производственной деятельности экономического субъекта (соответствие фактически осуществляемых видов деятельности декларированным в учредительных документах, выделение лицензируемых видов деятельности и т.д.);
- ◆ номенклатуру продукции, выпускаемой экономическим субъектом;
- ◆ технологические особенности процесса производства;

<sup>36</sup> Приведенный перечень расширен по сравнению с содержащимся в [53, п. 3.2].

- ◆ основных хозяйственных контрагентов (поставщиков и подрядчиков, покупателей и заказчиков);

- ◆ основные показатели финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта (прибыль (убыток), себестоимость, рентабельность, величина и структура собственного капитала);

- ◆ порядок распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта;

- ◆ принципы и систему оплаты труда и премирования (особое внимание следует уделять принципам оплаты труда руководящего и управленческого персонала);

- ◆ систему внутреннего контроля экономического субъекта;

- ◆ наличие у экономического субъекта дочерних и зависимых обществ;

- ◆ наличие у него филиалов, представительств и подразделений, выделенных на отдельный баланс.

Очевидно, что для получения информации по такому широкому кругу вопросов аудитор должен иметь доступ ко многим источникам информации. Рассматриваемое правило (стандарт) предусматривает (п. 3.3) ознакомление аудитора на стадии предварительного планирования со следующими документами экономического субъекта:

- ◆ учредительными документами;

- ◆ протоколами заседаний совета директоров, собраний акционеров и иных аналогичных органов управления;

- ◆ документами, регламентирующими учетную политику;

- ◆ бухгалтерской отчетностью;

- ◆ статистической отчетностью;

- ◆ документами планирования деятельности экономического субъекта (сметы, планы, проекты);

- ◆ контрактами, договорами, соглашениями;

- ◆ внутренними отчетами аудиторов, консультантов;

- ◆ внутрифирменными инструкциями;

- ◆ материалами налоговых проверок;

- ◆ материалами судебных и арбитражных исков;

- ◆ документами, регламентирующими производственную и организационную структуру экономического субъекта, списком его филиалов и дочерних предприятий.

Кроме того, аудитору целесообразно получить сведения:

- ◆ из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;

- ◆ при визуальном обследовании объектов экономического субъекта.

Приведенный перечень минимален и в зависимости от конкретных условий может быть расширен. Например, часто бывает полезно ознакомиться с учредительными документами дочерних и зависимых предприятий, положениями о филиалах и представительствах, данными регистров бухгалтерского учета, первичной документацией. Как показывает практика, существенную информацию аудиторы могут почерпнуть из периодических и специализированных изданий. Напомним, что стадия предварительного планирования проходит до написания письма-обязательства и подписания договора на проведение аудиторской проверки. Следовательно, формально на этой стадии стороны не связаны никакими обязательствами, в том числе и обязательством соблюдать конфиденциальность относительно полученной информации. Кроме того, заключение договора по окончании стадии предварительного планирования не является обязательным условием. Поэтому экономический субъект стремится не допустить утечки информации, имеющей характер коммерческой тайны, и ограничивает доступ аудитора к определенным документам. По всей вероятности, до тех пор пока понятие «аудиторская этика» в России не наполнится реальным содержанием, многие аудиторские организации будут сталкиваться с ограничением доступа к определенной информации.)

Чтобы преодолеть это препятствие, аудитор, по нашему мнению, должен поступить так. После обращения экономического субъекта в аудиторскую организацию, но до предварительного планирования, аудитор сообщает потенциальному клиенту, что ему на стадии предварительного планирования необходимо изучить ряд документов. Такое сообщение лучше передать клиенту под расписку в письменной форме с приложением перечня документов, которые будут изучены в обязательном порядке. Целесообразно подписать двусторонний протокол о намерениях, в котором следует раскрыть суть предварительного планирования и обязательства сторон о неразглашении полученной в ходе его осуществления информации. Естественно, об организации таких мероприятий заботятся аудиторские организации, дорожащие своей репутацией. Возможно, после ознакомления с перечнем требуемых документов, клиент откажется от продолжения сотрудничества. Однако аудиторская организация избежит сложностей в дальнейшем.

Небольшие аудиторские фирмы зачастую рады любому клиенту и подчас готовы сделать многое, чтобы пойти ему навстречу. Такие фирмы в случае отказа клиента предоставить документы для ознакомления будут стоять перед дилеммой: отказаться от клиента, который не готов рас-

крыть карты перед ними, либо планировать время проверки и свой гонорар исходя из наиболее пессимистической оценки положения дел у клиента. По-видимому, во втором случае нужно поставить и клиента перед выбором: если не будет обеспечен доступ к документам, то аудиторские услуги обойдутся дороже и возможна ситуация, когда по результатам проверки аудитор откажется от выражения в аудиторском заключении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности клиента. Иногда это может привести к снижению качества аудита и частичной потере аудиторскими фирмами независимости, поскольку клиенты иногда связывают аудиторов обещанием либерально отнестись к их бухгалтерской отчетности. С дальнейшим развитием рынка аудиторских услуг в России аудиторы станут более требовательными, поскольку сотрудничество с недобропорядочными клиентами наносит невосполнимый урон репутации аудиторских организаций.

После первичных контактов с потенциальным клиентом аудиторская организация направляет к нему группу специалистов на обследование<sup>37</sup>. Такое обследование может длиться от нескольких часов для субъектов малого предпринимательства до одной-двух недель для предприятий с несколькими десятками тысяч работающих. Соответственно и группа специалистов может состоять из одного и более экспертов.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна решить, согласна ли она работать с данным клиентом. На принятие этого решения влияет ряд факторов.

Во-первых, аудиторская организация должна убедиться в принципиальной возможности проведения аудита. Позиции сторон по этому вопросу должны совпадать: часто клиенты подразумевают под аудитом не только проверку достоверности бухгалтерской отчетности, но и любые услуги, оказываемые аудиторской организацией. Однако, даже если речь идет о полноценном аудите, существуют обстоятельства, препятствующие этому. Например: нередко для проведения аудита требуется восстановление бухгалтерского учета; обнаружены факты, ставящие под сомнение возможность подготовки положительного аудиторского заключения; возникают сомнения в том, что аудитор сможет получить для ознакомления всю необходимую документацию. Обычно клиенты приглашают аудиторов, рассчитывая получить положительное аудиторское заключение, и аудитор вряд ли принял бы за проверку, имея весо-

---

<sup>37</sup> На практике эта фаза стадии предварительного планирования получила название «предварительное обследование», «предварительная экспертиза», «экспертиза».

мые доказательства того, что ее результат скорее всего будет отрицательным.

Во-вторых, аудитор должен оценить субъективные факторы, влияющие на его желание работать с клиентом: репутацию клиента; легальность его деятельности; наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций, которые могут впоследствии иметь широкий общественный резонанс; платежеспособность (реальная возможность и стремление оплатить аудиторские услуги).

В-третьих, аудитор должен оценить наличие в своей организации необходимых человеческих ресурсов. Соглашаясь на проведение аудиторской проверки, аудиторская организация должна быть уверена в том, что сможет выполнить ее качественно. Если ресурсов не хватает, следует подумать о привлечении специалистов со стороны, что в обязательном порядке должно быть согласовано с клиентом. Другим лимитирующим фактором являются сроки проведения проверки. Многие клиенты любят работать с аудиторами в феврале — марте, когда идет подготовка и сдача бухгалтерских отчетов. Большинство аудиторов заинтересовано в равномерном распределении работы в течение года (например, ежеквартальная проверка бухгалтерской отчетности клиента и завершающие мероприятия в феврале — марте).

На стадии предварительного планирования с руководством экономического субъекта должны быть обсуждены и согласованы также соответствующие организационные вопросы, связанные, в частности, с созданием нормальных условий для работы. Аудиторам должны быть предоставлены:

- ◆ отдельное помещение;
- ◆ сейф для хранения документов;
- ◆ возможности для снятия копий с первичных документов;
- ◆ розетки для подключения портативных компьютеров;
- ◆ принтер клиента для вывода аудиторских документов на печать;
- ◆ средства телефонной и факсимильной связи.

Если специалисты аудиторской организации работают с потенциальными клиентами «на выезде», необходимо обсудить вопросы их размещения, проживания и питания, пользования транспортом.

С предварительным планированием связаны две проблемы: его оплата и оформление результатов.

Очевидно, что если предварительное планирование длится несколько часов, то оно бесплатное. Если же этим занимается многочисленная группа специалистов (к тому же командированная в другой город)

в течение нескольких дней или недель, то вопрос оплаты аудиторских услуг становится актуальным. В этой ситуации клиент, возможно, должен оплачивать работы по предварительному планированию, но взамен он захочет получить весомый результат.

Можно порекомендовать сторонам заключать договор на обследование<sup>38</sup> с согласованием основных вопросов: содержания работ, сроков проведения, порядка оплаты, оформления и сдачи результатов. Если по результатам предварительного планирования будет заключен договор на проведение аудиторской проверки, то выполненные исследования и полученная информация позволят сократить ее срок, а оплата на этой стадии — уменьшить ее стоимость. Если по завершении данной стадии договор на аудиторскую проверку не будет заключен, то аудиторским организациям можно порекомендовать предоставить клиенту письменный отчет о результатах предварительного планирования. Возможно, уже по данным этих исследований аудиторы смогут выявить определенное количество отклонений, ошибок и нарушений и дать клиенту полезные рекомендации или хотя бы обратить его внимание на проблемные области.

Если после согласования всех вопросов аудиторская организация считает возможным проведение аудита, то она должна:

- ◆ заключить с клиентом договор на аудиторскую проверку;
- ◆ начать формирование группы аудиторов и приступить к организации процесса аудита, в том числе к составлению общего плана и программы аудита.

В рассматриваемом правиле (стандарте) нет обязательных указаний о порядке документирования работ на стадии предварительного планирования и хранения полученных результатов, также не приведены определенные формы бланков. Однако, учитывая важность принимаемых по результатам этой стадии решений и исходя из общей логики аудита, можно утверждать, что документирование (регистрация) всех действий аудиторской организации необходимо. По-видимому, целесообразно также обеспечить хранение материалов, касающихся предварительного планирования, даже тех экономических субъектов, которые не стали клиентами аудиторской фирмы (хотя бы потому, что эти экономические субъекты по-прежнему являются потенциальными клиентами и указанные материалы впоследствии могут оказаться весьма полезными).

<sup>38</sup> Здесь мы не рассматриваем конкретную форму договора и вытекающие из него налоговые последствия.

В связи с отсутствием в нормативных документах конкретных указаний о формате и содержании бланков, документирующих информацию предварительного планирования, каждая аудиторская фирма должна разработать соответствующий внутрифирменный стандарт.

В приложении 5.1 приведена примерная форма бланка для предварительного планирования аудита. Бланк заполняют специалисты аудиторской организации, участвующие в предварительном планировании, по итогам бесед с руководством, главным бухгалтером (работниками бухгалтерии) экономического субъекта, просмотра документов и т.п. При этом в бланк либо вписываются полученные данные, либо выбирается один из предложенных вариантов и помечается соответствующая клеточка. Если из соображений соблюдения коммерческой тайны служащие экономического субъекта отказываются предоставить точную информацию, допускается записывать ориентировочные значения с указанием об отказе предоставить точные сведения.

К бланку можно приложить ксерокопии документов экономического субъекта: учредительных документов; бухгалтерской отчетности; документов, отражающих организационно-производственную и организационно-управленческую структуру; документов об учетной политике, отраслевых и внутрифирменных инструкций и т.д. Существенная информация может содержаться в подготовленных аудиторами пояснительной и аналитической записках.

Хотя форма и содержание бланка в целом отвечают требованиям правила (стандарта), поясним некоторые моменты.

В разделе 1 бланка проставляются реквизиты экономического субъекта и данные о его руководстве. Это раздел официальной информации, позволяющей однозначно идентифицировать юридическое лицо.

Полное и сокращенное наименование экономического субъекта (в том числе и на иностранных языках) должно приводиться в соответствии с учредительными документами. (Несмотря на обязательную идентификацию наименований организаций при их юридической регистрации многие из них имеют весьма созвучные названия.) Важно также привести информацию о присвоенных экономическому субъекту идентификационном номере налогоплательщика, регистрационных номерах в Пенсионном фонде, Фонде обязательного медицинского страхования, Фонде социального страхования, Фонде занятости населения. Одновременно можно указать, в каких территориальных отделениях этих организаций состоит на учете экономический субъект.

В пунктах 1.8—1.10 бланка содержится информация, необходимая для поддержания связи с экономическим субъектом. Если юридический и фактический адреса различны, приводятся оба. В пунктах 1.3—1.6 дается информация о руководителе и главном бухгалтере организации, а также об их заместителях. В этих разделах следует указывать не только их полные фамилию, имя и отчество, но и дату вступления в должность, особенно если смена этих лиц происходила в течение отчетного периода. Если аудиторы не будут обращать внимания на такие мелочи, как имена и отчества руководителей, мнение клиента об их организации может ухудшиться. Если не зафиксировать в бланке телефон и факс экономического субъекта, то при плохой организации документооборота аудиторы рискуют лишиться этого клиента.

Раздел 2 бланка посвящен общей информации об организации. Содержание и структура этого раздела соответствуют требованиям правила (стандарта) [53, п. 3.2—3.4], и по этим данным можно принимать соответствующие решения. Объем такой информации может быть расширен по усмотрению аудиторской организации.

Аудитор в первую очередь должен указать организационно-правовую форму и дату государственной регистрации юридического лица, что влияет на структуру и порядок формирования уставного капитала и структуру органов управления. Отмечаются все факты внесения изменений в учредительные документы, а также соблюдение порядка их регистрации. Это важно для определения даты вступления таких изменений в силу. Многие юристы считают такой датой дату принятия решения учредителями. Однако возникает вопрос о правомерности внесения некоторых изменений, которые должны подтверждаться государственной регистрацией юридического лица.

Существенное значение имеет информация о наличии иностранного капитала (п. 2.4). Аудитор должен оценить степень влияния и заинтересованности иностранного учредителя, необходимость составления отчетности в соответствии с требованиями страны постоянного пребывания иностранного партнера и проведения аудита в соответствии с международными стандартами, возможность ведения параллельной системы бухгалтерского учета. Следует также выяснить, настаивает ли иностранный учредитель на параллельном привлечении к аудиту зарубежной аудиторской фирмы или аудиторской фирмы с участием иностранного капитала.

Информация о филиалах, представительствах, обособленных подразделениях, дочерних и зависимых организациях (п. 2.5—2.6) важна

для определения объема аудита. Несмотря на обязательность отражения такой информации в учредительных документах экономического субъекта, целесообразно запрашивать у него эту информацию дополнительно. Для этого удобно использовать заранее подготовленный бланк. Экономическому субъекту остается лишь заполнить его и подтвердить данные подписями уполномоченных лиц.

Существенное значение для планирования проверки имеют сведения о количестве рублевых и валютных счетов, открытых как на территории Российской Федерации, так и за рубежом. Пункты 2.7 и 2.8 могут быть дополнены данными: о средствах, замороженных на счетах в банках; о счетах в банках, потерпевших банкротство; об остатках на счетах; о среднем количестве осуществляемых по счетам операций. В отношении информации о количестве открытых счетов и их реквизитах целесообразно иметь письменное подтверждение экономического субъекта (можно использовать заранее подготовленный бланк). Следует учитывать, что для некоторых экономических субъектов более показательна информация о масштабах кассовых операций. Можно указать: наличие рублевой и валютной кассы; характер и стоимостной объем проводимых через них операций; среднее количество осуществляемых операций (например, количество расходных и приходных кассовых ордеров в среднем за месяц).

В пункте 2.9 приводятся данные о численности сотрудников организации с разбиением по интересующим аудиторов подразделениям. Для определения сложности проверки само по себе число сотрудников бухгалтерии ни о чем не говорит. Можно подготовить дополнительный материал с оценкой уровня базового и профессионального образования сотрудников, данными о стаже работы по специальности, распределении обязанностей в бухгалтерии.

Применяемые у экономического субъекта системы оплаты труда и премирования, особенно руководящих работников и высшего управленческого персонала, являются объектом пристального внимания зарубежных аудиторов. Следует оценить, насколько действующие системы способствуют заинтересованности сотрудников в результатах труда; не существует ли в этих системах скрытых причин для злоупотреблений: искажения показателей деятельности экономического субъекта (например, если часть заработной платы оформляется как получение процентов по некоторому депозитному вкладу).

Для установления круга потенциальных пользователей аудиторского заключения важно определить структуру уставного капитала и со-

став собственников экономического субъекта. Аудитору следует выяснить, являются ли собственники реальными, заинтересованы ли они в результатах деятельности экономического субъекта, участвуют ли в его работе и в управлении им. Прояснению этих вопросов способствует информация о количестве и структуре акций экономического субъекта, их размещении, номинальной и рыночной стоимости (п. 2.11).

Изучив учредительные документы, учетную политику и опросив персонал экономического субъекта, аудитор должен описать систему распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта. Следует помнить, что решения о направлениях использования прибыли и утверждении результатов деятельности организации за отчетный период находятся в компетенции общего собрания учредителей, а не главного бухгалтера экономического субъекта. Основным определяющим документом в этом вопросе является устав экономического субъекта, с учетом положений которого должна быть разработана учетная политика, а в случае создания фондов специального назначения — положения о порядке их образования и использования.

Существенное влияние на процесс аудиторской проверки оказывают внутренние факторы, определяющие финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта. Поэтому аудитор должен перечислить фактически осуществляемые им виды деятельности (п. 2.14), их соответствие целям, декларируемым в учредительных документах, а также действующим нормативным актам. Следует отметить лицензируемые виды деятельности, наличие соответствующих лицензий и соблюдение их условий (п. 2.15).

Значительное место занимает составление общей технологической схемы производственного процесса (даже словаря специальных терминов, ибо часто общепринятое значение слова применительно к определенной отрасли деятельности имеет иное содержание). Поэтому для аудита крупных промышленных предприятий в большей мере подходят эксперты со специальным (техническим) базовым образованием, нежели специалисты с экономическим или юридическим образованием.

Существенное влияние на деятельность экономического субъекта могут оказывать отношения с хозяйственными контрагентами (п. 2.17—2.18). Следует отразить сложившиеся прочные связи, перечислить наиболее крупных покупателей и поставщиков, оценить сальдо расчетов с ними, если возможно — их платежеспособность, положение на рынке и т.п. При оценке указанной информации может оказаться актуальной истина «скажи мне, кто твой друг...».

Внимательно нужно изучить вопросы, связанные с договорной работой (п. 2.19—2.20), например:

- ◆ насколько серьезно экономический субъект относится к соблюдению требований законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, оформлении трудовых отношений и т.п.;

- ◆ прибегает ли он к услугам высококвалифицированных специалистов;

- ◆ проходят подготовленные соглашения тщательную юридическую экспертизу или применяются типовые растражированные договоры;

- ◆ ведутся ли претензионная работа и арбитражные дела.

Следует также определить направления и принципы сотрудничества юридической и бухгалтерской служб экономического субъекта. Часто между этими подразделениями вообще нет обмена информацией. Оцениваются также объем и качественные характеристики заключенных договоров, соглашений и контрактов.

Большой блок информации касается систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта (п. 2.21—2.24). Аудитор должен проанализировать применяемую экономическим субъектом учетную политику<sup>39</sup> и ее соответствие нормативным актам, характеру и масштабам деятельности экономического субъекта. Указывается применяемая форма ведения бухгалтерского учета. Если она отлична от общепринятой, то следует описать формы бухгалтерских регистров, порядок их составления, а также регистрации и передачи учетной информации. Аудитор должен отразить и иную информацию, связанную с организацией бухгалтерского учета, которая может повлиять на объем и сложность аудиторской проверки. Например, рекомендуется дать предварительную оценку надежности системы внутреннего контроля, уровня профессионализма главного бухгалтера, сотрудников бухгалтерии, экономической и юридической служб.

Изучив внутренние факторы, влияющие на деятельность экономического субъекта, аудитор может перейти к рассмотрению внешних факторов, весь перечень которых привести невозможно. Это могут быть и экономические показатели, характеризующие положение в отрасли, регионе, экономике в целом. К внешним факторам относятся также нормативные акты, акты местных органов власти, регулирующие узкоспеци-

<sup>39</sup> Здесь речь идет об учетной политике в широком смысле, как о совокупности всех документов, регламентирующих порядок организации и ведения бухгалтерского учета у экономического субъекта.

альные вопросы деятельности клиента, внутриотраслевые инструкции, методические указания, разработки. Если экспортно-импортные операции занимают значительное место в деятельности экономического субъекта, важна ситуация на международных (внешних) рынках. Небесполезны сведения о состоянии рынков сбыта основной продукции, конъюнктуре рынка сырья, материалов и т.д.

В пунктах 2.25—2.26 обобщена информация о предыдущем опыте сотрудничества экономического субъекта с аудиторскими организациями. Необходимо внимательно изучить причины выдачи аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Важно получить объяснения причин, которые привели клиента к решению расстаться с предыдущим аудитором. Эти причины могут быть объективными (например: ошибки или невыполнение аудиторских стандартов предыдущим аудитором; возросшие масштабы деятельности и связанная с этим потребность в обращении к более солидной аудиторской организации) и субъективными (например, непонимание экономическим субъектом сути аудита, низкая квалификация или скандальный характер его ответственных сотрудников). В любом случае, получая от экономического субъекта отзывы о предыдущих аудиторах, следует попытаться «примерить их на себя». Возможно, вновь приглашенный аудитор окажется солидарен с мнением предыдущего аудитора.

Для определения предмета договора, сроков проведения работ и состава группы специалистов полезными могут оказаться пожелания клиента относительно целей проверки. Возможно, по результатам предварительного планирования аудитор не сочтет целесообразным проведение аудита, но будут определены другие формы сотрудничества либо наряду с осуществлением аудиторской проверки экономическому субъекту будут оказаны другие услуги (при этом необходимо соблюдать принцип независимости аудитора).

После раздела 2 в бланк, приведенный в приложении 5.1, могут быть включены разделы, содержащие основные характеристики объемов и качества финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, например, данные о количестве инвентарных объектов основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, номенклатуре материальных ценностей и готовой продукции, принципах оценки различных объектов учета и т.д.

В разделе 3 «Основные отчетные показатели» бланка приводятся основные показатели бухгалтерской отчетности экономического субъекта, которые в дальнейшем могут послужить для расчета уровня суще-

ственности или проведения аналитических процедур. В последнем случае этот раздел можно дополнить расчетными относительными показателями и данными об их динамике.

В заключение в разделе 4 специалист, обладающий соответствующей квалификацией и руководивший процессом предварительного планирования, должен в сжатом виде изложить следующее:

- ◆ мнение о принципиальной возможности аудита, в том числе целесообразности сотрудничества с данным экономическим субъектом с учетом субъективных факторов (п. 4.1);
- ◆ мнение о вероятности и сроках оплаты экономическим субъектом оказанных аудиторских услуг (п. 4.2);
- ◆ оценку необходимых для осуществления работ ресурсов труда и времени и прогнозной стоимости работ (п. 4.3) (здесь следует указывать профессиональный и численный состав группы специалистов аудиторской организации, кроме того, должна быть оценена потребность в привлечении сторонних специалистов и примерный объем работ, который предполагается им поручить);
- ◆ пожелания клиента относительно сроков проведения работ;
- ◆ основные характеристики рабочих условий (мы уже упоминали их выше), которые экономический субъект может создать для приема специалистов (в том числе организация проезда, проживания, питания, предоставление отдельного закрываемого помещения, сейфов, организационной техники, доступ к копирующей-множительной технике, телефонам, факсам и т.д.).

Информация, приведенная в бланке из приложения 5.1, должна подтверждаться подписями лиц, непосредственно участвовавших в проведении предварительного планирования.

### **5.3. Письмо-обязательство и договор на проведение аудита**

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

Основные условия проведения аудита и связанные с ним права и обязанности сторон согласовываются в **договоре на проведение ауди-**

**торской проверки.** Заключению договора предшествует направление аудиторской организацией исполнительному органу экономического субъекта **письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита**, целью которого является исключение возможного неправильного понимания сторонами условий предстоящего договора на проведение аудиторской проверки. Можно сказать, что таким письмом аудитор в документальной форме обобщает договоренности, достигнутые сторонами на стадии предварительного планирования.

Стороны в первую очередь должны одинаково трактовать цели, содержание и характер планируемых работ. Часто бывает так, что исполнитель (аудиторская организация) и клиент (экономический субъект) по-разному понимают специфику аудиторского задания. Аудитор, как правило, четко представляет себе, что в соответствии с действующими нормативными документами он должен выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, соблюдая принципы, установленные правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и используя в ходе проверки специфические методы и приемы. Аудитор рассчитывает, что его ответственность наступит только в случае некачественного проведения аудита (т.е. отхода в процессе работы от требований правил (стандартов) и что клиент будет всемерно содействовать проведению полноценного аудита.

Для руководителей экономического субъекта часто не существует принципиальной разницы между целями и содержанием аудита и аудиторских услуг. Приглашая аудиторскую организацию и соглашаясь на достаточно высокую стоимость выполняемых ею работ, руководители экономического субъекта стремятся получить взамен все возможные аудиторские услуги:

- ◆ консультирование по вопросам учета, налогообложения и права;
- ◆ переоценку активов;
- ◆ рекомендации по реструктуризации проверяемой организации и оптимизации ее деятельности;
- ◆ трансформацию бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности с одновременным подтверждением ее достоверности;
- ◆ обучение и консультирование персонала проверяемой организации и т.п.

Кроме того, основное внимание большинство клиентов уделяет подтверждению аудитором достоверности данных налоговых деклараций с последующим перенесением ответственности за правильность на-

логовых расчетов с экономического субъекта на аудиторскую организацию. Причем обязательным условием является компенсация аудиторской организацией всех возможных будущих штрафов по налогам, иногда и в кратном размере.

Оказание услуг такого характера не есть собственно аудит и определенным образом ограничивает действия аудитора, вследствие чего невозможно подготовить аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Руководство и персонал многих экономических субъектов не имеют представления о порядке проведения аудиторской проверки, взаимодействии аудиторов и персонала экономического субъекта в ходе ее осуществления, применяемых аудиторских процедурах, тщательном и всеобъемлющем документировании хода проверки. Поэтому еще на стадии переговоров для аудитора очень важно разъяснить потенциальному клиенту специфику аудиторской деятельности, обязанности и права сторон при собственно аудите.

Подписание письма-обязательства не исключает возможности противоречий и непонимания между сторонами. Тем не менее важность такого документа трудно переоценить, ибо в соответствии с общепринятой аудиторской практикой письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие аудиторской организации на проведение аудита или принятие предложения о ее назначении официальным аудитором этого экономического субъекта.

Письмо-обязательство может не только предшествовать заключению договора на проведение аудиторской проверки, но и служить *офертой* для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

Напомним, что в соответствии с гражданским законодательством [2, ст. 435] офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам достаточно определенное предложение, которое выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с тем адресатом, который примет это предложение. Оферта должна содержать существенные условия договора. В соответствии с [2, ст. 432] существенны условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных нормативных актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. Что касается экономического субъекта, которому

направляется письмо-обязательство (оферта), то он может согласиться или не согласиться на данное предложение. Согласие на условия, выдвинутые в оферте, называются ее **акцептом**. В соответствии с [2, ст. 438] акцепт должен быть **полным и безоговорочным**. Молчание не считается акцептом, если иное не вытекает из закона, обычаев делового оборота или из прежних деловых отношений сторон. В письменной оферте может быть также предусмотрен срок для акцепта.

В аудиторской практике акцепт совершается путем **письменного подтверждения экономическим субъектом согласия на условия аудита**, предложенные аудиторской организацией. Порядок оформления такого письменного согласия не регламентируется нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность. Отметим, что в аудиторской практике принято оформлять акцепт путем подписания одного экземпляра письма-обязательства, подготовленного аудиторской организацией, исполнительным органом экономического субъекта, и передачи этого экземпляра аудиторской организации. Следует иметь в виду, что в соответствии с [2, ст. 443] ответ экономического субъекта о согласии заключить договор на других условиях, чем предложено в оферте, не является акцептом. Такой акцепт признается **отказом от акцепта** и в то же время **новой офертой**.

Если подтверждение получено, то условия, содержащиеся в письме-обязательстве, остаются в силе в течение срока действия договора на проведение аудиторской проверки. Стороны могут согласовывать цель и масштабы аудита в долгосрочном договоре. Тогда допускается возможность несоставления письма-обязательства либо направления его только в случаях, когда необходимо предоставить экономическому субъекту дополнительную информацию.

Порядок подготовки письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита регламентируется соответствующим правилом (стандартом) [52]. Как отмечают некоторые авторы [60, с. 63], большая часть российских аудиторских организаций не готовит письмо-обязательство по западному образцу, а заключает с клиентами договоры по традиционной для нас юридической форме. Гражданское законодательство не запрещает делать оферты и акцепты в устной форме и заключать договоры так, как это часто и происходит на практике, т.е. по итогам переговоров. Авторы считают, что письмо-обязательство является не единственной, а лишь одной из возможных форм оферты в аудите.

Гражданское законодательство России и правило (стандарт) предоставляют аудиторским организациям право выбора из нескольких возможных вариантов действий:

- ◆ направление аудиторской организацией экономического субъекту письма-обязательства, содержащего все существенные условия договора (получение подписанного экономическим субъектом письма-обязательства считается фактом заключения договорных отношений между сторонами и является основанием для начала оказания аудиторских услуг)<sup>40</sup>;

- ◆ направление аудиторской организацией экономического субъекту письма-обязательства; после его подписания экономическим субъектом стороны заключают договор на проведение аудиторской проверки, существенные условия которого не должны противоречить условиям письма-обязательства;

- ◆ заключение аудиторской организацией и экономическим субъектом договора на проведение аудиторской проверки без предварительного направления письма-обязательства в качестве оферты;

- ◆ заключение аудиторской организацией и экономическим субъектом договора на проведение аудиторской проверки с использованием письма-обязательства в качестве неотъемлемого приложения к договору, содержащего дополнительную информацию для экономического субъекта.

В зависимости от конкретных условий руководство аудиторской организации может выбрать оптимальный вариант документального оформления отношений с клиентом. Если же аудиторские организации применяют в своей договорной практике письмо-обязательство как таковое, то они должны придерживаться формы и содержания документа, предписанных правилом (стандартом) [52]. Российское правило (стандарт) подготовлено на основе соответствующего международного стандарта аудита и в целом ему соответствует. В настоящее время наименование международного аналога изменено и выглядит так: «Terms of Audit Engagements», т.е. «Условия аудиторского задания», но он по-прежнему посвящен в основном подготовке письма-обязательства (соответствующий английский термин — «engagement letter»).

<sup>40</sup> Отметим, что при этом варианте действий в письме-обязательстве должен быть освещен достаточно широкий круг вопросов, в том числе сроки проведения работ, условия оплаты, штрафные санкции и т.д.

В правиле (стандарте) определен перечень информации, которая в обязательном порядке должна найти свое отражение в письме-обязательстве [52]:

- ◆ условия аудиторской проверки;
- ◆ обязательства аудиторской организации;
- ◆ обязательства экономического субъекта.

К условиям аудиторской проверки в первую очередь относятся указание объекта и цели аудита. Основной целью аудиторской проверки является выражение мнения аудиторской организации о достоверности во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Соответственно объектом аудиторской проверки является бухгалтерская отчетность экономического субъекта, подготовленная в соответствии с требованиями действующего законодательства.

В письме-обязательстве должен быть также определен порядок аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия. В соответствии с [33] бухгалтерская отчетность экономического субъекта должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы. В связи с этим требованием возникает ряд проблем (подробнее см. на с. 393—394).

В письме-обязательстве должны быть приведены ссылки на нормативные акты, на основании которых проводится аудит. Обычно здесь следует указать российские законы, правила и инструкции, касающиеся порядка организации и проведения аудита, ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности. В первую очередь к таким законодательным и нормативным актам относятся:

- ◆ Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- ◆ Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- ◆ Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации;
- ◆ Инструкция о порядке заполнения годовой бухгалтерской отчетности (обычно такая инструкция ежегодно обновляется Министерством финансов Российской Федерации).

Однако в некоторых случаях можно руководствоваться международными стандартами бухгалтерского учета, выпускаемыми Международным комитетом по стандартам учета (International Accounting Stan-

dards Committee — IASC), а аудит может проводиться по международным стандартам аудита, выпускаемым Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC). Понимается, все юридические лица, являющиеся таковыми по законодательству Российской Федерации, должны вести учет и составлять отчетность в соответствии с нормами российского законодательства, но параллельно может быть подготовлена отчетность в соответствии с другими международными или национальными правилами и может возникнуть необходимость в ее аудиторском подтверждении.

Перечень условий аудиторской проверки открыт и в зависимости от конкретной ситуации может быть дополнен любыми условиями (дополнительной информацией), возникающими в ходе аудита.

К такой дополнительной информации можно отнести, например, общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, ее членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах. Как правило, экономический субъект заинтересован в сведениях о персональном составе группы специалистов, осуществляющих аудит, и высоком уровне их квалификации, а также о необходимости привлечения других аудиторов и независимых экспертов. Соответственно должен быть определен круг вопросов, для решения которых планируется привлечение дополнительных специалистов. Если к моменту написания письма-обязательства согласованы сроки проведения работ и условия оплаты услуг аудиторской организации, такие данные должны найти свое отражение в письме-обязательстве. Если же эти данные не конкретизированы, целесообразно изложить основные принципы формирования стоимости оказываемых услуг и планируемые сроки проверки. Аудитор может также привести рекомендации относительно направлений использования аудиторского заключения.

В письме-обязательстве предусмотрено также отражение информации об обязательствах аудиторской организации. К таким обязательствам, в частности, относится согласование формы отчетности по результатам проведенной работы. Обычно это аудиторское заключение и письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита. Полезно предусмотреть форму и порядок передачи текущей информации, порядок оформления ответов на запросы клиентов, регистрации и сообщения сведений о спорных, неоднозначных, проблемных ситуациях. Понимается, от дополнительных пожеланий клиентов непосредственно зависит объем работы аудиторов, степень их ответственности и величина аудиторского риска, а значит, общая стоимость услуг аудиторов.

В письме-обязательстве также должна содержаться информация об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги, о необходимости сохранения коммерческой тайны и наличии риска обнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Обычно соответствующие пункты письма-обязательства готовятся в строгом соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации и правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Однако бывают случаи, когда аудиторские организации по требованию потенциальных клиентов принимают на себя более высокую ответственность за результаты работы и соглашаются с более жесткими требованиями к характеру выполняемых работ.

Дополнительно в письме-обязательстве может быть приведена информация об основных ограничениях ответственности аудиторской организации. В некоторых ситуациях имеет смысл охарактеризовать применяемые в ходе проверки методы получения аудиторских доказательств. Если в предыдущих отчетных периодах бухгалтерская отчетность экономического субъекта уже подвергалась аудиту, то целесообразно согласовать с клиентом возможность использования результатов работы предыдущих аудиторских организаций.

В соответствии с [52, п. 3.5] экономический субъект также должен принять на себя ряд обязательств, поэтому делаются указания:

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

- ♦ об обеспечении свободного доступа к первичным документам, регистрам бухгалтерского учета, компьютерным базам данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

- ♦ о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем-запросов в адрес дебиторов и кредиторов о подтверждении (или неподтверждении) ими размера соответствующей задолженности;

- ♦ о не оказании давления на аудиторскую организацию в любой форме в целях изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Все эти требования достаточно очевидны (кроме, пожалуй, нового в российской практике требования о письмах дебиторам и кредиторам). К сожалению, тот факт, что клиенты аудиторов и раньше подписывали все эти обязательства в типовых договорах по оказанию аудиторских услуг, не был абсолютной гарантией их соблюдения.

При проведении аудита в течение нескольких лет аудитор может не направлять письмо-обязательство каждый раз и работать в соответствии с условиями прошлогоднего письма-обязательства. Если же при проведении предыдущих проверок аудитор сталкивался с фактами непразильного понимания экономическим субъектом целей и масштаба аудита, ответственности аудиторской организации и экономического субъекта, письмо-обязательство должно быть оформлено в установленном порядке.

Письмо-обязательство при повторном аудите направляется и в том случае, когда аудитор располагает информацией о наличии факторов, приводящих к изменению условий аудиторской проверки по сравнению с предыдущими периодами. К таким факторам, в частности, относятся:

- ◆ изменения условий проведения проверки исполнительного органа экономического субъекта;
- ◆ изменения в составе руководства экономического субъекта;
- ◆ значительные изменения профиля или масштабов деятельности экономического субъекта;
- ◆ изменения законодательства, влияющие на изложенные в письме-обязательстве положения;
- ◆ существенное изменение других положений письма-обязательства.

В [52, приложение] приводится рекомендуемая форма письма-обязательства, которую могут использовать в своей работе аудиторские организации, а в приложении 5.2 приводится форма письма-обязательства, разработанная с учетом требований правила (стандарта) и применяемая в деятельности одной из национальных аудиторских организаций.

Письмо-обязательство пока не применяется широко в деловом обороте. Однако практически все аудиторские организации оформляют свои отношения с клиентом путем заключения договора на проведение аудиторской проверки.

Отметим, что договор на оказание аудиторских услуг в явном виде упомянут в гражданском законодательстве [3, п. 2 ст. 779] как разновидность договора возмездного оказания услуг. Договор возмездного оказания услуг является достаточно новой формой регулирования правоотношений, которой присущ ряд специфических характеристик<sup>41</sup>. В Гражданском кодексе Российской Федерации данному типу договора посвя-

<sup>41</sup> Рекомендуем читателям ознакомиться с подробным описанием специфических черт договора на оказание аудиторских услуг в учебнике [65, с. 82—96].

щено всего пять статей [3, ст. 779—783]. По вопросам, не регулируемым указанными статьями, но возникающим при заключении и исполнении договоров на возмездное оказание услуг, могут быть применены общие положения о подряде, если они не противоречат общей части обязательственного права [2, гл. III].

Не останавливаясь подробно на юридической квалификации этого типа договора, отметим, что в договоре на проведение аудиторской проверки, как правило, согласовываются следующие вопросы:

- ◆ предмет договора;
- ◆ права и обязанности сторон;
- ◆ сроки выполнения работ;
- ◆ стоимость работ и порядок расчетов;
- ◆ порядок приемки работ;
- ◆ ответственность сторон;
- ◆ условия соблюдения коммерческой тайны;
- ◆ порядок разрешения споров;
- ◆ штрафные санкции;
- ◆ реквизиты и подписи сторон.

В приложении 5.3 представлен один из возможных вариантов договора на проведение аудиторской проверки.

## **5.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета клиента**

Каждый экономический субъект, которого планирует проверять аудитор, обязан вести бухгалтерский учет. *Бухгалтерский учет* представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном (денежном) выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Одной из задач бухгалтерского учета [7, п. 3 ст. 1] является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности. Без систематического и надежного ведения бухгалтерского учета нельзя говорить о достоверной отчетности, подтверждение которой — основная цель аудита. Отсутствие организованной системы бухгалтерского учета ставит под сомнение вопрос о принципиальной возможности проведения аудита у экономического субъекта, речь в этом случае может идти только о восстановлении бухгалтерского учета.

Однако систему бухгалтерского учета, функционирующую у экономического субъекта, следует рассматривать не только как объект исследования, но и как активную составляющую аудиторских процедур.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета: внимательно изучить его организацию и документооборот клиента, описать эту систему и проанализировать ее сильные и слабые стороны. Понимание закономерностей функционирования системы бухгалтерского учета, способов и методов его ведения, позволит аудитору грамотно организовать процесс получения аудиторских доказательств и соответственно более эффективно и качественно провести проверку. Надежно организованные участки бухгалтерского учета можно проверить более бегло, чем те, надежность которых вызывает у аудитора сомнения. Если возможность возникновения ошибки высока либо специфика области учета делает более вероятными умышленные нарушения учета либо злоупотребления, аудитор обязан планировать более тщательную проверку. Снижение объема и детальности отдельных аудиторских процедур по результатам изучения особенностей системы бухгалтерского учета клиента должно быть надлежащим образом аргументировано.

Несмотря на то что процесс изучения системы бухгалтерского учета творческий, он должен быть по возможности формализован. Аудиторским организациям следует самостоятельно разрабатывать методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, принимая во внимание требования соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности [48].

Знакомство с системой бухгалтерского учета предполагает изучение, анализ и оценку сведений об определенных сторонах хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта:

- ♦ учетной политике и основных принципах ведения бухгалтерского учета;
- ♦ организационной структуре подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;
- ♦ распределении обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;
- ♦ организации документооборота и порядке хранения документов, оформляющих хозяйственные операции;
- ♦ порядке отражения операций в регистрах бухгалтерского учета, формах и методах обобщения данных таких регистров;
- ♦ порядке подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;

- ◆ роли и месте средств вычислительной техники в ведении бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской отчетности;
- ◆ критических областях учета и отчетности, в которых риск возникновения ошибок или искажений особенно высок;
- ◆ средствах контроля, предусмотренных в отдельных областях системы учета.

При анализе системы бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства аудиторам рекомендуется отметить следующее:

- ◆ численность бухгалтеров и работников, отвечающих за сохранность товарно-материальных ценностей;
- ◆ наличие приказа по учетной политике;
- ◆ наличие рабочего плана счетов бухгалтерского учета и его особенности;
- ◆ наличие утвержденного графика документооборота и осуществление контроля за его выполнением;
- ◆ применение в учете и управлении компьютерных программ;
- ◆ применение форм первичных учетных документов, отличных от типовых;
- ◆ порядок проведения инвентаризации;
- ◆ порядок ведения книги учета хозяйственных операций;
- ◆ состав регистров бухгалтерского учета и порядок записи в них;
- ◆ порядок учета затрат на производство и формирования себестоимости;
- ◆ направления использования прибыли;
- ◆ процедуры текущего контроля за наличием и использованием товарно-материальных ценностей;
- ◆ процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с дебиторами и кредиторами;
- ◆ особенности движения внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей за отчетный период;
- ◆ особенности расчетов с дебиторами и кредиторами за отчетный период.

Систему бухгалтерского учета изучают в целях установления ее соответствия действующим нормативным актам и адекватности масштабам деятельности экономического субъекта.

Система бухгалтерского учета может считаться эффективной, если при отражении хозяйственных операций соблюдаются определенные условия:

- ◆ ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными актами и принятой учетной политикой, которая в свою очередь соответствует нормативным актам;

- ◆ соблюдается принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. хозяйственные операции отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место;
- ◆ операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- ◆ при отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций зафиксированы их существенные детали;
- ◆ у экономического субъекта организована и функционирует система предотвращения появления ошибок и злоупотреблений.

Исследование системы бухгалтерского учета должно проводиться различными методами. В первую очередь аудитор должен ознакомиться с внутренними документами экономического субъекта, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета. Однако для получения объективной картины аудитор не должен ограничиваться только изучением документов, тем более, что положения некоторых из них часто не соответствуют действительности. Отдельные реально происходящие у экономического субъекта процессы могут быть вообще не оформлены документально. Поэтому важны устные опросы персонала экономического субъекта. В ходе изучения системы бухгалтерского учета аудитор должен убедиться, что реально существующая система соответствует той, которая описана во внутренних документах экономического субъекта или дана в словесных описаниях персонала соответствующих подразделений.

Изучение системы бухгалтерского учета должно быть хорошо спланировано. Исследования должны проводиться целенаправленно, чтобы по их результатам аудиторы получили упорядоченное описание всех аспектов, взаимосвязей и особенностей системы бухгалтерского учета экономического субъекта.

Для документального оформления процесса и результатов исследования системы бухгалтерского учета следует использовать типовые формы и бланки, к которым, в частности, относятся:

- ◆ специальные тестовые процедуры;
- ◆ перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- ◆ специальные бланки и проверочные листы;
- ◆ блок-схемы и графики;
- ◆ перечни замечаний, протоколы и акты.

В приложении 5.4 приводится один из возможных вариантов перечня типовых вопросов, подлежащих изучению в ходе сбора информа-

ции. В перечне приведены вопросы, связанные с исследованием областей учета, встречающихся практически у всех экономических субъектов. Раздел «Общие вопросы организации бухгалтерского учета» составлен в соответствии с перечнем основных организационных вопросов системы бухгалтерского учета из правила (стандарта) [48, п. 3.2]. Вопросник может быть расширен за счет включения дополнительных вопросов в обозначенные области учета и описания дополнительных областей учета, например, учета внутрихозяйственных расчетов или целевых финансирования и поступлений.

При первоначальном аудите необходимо описать все области и существенные аспекты системы бухгалтерского учета. Сделать это можно в бланках, одна из возможных форм которых приведена в приложении 5.5. Основное поле ввода этого бланка может представлять собой большой пустой прямоугольник, который аудитор заполняет в форме ответов на вопросы, перечисленные в приложении 5.4. Заполнение отдельных бланков на каждый раздел бухгалтерского учета обеспечивает удобство работы с полученной информацией и компоновки документов в аудиторском файле. При повторных проверках подробно описывать все аспекты бухгалтерского учета нецелесообразно. Следует заострить свое внимание лишь на отклонениях. Рекомендуем также к заполненным бланкам составить оглавление с перечислением описанных далее разделов бухгалтерского учета и указанием номеров страниц.

Для понимания системы бухгалтерского учета и организации проверки удобно оформлять применяемые системы документооборота в виде блок-схем. В приложении 5.6 приведен набор условных обозначений, которые можно использовать для построения таких блок-схем.

Как показывает практика, уже в ходе изучения системы бухгалтерского учета аудиторы могут выявить большое количество нарушений правил, установленных законодательными нормативными актами, а также несоответствий между положениями внутренних документов и фактическим состоянием дел. Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета, отмеченные в ходе планирования и осуществления аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению должны быть отражены в письменной информации (отчете) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта.

## 5.5. Изучение и оценка системы внутреннего контроля клиента

### Составляющие системы внутреннего контроля экономического субъекта

Правило (стандарт) [48, п. 3.2] предписывает на стадии предварительного планирования изучать не только систему бухгалтерского учета экономического субъекта, но и систему внутреннего контроля. **Понятие «система внутреннего контроля экономического субъекта»** часто вызывает замешательство у многих российских аудиторов, не говоря уже о представителях экономических субъектов. Такое понятие трактуется многими как чуждое явление из западной системы аудита, которое пока неприменимо в национальной аудиторской практике. Некоторым даже сложно представить себе, что система внутреннего контроля либо ее элементы существуют в каждой организации и практически все аудиторы при определении стратегии проверки сознательно или неосознанно руководствуются результатами изучения и оценки системы внутреннего контроля клиента. Предположим, проверяя крупное промышленное предприятие, аудитор уверен<sup>42</sup>, что кассовые операции оформляются кассиром с тридцатилетним стажем работы, ни копейки не может быть выдано из кассы без наличия распорядительных подписей генерального директора и главного бухгалтера, инвентаризации кассы проводятся регулярно и неформально. Логично допустить, что кассовые операции санкционированы, первичные документы оформлены в соответствии с требованиями нормативных актов, оприходованные и выданные суммы отражены в документах полностью, точно и своевременно. Видимо, ошибки в этом сегменте аудита маловероятны. Поэтому кассовые операции можно проверять избирательно, а при несущественном их объеме не проверять вовсе, а изучить другие сегменты аудита.

Однако на малом предприятии главный бухгалтер нередко выполняет обязанности кассира (зачастую должность главного бухгалтера занимает жена генерального директора), весьма вероятны отсутствие распорядительных подписей на первичных кассовых документах и неполное оприходование денежных сумм, документы могут составляться несвоевременно и т.д.

<sup>42</sup> Приведенную здесь аргументацию целесообразно оформить в виде рабочего документа проверки.

Для примера приведем необходимые элементы системы внутреннего контроля: разрешительные подписи руководителя и главного бухгалтера на расходном кассовом ордере; создание счетов-фактур и накладных в нескольких экземплярах, сплошная нумерация этих документов и порядок их хранения и архивирования; организованный надлежащим образом документооборот и периодические встречные взаимопроверки между разными участками в бухгалтерии. Функционирование на предприятии тщательно спланированной и организованной системы внутреннего контроля гораздо эффективнее, чем применение отдельных ее средств и элементов.

Под **системой внутреннего контроля** понимается совокупность организационных мер, методик и процедур, применяемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля должна включать, в частности, процедуры, применение которых обеспечивает надзор и проверку за следующими аспектами финансово-хозяйственной деятельности:

- ◆ соблюдением требований законодательства, применяемого при осуществлении финансово-хозяйственных операций;
- ◆ исполнением приказов, распоряжений и других руководящих указаний на всех уровнях иерархии управления;
- ◆ точностью и полнотой оформления документации бухгалтерского учета;
- ◆ предотвращением ошибок и искажений информации;
- ◆ своевременностью и правильностью подготовки бухгалтерской отчетности;
- ◆ обеспечением сохранности активов экономического субъекта.

Система внутреннего контроля есть в любой организации, так как руководство каждого экономического субъекта в большей или меньшей степени интересуется, каким образом выполняются поставленные задачи и достигаются определенные цели развития организации. Как правило, система внутреннего контроля охватывает гораздо более широкий спектр вопросов, чем только подготовка и составление бухгалтерской отчетности. Поэтому не все используемые в организации процедуры и методы внутреннего контроля полезны аудитору. Интерес для него представляют в первую очередь мероприятия, непосредственно направленные на регулирование и контроль процессов сбора, обработки и обобщения информации, необходимой для подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Заслуживают внимания также элементы системы внут-

ренного контроля, связанные с информацией, не являющейся частью бухгалтерской отчетности, но которая может быть использована при проведении аудиторских процедур.

При планировании проверки аудитор должен исходить из предположения о существовании у экономического субъекта системы внутреннего контроля или каких-либо ее элементов. Понимание специфики этой системы, грамотное использование ее особенностей в ходе проверки помогают формированию мнения о способности системы бухгалтерского учета генерировать достоверную информацию о хозяйственной деятельности экономического субъекта. Аудитору следует внимательно изучить и описать такую систему, проанализировать ее слабые и сильные стороны в целях оптимизации процесса аудита. Если аудитор сочтет возможным опираться в своих исследованиях на соответствующие средства внутреннего контроля, он может проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, что, в свою очередь, позволит сократить затраты труда и времени на проверку. И наоборот, если аудитор не может использовать внутренние средства контроля, то будет вынужден полагаться на результаты более обширных и тщательных аудиторских тестов, на аудиторские процедуры, для которых необходимо отобрать большее количество документов.

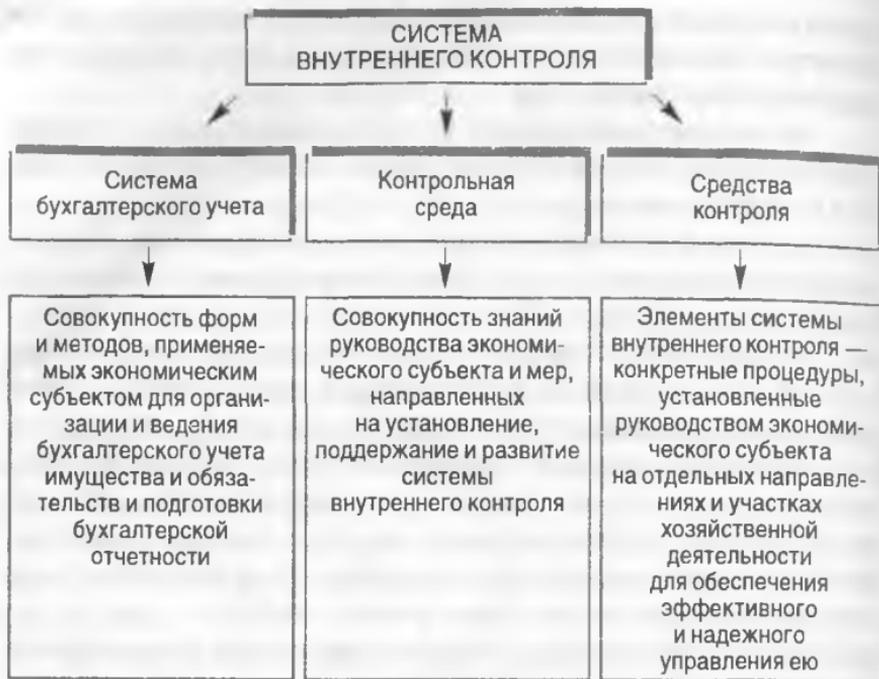
Система внутреннего контроля экономического субъекта (рис. 5.4) состоит из следующих элементов:

- ◆ системы бухгалтерского учета;
- ◆ контрольной среды;
- ◆ средств контроля.

Порядок оценки и требования, предъявляемые к организации системы бухгалтерского учета экономического субъекта, были рассмотрены в пункте 5.4. Таким образом, грамотное ведение бухгалтерского учета само по себе — важный контрольный фактор финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, повышающий надежность системы внутреннего контроля.

### Оценка контрольной среды

Под *контрольной средой* понимают практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также общие сведения о работе этой системы, которыми располагает руководство экономического субъекта. Таким образом, контрольная среда — это атмосфера, под влиянием которой формируется и работает система внутреннего контро-



**Рис. 5.4.** Элементы системы внутреннего контроля экономического субъекта

ля на предприятии. Контрольная среда имеет сложную структуру. Однако существует ряд общих для всех экономических субъектов элементов, представление о которых должен получить аудитор. К таким элементам, в частности, относятся:

- ◆ стиль и основные принципы управления экономическим субъектом;
- ◆ организационная структура экономического субъекта;
- ◆ распределение ответственности и полномочий;
- ◆ осуществляемая кадровая политика;
- ◆ порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- ◆ порядок ведения управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- ◆ соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта требованиям действующего законодательства.

Оценить *стиль и основные принципы управления экономическим субъектом* важно, так как именно его руководство несет ответственность за создание и работу системы внутреннего контроля. Это утверждение остается верным и в тех случаях, когда при создании системы внутреннего контроля руководство экономического субъекта прибе-

гало к рекомендациям внешних консультантов, например аудиторских организаций. Ведь в конечном счете именно от лиц, принимающих решения, зависит выбор между следующими альтернативами:

- ◆ строго соблюдать законодательство при совершении финансово-хозяйственных операций или использовать любые средства для уклонения от уплаты налогов;
- ◆ реализовывать стратегические направления развития, или сконцентрироваться на решении сиюминутных проблем и удовлетворении сиюминутных интересов;
- ◆ создать эффективно работающие контрольные подразделения, подчинив их руководителям высокого уровня, или сэкономить на этом, опустив контрольную деятельность на низовой уровень;
- ◆ организовать надежный материальный учет, отобрав добросовестных материально ответственных сотрудников, или пустить все на самотек, возложив ответственность за сохранность материальных ценностей на лиц, не имеющих устоявшейся репутации, и тем самым по существу попустительствовать мелким хищениям;
- ◆ создать эффективную систему управленческого учета, позволяющую оперативно выявлять резервы для совершенствования финансово-хозяйственной деятельности, или отказаться от такой системы, не предпринимать активных действий по предотвращению негативных тенденций в развитии либо поощрению положительных сдвигов.

Эффективная **организационная структура экономического субъекта** предполагает разумное делегирование полномочий и разделение ответственности сотрудников. Это будет, в частности, препятствовать нарушениям установленной системы внутреннего контроля и обеспечивать **разделение несовместимых функций**. Функции несовместимы, если их сосредоточение у одного лица не только потенциально приведет к совершению непреднамеренных или умышленных ошибок и нарушений, но и затруднит выявление таковых. Приведем примеры целесообразного распределения функций между сотрудниками:

- ◆ непосредственный доступ к активам экономического субъекта и санкционирование операций с ними;
- ◆ непосредственное проведение хозяйственных операций и их отражение в бухгалтерском учете.

Руководство экономического субъекта определяет генеральную линию в развитии системы внутреннего контроля. От него зависит, будет ли система внутреннего контроля соответствовать размерам и специфике деятельности экономического субъекта, функционировать постоянно

и эффективно. Функции же по непосредственному поддержанию системы внутреннего контроля могут быть переданы назначенному в соответствии с учредительными документами ревизору, созданной ревизионной комиссии, отделу внутреннего аудита или другим специальным подразделениям.

Надлежащее функционирование системы внутреннего контроля зависит не только от мотивации руководства экономического субъекта, но и от заинтересованности и компетентности сотрудников, которым поручена соответствующая деятельность. Поэтому **система подбора кадров** и их продвижения по служебной лестнице, обучения и переподготовки должна обеспечить высокий уровень квалификации сотрудников.

В приложении 5.7 приведена примерная форма бланка, позволяющая аудитору оценить надежность контрольной среды экономического субъекта. Это тест, вопросы в котором сгруппированы применительно к конкретным направлениям, составляющим контрольную среду: каждому вопросу теста соответствуют три варианта ответа, каждый из которых характеризует определенный уровень надежности контрольной среды. Аудитор обводит рамкой подходящие ответы и оценивает, какие ответы по каждому разделу преобладают. Таким образом, по результатам теста аудитор может получить представление об уровне надежности контрольной среды в целом и по каждому ее элементу. Если при ответе на вопросы, содержащиеся в разделе, аудитор затрудняется однозначно оценить влияние конкретного фактора, допустимо выбрать две смежные оценки, например среднюю и низкую, и обвести рамкой два соседних варианта. Общая оценка надежности контрольной среды по конкретному направлению (раздел 8 бланка) и итоговая оценка надежности контрольной среды проводятся по трехбалльной шкале и в отличие от предыдущего примера должны быть однозначными. К бланку могут прилагаться рабочие документы, содержащие информацию о полученных в ходе исследования системы внутреннего контроля доказательствах, послуживших основанием для полученных оценок.

Проблемы комплексной оценки системы внутреннего контроля экономического субъекта будут рассмотрены ниже при изложении темы «Методы оценки надежности системы внутреннего контроля».

### **Надежность средств контроля**

Третьей составляющей системы внутреннего контроля (СВК) являются **средства контроля**. Под средствами контроля понимаются конкретные процедуры, установленные руководством и осуществляемые

сотрудниками экономического субъекта на отдельных направлениях и участках его хозяйственной деятельности для обеспечения эффективно-го и надежного управления ею.

Средства контроля, применяемые экономическим субъектом, весьма разнообразны и определяются спецификой его деятельности. К наиболее распространенным средствам контроля можно отнести:

- ◆ распорядительные подписи на документах руководителя и (или) главного бухгалтера либо других уполномоченных лиц;
- ◆ внутренние и внешние сверки расчетов;
- ◆ встречные взаимопроверки бухгалтерских записей, система контроля со стороны старших бухгалтеров за качеством работы подчиненных им сотрудников;
- ◆ проверка правильности осуществления документооборота, в том числе сплошная нумерация создаваемых документов, регистрация документов в специальных журналах, брошюровка документов, проверка порядка их хранения и архивирования и т.д.;
- ◆ плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств экономического субъекта в соответствии с установленным порядком;
- ◆ использование для целей контроля информации, полученной из внешних источников;
- ◆ осуществление мер, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам экономического субъекта;
- ◆ реализация мер, направленных на ограничение доступа неуполномоченных лиц к системе документооборота и ведения бухгалтерского учета;
- ◆ исследование динамики хозяйственных показателей, сравнительный анализ фактических показателей с плановыми и нормативными показателями хозяйственной деятельности, выявление причин существенных расхождений.

Несмотря на многообразие средств контроля их применение должно обеспечить достижение ряда целей, в частности:

- ◆ хозяйственные операции должны быть санкционированы руководством как в целом, так и в конкретных случаях;
- ◆ все операции должны фиксироваться в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде, в соответствии с принятой учетной политикой и обеспечивать возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

♦ соответствие зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов должно определяться руководством с установленной периодичностью, а в случае расхождений руководство должно предпринимать надлежащие меры.

Как бы внимательно и добросовестно не относились руководство и персонал экономического субъекта к реализации контрольных мероприятий, аудитор не может иметь абсолютной уверенности, что СВК полностью отвечает предъявляемым требованиям. Даже при самой отлаженной системе всегда существует вероятность возникновения сбоев.

Прежде всего, существует объективное ограничение затрат на организацию СВК. Как и к любой управленческой деятельности, к организации СВК применимо требование рациональности (экономичности), которое заключается в оптимальном соотношении затрат на осуществление контрольных мероприятий и получаемых от их применения экономических выгод. Если довести до абсурда идею построения всеобъемлющей СВК, то к каждому сотруднику организации можно приставить проверяющего. Логично предположить, что такие меры повлекут за собой увеличение расходов на оплату труда как минимум в два раза. Однако такие затраты обоснованы, если они приведут к сопоставимому увеличению дополнительно получаемых экономических выгод. Например, затраты на систему охраны и надзора за сотрудниками, которая будет считаться разумной в производстве драгоценных металлов, изготовлении ювелирных изделий или банковском деле, в других отраслях коммерческой деятельности может оказаться ничем не оправданным расточительством. Поэтому одним из ограничений является естественное требование руководства экономического субъекта, чтобы **затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше экономических выгод, которые дают эти мероприятия**. Кроме того, эффективность даже хорошо зарекомендовавших себя контрольных процедур существенно снизится либо вообще будет потеряна при существенном изменении таких факторов, как нормативная база, условия хозяйствования экономического субъекта, правила ведения бухгалтерского учета, персональный состав учетных работников.

Аудитор должен также учитывать, что исследование элементов СВК обычно плохо помогает обнаруживать необычные хозяйственные операции, поскольку, как правило, контрольные мероприятия, организованные самим экономическим субъектом, направлены на выявление ошибочных и нежелательных фактов хозяйственной деятельности.

При оценке СВК следует учитывать влияние субъективного человеческого фактора. Сотрудники экономического субъекта могут допускать непреднамеренные ошибки из-за небрежности, невнимательности, усталости, неверных суждений или непонимания инструктивных и руководящих материалов. Могут иметь место и факты умышленного нарушения СВК в результате сговора сотрудников экономического субъекта между собой или с третьими лицами. Нельзя исключать также вероятность нарушений СВК вследствие злоупотреблений со стороны некоторых руководителей, ответственных за конкретные аспекты контроля. В такой ситуации аудиторам не приходится рассчитывать на сотрудничество и поддержку представителей руководства экономического субъекта. Однако аудиторам следует помнить, что при выполнении обязательной аудиторской проверки они должны быть независимы и объективны в своих суждениях.

При планировании проверки аудитору необходимо принимать во внимание неизбежные ограничения СВК. Из-за них риск СВК, т.е. вероятность того, что средства СВК не будут предупреждать и своевременно обнаруживать существенные искажения бухгалтерской отчетности, может оказаться достаточно большим.

Оценка СВК характеризуется ее надежностью (эффективностью), т.е. способностью эффективно достигать общих и частных целей (целей всей системы и ее составляющих — системы бухгалтерского учета, контрольной среды и средств контроля). Масштабы и особенности СВК, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и специфике его хозяйственной деятельности.

В соответствии с правилом (стандартом) при оценке надежности СВК аудиторские организации обязаны использовать не менее трех градаций:

- 1) высокая надежность;
- 2) средняя надежность;
- 3) низкая надежность.

Для повышения объективности оценки надежности системы внутреннего контроля аудиторские организации могут применять большее число градаций, чем три вышеприведенные. Многие аудиторские организации оценивают надежность по пяти- или десятибалльной системе, а некоторые измеряют надежность в процентах (от 0 до 100%). Однако применение детальных оценок требует и более сложных исследований СВК: разработки различных тестовых процедур, перечней типовых вопросов, анализа полученных результатов с применением шкал баллов,

коэффициентов и формул для получения надежных оценок. Кроме того, такие исследования предполагают постоянную актуализацию и совершенствование. Поэтому небольшим аудиторским организациям и частно-практикующим аудиторам целесообразно пользоваться для оценки надежности СВК менее трудоемкими способами, вроде трех приведенных градаций. Аудиторам, которые приступают к оценке СВК впервые, следует начинать не с разработки собственных методик, а с использования более простых, уже зарекомендовавших себя методов исследований, — перечней замечаний и протоколов наблюдений, затем перейти к составлению блок-схем и графиков; далее применить специальные анкеты, заимствованные из специальной литературы. Только после наработки определенного опыта можно приступать к созданию собственных методик.

Аудиторы не должны относиться к оценке СВК формально. Результаты этой процедуры имеют дальнейшие выходы на оптимизацию процесса аудиторской проверки. Так, число элементов аудиторской выборки зависит от риска средств контроля и соответственно от степени надежности СВК. Если риск средств контроля высок, то их надежность может быть оценена как низкая; если риск оценивается как средний — надежность средняя; если риск низкий, то надежность высокая. Чем выше надежность средств контроля, тем ниже вероятность присутствия ошибок и искажений в проверяемой отчетности, и наоборот. Поэтому, планируя объем необходимых аудиторских процедур, аудитор может либо сократить их число, полагаясь на средства контроля экономического субъекта, либо, если СВК не вызывает доверия, аудитор вынужден собрать более весомые аудиторские доказательства, провести исследования в отношении большего числа элементов проверяемой совокупности. Однако для получения достоверных выводов недостаточно разовой умозрительной оценки надежности средств контроля. Если при планировании проверки аудитор полагается на эффективность средств контроля экономического субъекта, то при непосредственном проведении аудиторских процедур он должен постоянно подтверждать правильность первоначальной оценки. Когда первоначально надежность средств контроля была оценена как средняя, а впоследствии оказалось, что ее следует оценить как низкую, то, признав ошибочность первоначальной гипотезы, аудитору придется скорректировать аудиторские процедуры в целях получения большего объема доказательств.

Вместе с тем, как и при определении необходимости выборочных исследований, аудитор должен оценить целесообразность использова-

ния в ходе проверки знаний о СВК экономического субъекта. Весьма вероятна ситуация, при которой можно эффективнее провести аудиторские процедуры в отношении достаточно большой совокупности документов без оценки надежности СВК, что предполагает сокращение затрат на ее исследование. В другой ситуации более эффективным может оказаться проведение дополнительных процедур для подтверждения высокой или средней степени надежности средств контроля, что позволит сократить затраты труда и времени на аудиторские процедуры по существу. Допустимо использование обоих подходов. Безусловно, выбор варианта поведения в конкретной ситуации зависит от профессиональных знаний и оценок аудитора.

### **Методы оценки надежности системы внутреннего контроля**

Подтверждением важности изучения и оценки СВК является принятая в международной и национальной практике многоступенчатая процедура такой оценки, которая состоит не менее чем из трех этапов:

- 1) общее знакомство с СВК;
- 2) первичная оценка СВК;
- 3) подтверждение достоверности оценки СВК.

На рис. 5.5 схематично представлена последовательность действий при проведении процедуры оценки СВК.

Рассмотрим подробнее эту последовательность.

При общем знакомстве с СВК аудитор должен понять специфику и масштабы деятельности экономического субъекта, состояние системы бухгалтерского учета и контрольной среды. Аудитор должен подготовить описание СВК, составить необходимые блок-схемы и диаграммы (при этом полезно использовать условные обозначения, приведенные в приложении 5.6). На основании полученных данных он должен сделать вывод о принципиальной возможности и целесообразности применения в ходе проверки знаний о СВК экономического субъекта и дать общую оценку ее надежности.

Если надежность СВК оценена как низкая, аудитор не может полагаться на эту систему. Для определения дальнейших действий он должен решить, является ли наличие надежной СВК обязательным условием подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Если, по мнению аудитора, отсутствие СВК обуславливает в конкретной ситуации невозможность подготовки такой отчетности, он должен рассмотреть вопрос о выдаче отрицательного аудиторского заключения или отказе от выраже-

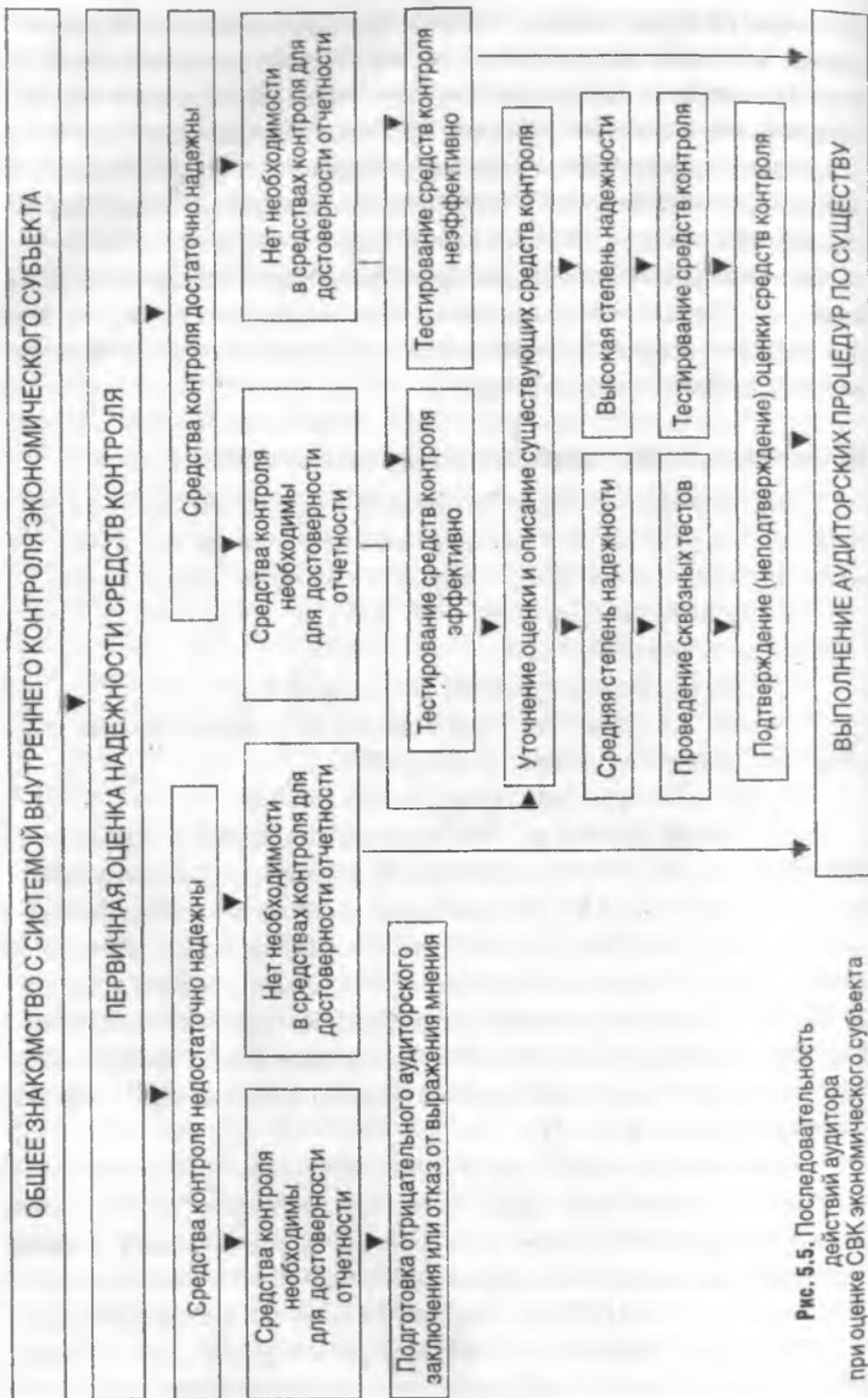


Рис. 5.5. Последовательность действий аудитора при оценке СВК экономического субъекта

ния мнения<sup>43</sup>. Однако аудитор может принять решение, что наличие или отсутствие надлежащей СВК напрямую не связано с достоверностью бухгалтерской отчетности. В этом случае он должен планировать аудит таким образом, чтобы его мнение не основывалось на доверии к СВК.

Если после общего знакомства с СВК экономического субъекта аудитор принимает решение о потенциальной возможности использования знаний об этой системе при проверке, он должен перейти к первичной оценке надежности СВК (как контрольной среды, так и средств контроля).

Как мы уже говорили, при оценке СВК недостаточно умозрительных заключений. Оценка должна быть объективной и обоснованной. Для получения необходимой информации аудиторам следует применять основные процедуры получения доказательств, например, использовать специальные вопросники, тесты, блок-схемы, изучать документы, проводить устные опросы персонала и других лиц, направлять письменные запросы. Если у экономического субъекта нет документации, где зафиксирован порядок применения отдельных средств контроля или определенных элементов контрольной среды, то необходимые доказательства могут быть получены путем наблюдения. Практика показывает, что часто такие доказательства более надежны, чем полученные в результате запросов. При этом аудитор должен оценить, насколько типичны наблюдаемые действия. Всегда существует риск того, что в отсутствие аудитора процедуры могут выполняться иначе.

Как правило, информация, получаемая аудитором в результате наблюдений, запросов, изучения документов, предоставляет достаточные доказательства для оценки степени надежности СВК, которые аудитор должен использовать комплексно. Следует рассматривать влияние доказательств, полученных в результате исследований одного элемента, на другие элементы системы. Доказательства в отношении одного элемента, полученные из разных источников, должны рассматриваться в совокупности. Кроме того, выводы, базирующиеся на результатах различ-

---

<sup>43</sup> Видимо, реально такая ситуация может возникнуть, если аудитор находит состояние бухгалтерской документации настолько плачевным, что речь может идти не об аудите, а о восстановлении учета. Либо посреди отчетного периода произошла неожиданная смена предыдущего главного бухгалтера, когда первичные документы есть, но в них много сомнительных моментов, и никто из сотрудников не может или не хочет дать необходимые разъяснения. Тем не менее, если аудитор выполняет все мероприятия, требующиеся в ходе предварительного знакомства с клиентом, до такого положения дело обычно не доходит.

ных процедур, как правило, более достоверны, чем сформированные по результатам одной процедуры.

Процедуры первичной оценки надежности СВК проводятся на основе методик, самостоятельно разрабатываемых аудиторскими организациями. Примером формы, предназначенной для оценки контрольной среды, может служить анкета из приложения 5.7, описанная выше при рассмотрении темы об оценке контрольной среды. В приложении 5.8 приведен бланк, который может быть использован аудиторами на этапе первичной оценки средств контроля. В бланке обобщается информация, необходимая для оценки надежности этих средств. В первую очередь целесообразно описывать средства контроля, которые позволят аудитору повысить эффективность проверки, т.е. проводить аудиторские процедуры более выборочно или менее детально. Следовательно, в бланке должны быть описаны средства контроля, уровень надежности которых оценивается как высокий или средний. Информация структурируется по соответствующим разделам учета и сегментам аудита. Внутри каждого раздела необходимо указать критерии проверки бухгалтерской отчетности (такие, как полнота, существование, возникновение), которые могут быть подтверждены благодаря использованию аудитором знаний о средствах внутреннего контроля. Перечни оцениваемых средств контроля различны. Прежде всего следует описать порядок санкционирования операций, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские проводки, оформляющие операции, и порядок передачи информации.

К бланку целесообразно прилагать рабочие документы, содержащие необходимые данные, графики, блок-схемы и т.д. Бланк следует заполнять ежегодно. При повторных аудиторских проверках информация предыдущих лет поможет оптимизировать процесс оценки СВК.

При подготовке выводов по итогам проверки средств контроля аудитор обязан принимать во внимание ряд факторов. Во-первых, конкретное средство контроля следует проверять в разные моменты отчетного периода, а не только в избранные. Всегда существует вероятность неэффективности средства контроля в одни периоды и его же эффективности — в другие. Это обусловлено разными причинами. Например, сотрудник, ответственный за конкретный участок работы, может отсутствовать, опытный специалист на какое-то время может быть заменен новичком, вводится в действие новая инструкция. Данные причины должны быть подвергнуты анализу при конкретном планировании аудиторских процедур. Во-вторых, экономический субъект может на протяжении

отчетного периода осуществлять различную по характеру деятельность. При оценке СВК особое внимание должно быть уделено периодам, в течение которых деятельность была нетипичной. В-третьих, оценка надежности СВК в целом или отдельных средств контроля как низкой не должна исключать возможность оценки надежности других средств контроля как средней или высокой. Это может быть вызвано, например, различиями в опыте, квалификации и ответственности сотрудников, осуществляющих конкретные меры контроля. Поэтому необходимо самостоятельно оценивать каждое средство контроля, на которое аудитор планирует полагаться в своих выводах.

По результатам первичной оценки СВК аудитор может прийти к следующим выводам. Возможно, что средства контроля, которые аудитор полагал средне- и высоконадежными, окажутся по итогам первичной проверки ненадежными. В этом случае аудитор должен оценить необходимость существования надежной СВК для подготовки достоверной отчетности. Если между изученными факторами существует прямая зависимость, то аудитору следует оценить вероятность подготовки отрицательного аудиторского заключения либо отказа от выражения мнения. Если же аудитор допускает возможность подготовки достоверной отчетности без наличия надлежащей СВК или отдельных ее элементов, он должен планировать аудиторские процедуры, не рассчитывая на надежность конкретного средства контроля.

Кроме того, средства контроля, в отношении которых аудитор предполагал среднюю или высокую надежность, могут оказаться обладающими по крайней мере средней надежностью. Правило (стандарт) [48, п. 5.3.3] рекомендует в этом случае планировать аудиторские процедуры исходя из такой степени надежности, но не доверять сделанным оценкам абсолютно.

Для подтверждения полученной по результатам первичной оценки высокой и средней надежности средств контроля аудитору целесообразно провести ряд специальных процедур, позволяющих аудитору в большей степени удостовериться в правильности первичных оценок.

Для проверки средней степени надежности конкретного средства контроля обычно применяют сквозные тесты, т.е. последовательно проверяют операцию, ее отражение в документах различного уровня. Речь не идет о проверке системы в целом. Должны быть проверены только те ее элементы, которые непосредственно связаны с оцениваемым средством контроля. Таким образом, сквозные тесты представляют собой тесты соответствующих средств контроля в действии. На практике приме-

ним подход, когда для подтверждения средней степени надежности достаточно проверить три операции в разные периоды.

Предположим, аудитор планирует получить доказательства правильности отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по расчетному счету. Проще всего сделать это, проверив сплошным методом или выборочно все операции по этому счету на предмет правильности их отражения в учетных регистрах. Возможен и другой вариант. Аудитор выясняет, что контировкой операций занимается достаточно опытный сотрудник. Существуют специально разработанные письменные указания, регламентирующие порядок действий сотрудника. Ежемесячно (например, при перенесении данных из журнала-ордера № 2 в Главную книгу) происходит сверка расчетов, что подтверждается подписью уполномоченного проверяющего сотрудника. Если аудитор считает более эффективным опереться на данные средства контроля и при анализе системы бухгалтерского учета и документооборота оценивает надежность этих средств контроля как высокую или среднюю, он должен кратко описать эти средства контроля в бланке (приложение 5.8, п. 7.1) и указать, каким образом возможно проверить данные средства. Кроме того, для подтверждения средней оценки аудитор выборочно проверяет последовательность выполнения трех операций из данного раздела учета в разные периоды. Он должен оценить, что при отражении отобранных операций в регистрах бухгалтерского учета применялись все средства контроля, на которые планируется полагаться при формировании выводов. Объективность выводов, полученных по результатам изучения документов, может быть подкреплена визуальными наблюдениями и результатами устных опросов сотрудников экономического субъекта. Если при проведении сквозных тестов ошибки не обнаружены, то можно считать средний уровень надежности подтвержденным. Если же были обнаружены ошибки, то надежность полагается низкой. Поэтому при описании средств контроля целесообразно указывать оценку надежности до и после тестирования. Такая информация может быть полезна при планировании последующих аудитов. Полученные результаты рисков<sup>44</sup> средств контроля можно подставить в бланки приложений 4.10 и 4.11 к главе 4 при определении объема аудиторских выборок.

---

<sup>44</sup> Напоминаем, что понятие надежности — дополнительная по отношению к понятию степени риска категория: высокой надежности соответствует низкий риск, средней надежности — средний риск, а низкой надежности — высокий риск.

Если первоначально средства контроля были оценены как высокие, то для подтверждения такой степени надежности применяется специальная процедура — тестирование средств контроля. **Тестами средств контроля**<sup>45</sup> называются аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля. Для документирования таких тестов удобно использовать бланк, приведенный в приложении 5.9.

Для проведения тестов средств контроля очень важно определить четкие критерии оценки теста как успешного. Иными словами, какими характеристиками должно обладать средство контроля, чтобы в конкретном случае результаты теста считались успешными. В качестве таких критериев могут быть определены, например, наличие подписей, нумерации, соответствие операции определенным требованиям.

Для тестирования средств контроля рекомендуется проверить 24 элемента тестируемой совокупности. В отношении 12 отобранных элементов следует более тщательно проверить качество работы средств контроля<sup>46</sup>. Возможны три варианта исхода такого тестирования.

**Первый вариант.** По результатам тестирования не обнаружено никаких отклонений, что служит основанием для подтверждения высокой степени надежности отобранных средств контроля с достаточной степенью надежности. Тем не менее при последующих достаточно выборочных процедурах по существу рекомендуется искать подтверждения правильности принятой гипотезы.

**Второй вариант.** В 24 исследованных элементах обнаружена одна ошибка. В этом случае есть две альтернативы: 1) аудитор может оценить надежность как среднюю и в рамках данной процедуры закончить тестирование; 2) осуществить тестирование в отношении других 24 элементов, по 12 из них особенно детально отслеживая правильность проведения контрольных процедур. Если ошибок больше не обнаружено, то с достаточной уверенностью можно считать, что подтверждена высокая степень надежности. Если обнаружена еще одна ошибка, уровень надежности следует оценить как средний.

**Третий вариант.** В результате тестирования аудитор обнаруживает две ошибки или более. Тогда надежность средств контроля считается

---

<sup>45</sup> Иногда в переводной литературе используется термин «тесты соответствия» (от английского compliance tests).

<sup>46</sup> Как и в предыдущих разделах, авторы описывают конкретный, применимый на практике порядок и не ставят своей задачей рассмотрение вопросов, связанных с математическим обоснованием определения конкретного количества отбираемых элементов.

низкой и аудитору при планировании аудиторских процедур не следует принимать во внимание наличие средств контроля. Однако прежде, чем вынести такой вердикт, аудитор должен тщательно проанализировать результаты тестирования. Возможно, какие-то отклонения неправильно классифицированы или интерпретированы и при правильном толковании не могут послужить причиной для изменения мнения об уровне надежности соответствующего средства контроля.

Подтвержденная информация об итоговом уровне надежности средств внутреннего контроля переносится в бланки из приложений 4.10 и 4.11 и используется для определения числа элементов выборки.

Изложенный выше подход соответствует требованиям правила (стандарта) [48, п. 5.4], где указано, что аудиторская организация, принявшая решение о доверии СВК и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Получение в ходе процедур подтверждения более низких по сравнению с первоначальной оценок надежности СВК или отдельных ее элементов должно послужить для аудитора сигналом к корректировке проводимых аудиторских процедур в целях повышения общего уровня достоверности формируемых по результатам аудита выводов, например, может быть увеличено число элементов выборки и направлены запросы для получения дополнительных сведений.

Подчеркнем, что все этапы оценки надежности СВК или отдельных ее средств должны надлежащим образом документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовались аудиторы, давая такую оценку или принимая на ее основании решения по планированию аудиторских процедур [48, п. 5.6].

## **5.6. Порядок подготовки общего плана и программы аудита**

В начале главы отмечалось, что тщательное планирование проверки во многом обуславливает ее высокое качество. Мы неоднократно обращались к необходимости соблюдения принципа рациональности при организации аудиторской работы. Каждая аудиторская фирма как коммерческая организация стремится к минимизации затрат при выполнении работ с одновременным обеспечением их высокого качества. Планируя проверку, аудитор всегда должен объективно оценивать объем необходимых и достаточных ресурсов для обеспечения желаемого резуль-

тата. При этом важна не только количественная оценка требуемых ресурсов, но и их качественная характеристика. Аудитор должен построить своеобразную целевую функцию, учитывая число и уровень квалификации требуемых специалистов, устанавливая сроки выполнения работ по конкретному аудиту и увязывая их с другими проектами, осуществляемыми фирмой, а также определяя методы и способы получения достаточных аудиторских доказательств, базирующихся на принимаемых аудитором допущениях. Таким образом, **планирование аудита** заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели, — подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности.

### **Общие требования к подготовке плана и программы аудита**

Документальными носителями информации о планировании аудиторской проверки являются общий план и программа аудита. В **общем плане аудита** фиксируются основные организационные вопросы, связанные с проведением проверки: сроки и графики выполнения работ, требуемые затраты труда и времени, способы проведения проверки и факторы, обусловившие их выбор. Детальное описание аудиторских процедур, необходимых для практической реализации общего плана аудита, фиксируется в **программе аудита**. Очевидно, что приступить к разработке общего плана и программы аудита можно, только имея достаточные предварительные сведения об экономическом субъекте, специфике его деятельности и особенностях хозяйственных процессов, оказывающих влияние на объем, сроки и методы проверки. Такие сведения должны быть получены, надлежащим образом оценены, квалифицированы и обобщены для принятия стратегических решений.

Условно процесс планирования можно разделить на три стадии:

- 1) стадию изучения;
- 2) стадию оценки;
- 3) механическую стадию.

На **стадии изучения** аудитор получает базовую информацию об экономическом субъекте, в том числе данные о специфике его деятельности, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, программном обеспечении, среде компьютерной обработки данных (КОД), критических областях аудита. При определении областей, значимых для аудита, целесообразно использовать аналитические процедуры. Большое место отводится результатам исследования системы внутреннего контроля. Ее эффективность, степень автоматизации обработки учетной

информации — факторы, влияющие на объем и характер планируемых аудиторских процедур.

**Стадия оценки** предполагает действия по определению приемлемых уровней существенности и аудиторского риска, позволяющих считать бухгалтерскую отчетность достоверной. **Уровень существенности** рассчитывается в соответствии с принятой аудиторской организацией методикой (принципы определения уровня существенности рассмотрены в п. 4.2). Определяя **уровень аудиторского риска** (см. п. 4.3 и 5.5), аудитор должен дать оценку трем его составляющим — внутривозвратному риску, риску средств контроля и риску необнаружения. Значения этих показателей аудитор может рассчитать только на базе предварительных данных, полученных в ходе изучения бизнеса клиента, его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, среды КОД.

После этого аудитор может перейти к **механической стадии**, в ходе которой формируются общий план и программа аудита, решаются вопросы организации работы аудиторов, распределяются обязанности по проверке и т.д.

### ✓ Подготовка общего плана аудита

Все решения по вопросам стратегии и тактики аудиторской проверки должны быть обоснованы. Поэтому необходимую для планирования предварительную информацию о деятельности клиента, системах его бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценки среды КОД, уровня существенности и аудиторского риска целесообразно обобщить и зафиксировать в специальном документе.

План в русском языке трактуется как последовательное перечисление действий исполнителя в процессе выполнения некоторой работы<sup>47</sup>. В международном стандарте аудита и в российском правиле (стандарте) аудита таким перечнем действий является документ, называемый программой аудита [56, разд. 6]. **Общий план аудита** скорее представляет собой совокупность наиболее важной информации, которая влияет на организацию проверки и должна приниматься во внимание при определении хода и особенностей аудита бухгалтерской отчетности конкретного экономического субъекта. □

В общем плане аудита должны быть предусмотрены: сроки и график его проведения; даты подготовки и представления письменной ин-

<sup>47</sup> Есть и другое определение: заранее намеченный порядок, последовательность осуществления какой-либо программы, выполнения работы, проведения мероприятий.

формации аудитора руководству экономического субъекта по итогам аудита, аудиторского заключения, а также промежуточных отчетов. При планировании необходимых для проверки затрат времени аудитору следует: оценить объем требуемых реальных трудозатрат; сопоставить планируемые затраты времени с их фактическим объемом при проведении предыдущих проверок; учесть рассчитанный допустимый уровень ответственности и оценку аудиторского риска [53, разд. 5].

В общем плане аудита должен быть установлен предполагаемый способ проведения проверки различных сегментов аудита, степень его выборочности и другие необходимые методы и принципы.

В общем плане указывают:

- ◆ информацию о составе аудиторской группы;
- ◆ численность и квалификацию привлекаемых аудиторов;
- ◆ распределение обязанностей между членами группы в ходе проверки;
- ◆ утвержденный порядок инструктажа всех членов группы аудиторов об их обязанностях;
- ◆ порядок знакомства членов группы с основными положениями общего плана аудита;
- ◆ порядок осуществления руководителем проверки контроля за выполнением плана аудита и качеством работы подчиненных ему членов группы, оформлением рабочей документации и надлежащей подготовке выводов аудиторов;
- ◆ порядок разъяснения руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- ◆ порядок оформления особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке отдельных фактов между руководителем аудиторской группы и членом этой группы.

Выполнение описанных требований должно способствовать повышению четкости и качества работы аудиторов.

В приложении к правилу (стандарту) [53, приложение 1] приводится примерная форма общего плана аудита, но она имеет некоторые недостатки, хотя в ней сделана попытка дать перечисление планируемых видов работ и исполнителей. Один из недостатков в том, что поля ввода информации, необходимой для планирования аудита, предусмотренные формой бланка, не покрывают и малой части того, что перечислено в основной части правила (стандарта). Исходя из опыта работы авторы могут порекомендовать готовить в качестве общего плана аудита два само-

стоятельных документа. Один будет содержать данные, требующиеся для планирования, другой — перечень основных этапов работы.

В приложении 5.10 помещен один из возможных вариантов первого из указанных документов — бланк, содержащий информацию, необходимую для правильного планирования. Его заполняют по результатам предварительных исследований в целях обобщения и структурирования полученных сведений, которые влияют на планирование проверки. Информация, отраженная в документе, служит обоснованием принимаемых аудитором решений.

Как принято в аудиторской практике, в бланке может приводиться в краткой форме основная информация, а детализированные сведения могут быть описаны в отдельных рабочих документах. На бланке предусмотрены поля, где могут быть даны ссылки на номера страниц, содержащих соответствующую информацию в развернутой форме.

В разделе «Условия аудиторского задания» аудитор должен перечислить: основные задачи выполнения аудиторской работы; специфические условия аудиторского задания, например, когда идет речь о первоначальном или повторном аудите; необходимость предоставления сопутствующих аудиту услуг, в частности, консультирования по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, правовым вопросам.

Затем должны быть указаны планируемые сроки подготовки документов, необходимых для начала и окончания работ: бухгалтерской отчетности, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита, аудиторского заключения. Впоследствии здесь же указываются фактические даты предоставления этих документов, что может повлечь за собой корректировку сроков и объемов проводимых работ.

Информация об адресатах бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения помогает аудитору оценить круг потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения, ориентирует аудитора на определение особенностей оформления и предоставления итоговых документов.

Значительный раздел посвящен описанию информации о клиенте (экономическом субъекте). Здесь отражается:

- ◆ информация о бизнесе и особенностях финансово-хозяйственной деятельности клиента;
- ◆ информация о применяемом компьютерном обеспечении;
- ◆ описание системы бухгалтерского учета;

- ♦ описание системы внутреннего контроля и оценка уровня ее надежности;

- ♦ информация о задачах и функциях структурного подразделения внутреннего аудита (если оно существует) и возможности использования в ходе аудита результатов работы этого подразделения.

Для планирования проверки и конкретных процедур необходима не только информация об уровне надежности системы внутреннего контроля, но и оценка степени внутрихозяйственной надежности, связанной с уровнем внутрихозяйственного риска. Поскольку наличие данного вида риска зависит от внешних условий и специфики деятельности экономического субъекта, воздействие на его уровень ограничено как со стороны аудитора, так и со стороны экономического субъекта. Однако аудитор обязан учитывать такое воздействие при планировании проверки. Поэтому внутрихозяйственная надежность подлежит оценке и в целом, и применительно к каждой значимой статье бухгалтерской отчетности. Тем более, что оценка уровня надежности отдельных статей бухгалтерской отчетности как низкой не исключает возможности оценки уровня надежности других статей как высокой.

По результатам изучения информации о клиенте разрабатывается стратегия аудита: что именно должно быть проверено и с применением каких методов. Определяются значимые для аудита области, а также то, каких областей учета, счетов бухгалтерского учета, операций у экономического субъекта нет либо они по результатам первоначальной оценки представляются несущественными для аудита и могут в ходе проверки не исследоваться. Для значимых областей аудита необходимо определить объем и характер планируемых процедур: области применения и типы применяемых аудиторских процедур по существу, использование средств внутреннего контроля и проведение необходимых тестов средств контроля; области применения выборочных исследований и проведения сплошных проверок. К значимым для аудита областям в первую очередь относятся статьи и счета бухгалтерского учета, величина сальдо и оборотов по которым наибольшая по сравнению с выбранным уровнем существенности.

В специальных разделах бланка из приложения 5.10 приводится расчет показателей допустимого уровня существенности и выбранной для целей аудита степени точности.

Для определения объемов и характера планируемых аудиторских процедур важны данные о системе внутреннего аудита. В отдельном разделе следует указать, существуют ли в рамках экономического субъекта

подразделения внутреннего аудита, каковы их задачи и функции, в какой степени результаты работы таких отделов могут быть использованы в ходе аудиторской проверки.

Несколько разделов посвящено информации о потенциальной необходимости и возможности привлечения к аудиту экспертов (в частности, в области КОД) либо использования результатов работы других специалистов с указанием цели их привлечения и основных вопросов, решение которых планируется достичь при помощи привлекаемых экспертов и специалистов.

Заключительные разделы бланка посвящены описанию некоторых организационных вопросов проведения аудита, в частности:

- ♦ информации о согласованных с экономическим субъектом сроках и графике проведения основных мероприятий в ходе аудита: не только о сроках начала и окончания работы, но и о датах совместной инвентаризации, поездок для работы в филиалах и других структурных подразделениях, предоставления промежуточных отчетов, докладов руководству экономического субъекта о ходе работ и т.п.;

- ♦ информации обо всех сотрудниках, которых планируется привлечь к проверке, их квалификации, требуемом бюджете времени и планируемой стоимости работ.

Располагая всеми необходимыми исходными данными, аудиторская организация может перейти к составлению общего плана аудита. Для этого удобна форма бланка из приложения 5.11. Нетрудно убедиться, что она разработана на основе второй части бланка приложения к правилу (стандарту) аудиторской деятельности [53, приложение 1] и касается, по сути, распределения обязанностей между сотрудниками в ходе аудита. Можно порекомендовать указывать в бланке, кто именно, в какие дни и какой раздел бухгалтерского учета клиента будет проверять.

Общий план аудита должен быть составлен до начала конкретной проверки или в начале такой работы. При соответствующих обстоятельствах положения общего плана могут корректироваться в ходе аудита. Изменения, вносимые в план, и их причины аудитор должен подробно документировать.

## Подготовка программы аудита

Программа аудита составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный *перечень аудиторских процедур*, необходимых для практической реализации общего плана аудита. Такой перечень выполняет роль подробной инструкции для ассистентов ауди-

тора и рядовых участников проверки и вместе с тем является для специалистов и руководителей аудита средством контроля качества работы подчиненных.

При составлении программы аудита целесообразно присвоить планируемым аудиторским процедурам номера или коды, что впоследствии позволит исполнителям делать на них соответствующие ссылки в рабочих документах [53, п. 6.2].

В соответствии с правилом (стандартом) программа аудита должна формироваться из **тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу** [53, п. 6.3].

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень действий аудитора, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля в целях выявления их существенных недостатков. Очевидно, что проведение таких аудиторских процедур должно планироваться в отношении средств контроля, на которые аудитор по результатам первоначальной оценки рассчитывает опираться в своих выводах, т.е. средств контроля, получивших высокую и среднюю предварительные оценки надежности (подробнее об этом см. п. 5.5).

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа таких процедур — это перечень действий аудитора в детальных конкретных проверках. При этом аналитические процедуры следует рассматривать в качестве разновидности аудиторских процедур по существу.

Как и общий план аудита, программа аудита должна быть зафиксирована документально. При ее корректировке все изменения должны быть объяснены и зафиксированы в рабочих документах проверки.

Примерная форма программы аудита приведена в приложении к правилу (стандарту) [53, приложение 2]. В бланке рекомендуется фиксировать перечень аудиторских процедур по некоторым разделам аудита, период их проведения, указывать исполнителя и давать ссылку на рабочие документы аудитора. Следует помнить, что эта форма, с одной стороны, весьма общая, а с другой стороны, без необходимости дублирует часть информации, которую в соответствии с правилом (стандартом) уже требовалось приводить в общем плане аудита. Таким образом, аудиторским организациям целесообразно конкретизировать порядок заполнения этой формы.

Для удобства работы программу аудита лучше оформлять не как единый документ, а по разделам, посвященным отдельным сегментам

проверки: проверке расчетного счета, кассовых операций, основных средств и т.д. Такой подход допускается правилом (стандартом) [53, п. 6.7]. Каждый раздел программы содержит конкретный перечень действий аудитора в ходе проверки определенного сегмента аудита. При формировании аудиторского файла с рабочими документами каждый раздел программы брошюруется с рабочими документами, фиксирующими ход проверки данного сегмента аудита и выводы по итогам этой проверки.

В приложении 5.12 приведен один из возможных вариантов документа, которым оформляется программа аудиторских процедур по существу. Программа тестов средств контроля может оформляться бланком, образец которого был помещен в приложении 5.9.

Многие аудиторские организации стремятся к стандартизации и унификации порядка составления программы аудита. В этой связи можно выделить два полярных варианта. Первый вариант (предельно жесткий) заключается в разработке типовой программы аудита, включающей все возможные вопросы, связанные с организацией проверки: перечни всех разделов бухгалтерского учета и всех возможных систем учета и т.п. Приступая к составлению программы по конкретной проверке, аудитор может изложить последовательность своих действий, вычеркивая из утвержденной типовой программы положения, не применимые к конкретной ситуации. Согласно второму варианту (максимально гибкому) предполагается, что аудиторская организация не имеет никаких типовых программ и аудитор каждый раз, приступая к планированию проверки, начинает с нуля составлять перечень аудиторских процедур (берет чистый бланк из приложения 5.12 и заполняет его с самого начала). Очевидно, что наиболее разумен промежуточный вариант. Аудиторские организации должны разработать типовые инструкции по проведению аудита определенных разделов бухгалтерских документов клиента, чтобы иметь возможность в ходе каждой проверки взять из этих инструкций необходимую часть, которую следует дополнить рекомендациями по проверке бухгалтерской отчетности конкретного клиента.

В соответствии с правилом (стандартом) подписать программу аудита должен руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени, и руководитель аудиторской группы [53, приложение 2]. Такое положение может осложнить работу аудиторских организаций. Как показывает практика, обязанность подписывать программу аудита целесообразно возлагать на руководителя аудиторской группы (как на проверяющего) и на исполнителя работ по

данному разделу. Если место работы аудиторской группы удалено от головного офиса и соответственно от руководства аудиторской организации, серьезные вопросы, связанные с проверкой, обычно решаются по телефону и факсу. Отметим, что международный стандарт аудита по планированию вообще не регламентирует порядок подписания программы аудита.

Программа аудита, создаваемая на этапе планирования проверки, имеет непосредственный выход на заключительную стадию проверки, ибо выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского заключения, а сделанные в ходе проверки этих разделов замечания удобно использовать при подготовке развернутого отчета (письменной информации) аудиторов руководству экономического субъекта по итогам проведения аудита.

Некоторые положения общего плана и программы аудита могут быть по усмотрению аудиторской организации согласованы с руководством экономического субъекта. Это связано с тем, что аудиторам иногда полезно скоординировать с клиентом совместные мероприятия, присутствие на инвентаризациях, встречи с руководителями клиента с учетом их занятости другими проектами, а также с сотрудниками клиента. Однако это не означает ограничения независимости аудиторской организации в выборе приемов и методов аудита. Аудиторская организация независима и свободна в определении методов проведения проверки, отраженных в общем плане и программе, и несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой. Все это аудитор решает сам, руководствуясь нормативными документами по проведению аудита, своим опытом и знаниями. Однако чисто тактические моменты проверки и дополнительно оказываемые услуги можно согласовать с клиентом, сделав проведение аудита более удобным для обеих сторон. Кроме того, иногда полезно ставить руководство клиента в известность о некоторых аспектах плана, например о предполагаемых сроках завершения отдельных промежуточных этапов аудиторской проверки, но это право, а не обязанность аудитора.

Все действия аудитора в ходе планирования должны документироваться. Соответствующие требования сформулированы в правиле (стандарте) «Документирование аудита» [47].

## **5.7. Планирование аудита в условиях компьютерной обработки данных (КОД)**

Повсеместное использование персональных компьютеров оказало большое влияние на компьютеризацию бухгалтерского учета, настолько хорошо вычислительные средства позволяют повысить производительность труда учетного работника, улучшить надежность выполняемых им операций, избавить от однообразных рутинных действий. Если несколько лет назад целесообразность применения компьютеров для ведения учета еще нужно было доказывать, то в настоящее время ручной некомпьютеризированный бухгалтерский учет — исключение из общего правила. Поэтому в подавляющем большинстве случаев аудитор приходится быть готовым к тому, что при проверке он будет работать с определенной системой КОД экономического субъекта, обуславливающей ряд особенностей аудиторской проверки.

Вопросам аудита в условиях КОД посвящено несколько международных стандартов. В первую очередь это МСА 401 [78], где рассматривается аудит в среде компьютерных информационных систем. Положения по международной практике аудита 1001 [83], 1002 [84] и 1004 [85] касаются отдельных видов компьютерных систем, используемых клиентом. В положении 1008 [86] освещены вопросы оценки аудиторских рисков и надежности системы внутреннего контроля в условиях КОД. Положение 1009 [87] посвящено вопросам техники проведения аудита при помощи компьютеров. В России особенностям проведения аудита в условиях КОД внимание уделено только в одном документе — правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» [42].

### **Общие требования к проведению аудита в условиях КОД**

При проведении аудита в условиях КОД сохраняются его цель и основные элементы методологии. Однако среда КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором систем учета и средств внутреннего контроля экономического субъекта. Характерными изменениями для этих систем в случае применения технических средств являются:

- ◆ возможность использования первичных документов на машиночитаемых носителях наряду с традиционными бумажными документами;
- ◆ хранение нормативно-справочных показателей в памяти компьютера и на машиночитаемых носителях информации;

- ◆ применение формы учета, ориентированной не на традиционное ручное счетоводство, а на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности;
- ◆ совмещение синтетического учета с аналитическим;
- ◆ совмещение систематического учета с хронологическим;
- ◆ повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение данного требования расценивается как ограничение объема аудита. Другими словами, аудитор вправе официально отказаться от выражения мнения о достоверности отчетности клиента, если такое ограничение доступа к системе КОД приобретает существенный характер. Вместе с тем клиент может предоставить аудитору вместо непосредственного доступа к компьютерной системе все запрошенные материалы в виде распечаток на бумажных носителях.

Работа в среде КОД экономических субъектов требует от аудиторов дополнительных знаний и навыков. Аудитор должен иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также о системах обработки экономической информации. Очевидно, что на практике аудитору придется столкнуться с достаточно широким спектром программных продуктов. Причем даже при многолетнем сотрудничестве с одними и теми же клиентами аудитор не сможет ограничить круг используемых ими программ. Правило (стандарт) [42, п. 2.4] запрещает аудиторам прямо или косвенно принуждать клиента к применению известной аудитору системы КОД. Рекомендации относительно системы КОД аудитор может давать только по просьбе клиента (сопутствующая аудиту услуга). Имеется в виду, что аудитор может помочь клиенту компьютеризовать бухгалтерский учет, подсказать ему подходящую компьютерную фирму и пакет бухгалтерских программ, но должен делать это, если имеет соответствующий договор с клиентом, предусматривающий именно такие консультации. Если аудитор подрядился провести у клиента аудит и, возможно, какие-то консультации, не затрагивающие явно проблемы КОД, он не имеет права навязывать клиенту бухгалтерскую программу.

Таким образом, аудитор должен быть готов работать с различными программными продуктами, не пытаясь сделать учет клиента более удобным для себя. Чтобы обеспечить необходимый уровень компетентности своих сотрудников в вопросах использования систем КОД, ауди-

торским организациям следует иметь библиотеку наиболее распространенных компьютерных программ и баз данных. Реальное воплощение такого подхода зависит от масштаба аудиторской организации и наличия специалистов, пополняющих и обновляющих такую библиотеку. Кроме того, приобретение только лицензированных программных продуктов связано со значительными материальными затратами, поскольку их легальная цена во много раз превышает нелегальную цену на черном рынке. Небольшие и средние аудиторские организации могут продумать пути кооперирования для решения этого вопроса, направлять своих сотрудников для участия в специализированных выставках и проводить семинары по изучению особенностей практического применения наиболее распространенных программ.

Знаний аудиторов о системах КОД должно быть достаточно для того, чтобы определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита оказывают условия КОД у проверяемого экономического субъекта, как они воздействуют на изучение систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценку рисков, связанных с проведением аудита. Однако, учитывая разнообразие и сложность компьютерных технологий, от аудитора не требуется быть первоклассным специалистом по компьютерному бухгалтерскому учету. Поэтому, если у аудитора нет необходимых знаний, он обязан использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Назначение *эксперта* в области КОД, оформление и использование результатов его работы должно проводиться в соответствии с требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта» [49]. Привлечение эксперта и его кандидатура должны быть согласованы с экономическим субъектом. Несмотря на наличие у привлекаемых экспертов более глубоких знаний в области КОД аудиторская организация занимает по отношению к ним главенствующее положение. Эксперт оценивает только систему обработки информации, а аудиторская организация — достоверность формируемых при помощи этой системы показателей и отчетности. Таким образом, несмотря на использование результатов работы других специалистов, аудиторская организация не может передать или разделить с ними свою ответственность за выражение мнения об отчетности проверяемого экономического субъекта и составленного на основании такого мнения аудиторского заключения.

Аудитор должен спланировать работу эксперта, поставив перед ним конкретные задачи.

В качестве основных направлений взаимодействия аудиторов и экспертов по системам КОД можно выделить:

- ♦ оценку законности приобретения и лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения, функционирующего в системе КОД проверяемого экономического субъекта;

- ♦ оценку надежности системы КОД в целом;

- ♦ проверку правильности и надежности алгоритмов расчетов;

- ♦ формирование на компьютере необходимых аудитору регистров аналитического, синтетического учета и отчетности.

Отметим, что проверка законности приобретения и лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения преследует две цели. Во-первых, законный покупатель бухгалтерской программы имеет право получать помощь и поддержку у разработчика (продавца, распространителя) этой программы. Это позволит повысить достоверность результатов работы при помощи данной программы. Использование незаконно приобретенной программы повышает аудиторский риск, поскольку такие программы часто бывают устаревшими и не могут обновляться в плановом порядке, содержат невыявленные ошибки, приобретаются без необходимой пояснительной документации. Во-вторых, одной из задач аудита является проверка соблюдения клиентом действующего законодательства, куда входит и выполнение требований по охране авторских прав на программные продукты. Требование лицензионной чистоты используемого программного обеспечения должно соблюдаться и самой аудиторской организацией.

### **Документирование информации, связанной с системой КОД**

Все существенные вопросы, связанные с изучением системы КОД, и действия аудитора по изучению этой системы должны быть зафиксированы и оформлены в виде рабочего документа. В приложении 5.13 приведена одна из возможных форм такого документа, составленная с учетом положений правила (стандарта). В ней фиксируется порядок основных действий аудитора, необходимых при изучении системы КОД.

При изучении организационной формы обработки данных следует установить, обрабатывает данные сам экономический субъект или это делает по договору третья сторона. В первом случае аудитор должен подготовить схему организации компьютерной системы учета и обработки данных. Эта информация отражается в соответствующих разделах бланка из приложения 5.13. Описание исследуемой информации может быть весьма объемным, поэтому ее следует оформлять в самостоятель-

ных рабочих документах, что должно быть отмечено в соответствующих разделах бланка.

При составлении схемы указывают, ведется обработка данных специализированным подразделением (например, вычислительным центром, информационно-вычислительным центром, отделом автоматизированной системы управления экономическим субъектом) или автоматизированы рабочие места бухгалтерского персонала, непосредственно обрабатывающего данные.

Важное значение имеет информация о сотрудниках экономического субъекта, связанных с организацией и обеспечением компьютерного учета. Если система КОД размещена более чем на одном компьютере и число сотрудников, связанных с ней, — более двух человек, их список может быть оформлен как отдельный рабочий документ. Одновременно аудитор целесообразно оценить квалификацию каждого специалиста (сотрудника) в области КОД: имеют они высшее, среднее специальное образование, прошли курс обучения в области информационных технологий или изучали КОД самостоятельно. В соответствующем поле ввода можно указать усредненную оценку общего уровня квалификации персонала.

Во втором разделе рассматриваемого бланка приводятся данные об обеспечении системы КОД техническими средствами. Если это важно, то можно составить схему привязки определенных технических средств к конкретным блокам технологической обработки данных и конкретным исполнителям. Эту схему нужно оформить отдельным рабочим документом.

При описании организации обработки учетных данных в системе КОД должны быть освещены следующие вопросы:

- ♦ форма бухгалтерского учета. В качестве приложения целесообразно описать последовательность обработки учетной информации, используемые формы первичных учетных документов, сводных регистров бухгалтерского учета, исходных форм;

- ♦ разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;

- ♦ краткая характеристика программного обеспечения КОД. У экономического субъекта может применяться и единый пакетный программный продукт, и различные программные продукты для разных разделов и участков учета. При описании программного обеспечения нужно указать разработчиков программы, дату внедрения программного обеспечения, частоту и метод его обновления по мере изменения действующего законодательства;

♦ обработка и передача данных. В пакетном режиме база данных бухгалтерского учета обрабатывается (обновляется) по мере накопления введенной информации. При наличии структурных подразделений накопленная за определенный период информация может передаваться в режиме «он-лайн», если есть сетевая связь, или в режиме «офф-лайн» — на магнитных носителях (дискетах). Если программа работает в режиме реального времени, то информация в базе данных бухгалтерского учета обновляется по мере ввода проводок. Если программное обеспечение не является единым пакетом, то работа программ по разным разделам учета может осуществляться в разных режимах;

♦ технологическое обеспечение. Технологическое обеспечение рекомендуется оформлять в виде схемы, состоящей из отдельных блоков технологического процесса обработки данных (ввод данных, их верификация и т.д.);

♦ обеспечение архивирования и хранения данных.

Аудитор в рабочей документации должен отразить оценку ряда возможностей используемого компьютерного обеспечения, специфика которых может оказать впоследствии влияние на объем необходимых аудиторских процедур.

В условиях постоянного изменения действующего законодательства очень важно, чтобы программное обеспечение гибко «реагировало» на изменения нормативных актов по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения и т.п. Аудитору следует оценить оперативность и предусмотренную процедуру настройки программного обеспечения, а также установить круг лиц, ответственных за эти процедуры. Применительно к среде КОД изменения в законодательстве в первую очередь вызовут необходимость корректировки алгоритмов расчетов и выходных отчетных форм. Здесь очень важно оценить, насколько оперативно можно адекватно настроить программу.

Так, некоторые системы КОД сами заполняют бланки бухгалтерской отчетности и таблицы налоговых расчетов. В программу закладывается алгоритм перенесения сальдо определенных счетов и субсчетов в определенные строки баланса, оборотов по определенным счетам (или даже сумм конкретных бухгалтерских проводок) за определенный период в определенные клетки бланков. Например, компьютеру можно задать, по какой формуле в данном отчетном периоде следует рассчитывать подоходный налог. Теперь порядок расчета этого налога меняется ежегодно. Обычно подобные правила расчетов заложены в бухгалтерскую программу и возможно быстрое их изменение. Часто в определен-

ном месте программы содержится формула, напоминающая команды языка программирования Бейсик или языка заполнения клеток электронных таблиц Excel. Грамотный бухгалтер должен следить за правильностью этих формул и за тем, чтобы при изменении законодательства о бухгалтерском учете или налогообложении эти формулы своевременно корректировались.

Разработчики бухгалтерских компьютерных программ стремятся к автоматизации как можно большего количества рутинных расчетных операций. Такие меры призваны облегчить и ускорить обработку данных. Однако существует опасность тиражирования ошибки в связи с неверно заложенным алгоритмом (инструкцией для компьютера по конкретному порядку произведения расчетов).

Проверка соответствия алгоритмов обработки бухгалтерских данных действующему законодательству и возможность их изменения в случае изменения нормативной базы — один из ключевых моментов изучения среды КОД. Поэтому аудитору следует не только описать, какие формы бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности создаются в программе, но и изучить алгоритм их заполнения, а также возможность настройки на изменение форм внешней отчетности. Например, в бланк «Отчет о движении денежных средств» (форма № 4) за 1997 г. внесены изменения по сравнению с отчетностью за 1996 г.: следовало удалить строки 100 и 240 и внести новые строки 295 и 296 [24, п. 20 и 21]. Большая часть представленных на рынке систем КОД позволяет бухгалтеру внести такие изменения за несколько минут, не прибегая к помощи разработчиков. Многие фирмы-разработчики оперативно распространяют среди своих клиентов новые формы бланков. Если же экономический субъект сам вносит изменения, то они должны быть задокументированы и, как правило, согласованы, одобрены и проверены разработчиком программного обеспечения.

Профессиональный аудитор должен проверять правильность изменения алгоритмов расчетов, своевременную замену устаревших бланков и форм, соответствие их действующему законодательству. Такой подход повышает качество аудита. Понятно, что высокая степень доверия аудитора к заложенным в программе алгоритмам является средством сокращения объема выборочных исследований определенных сегментов аудита.

Аудитор должен изучить возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях, в том числе вывода промежуточных расчетов. Обычно применение хороших систем КОД упрощает процесс аудита.

Аудитор должен иметь возможность попросить клиента: «Распечатайте мне, пожалуйста, все операции по кредиту счета 46» — или — «Распечатайте сальдо по счету 62 на такую-то дату в разрезе аналитических признаков и в порядке убывания сумм дебиторской задолженности». Если клиент пытается убедить аудитора в невозможности такой операции, у аудитора либо должны возникнуть весьма обоснованные сомнения в компетентности персонала экономического субъекта, либо он заподозрит преднамеренное желание исказить информацию.

Если аудитор не в состоянии сам разобраться в ситуации, он должен пригласить эксперта по КОД. Как правило, все современные системы КОД позволяют распечатать промежуточные данные либо существует возможность вывести данные в компьютерный файл, который тоже можно впоследствии распечатать. Такую информацию следует отразить в разделе 7 бланка из приложения 5.10.

Сбор информации о системе КОД и соответственно заполнение бланка приложения 5.13 осуществляется на этапе планирования аудита. В ходе планирования аудитор должен оценить аудиторские риски. Оценка рисков — достаточно субъективный процесс, однако, используя положения правила (стандарта), аудиторской организации целесообразно разработать тесты, позволяющие аудитору сделать правильную оценку риска. В правиле (стандарте) приведен перечень факторов, влияющих на риск средств контроля как в большую, так и в меньшую сторону.

**К факторам, повышающим аудиторский риск**, относятся:

- ◆ децентрализация компьютерной сети;
- ◆ географическая удаленность компьютерных терминалов;
- ◆ недостаточный уровень знаний бухгалтерского персонала в области информационных технологий;
- ◆ отсутствие внутреннего контроля за функционированием среды КОД;
- ◆ отсутствие необходимых мер по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД.

**К факторам, снижающим аудиторский риск**, относятся:

- ◆ применение лицензионных систем автоматизации;
- ◆ применение современного программного обеспечения;
- ◆ применение единой среды КОД в рамках экономического субъекта, включая филиалы, подразделения, представительства, дочерние общества и др.;
- ◆ наличие и функционирование специальной системы контроля программного обеспечения;

- ◆ наличие возможности углубления некоторых видов контроля за счет применения специально разработанного для аудиторов программного обеспечения;
- ◆ квалифицированное определение информационной политики руководством экономического субъекта;
- ◆ согласование информационной политики экономического субъекта с основными пользователями системы КОД;
- ◆ наличие долгосрочного плана и стратегии развития системы КОД экономического субъекта.

Аудитор должен применять рекомендации стандарта достаточно творчески. Например, принято считать, что аудиторский риск снижается, если подразделения, филиалы и другие обособленные подразделения экономического субъекта применяют единое программное обеспечение. Обычно это действительно так. Вместе с тем в литературе [60, с. 132] приводится пример достаточно нестандартной ситуации. Работы по компьютеризации учета крупного объединения проводились специализированной фирмой, шли достаточно медленно и не всегда удачно. В одном из крупных подразделений этого объединения энтузиасту-программисту удалось собрать группу единомышленников и создать удачную систему бухгалтерского и управленческого учета, которая успешно функционировала в течение двух лет. После этого по приказу вышестоящего начальства систему группы энтузиастов начали менять на ту, которая была создана в рамках всего объединения. Такой переход встретил естественное противодействие персонала и вызвал значительные трудности, которые сотрудники подразделения не могли преодолеть в течение еще двух лет после перехода на новую систему программного обеспечения. Таким образом, наблюдалось действие скорее фактора повышенного аудиторского риска, а не пониженного, как указано в правиле (стандарте) [42, п. 4.6].

При определении уровня риска аудитор должен: оценить надежность средств внутреннего контроля в среде КОД; проанализировать систему контроля подготовки бухгалтерских данных; проверить, какие меры предусмотрены клиентом для предотвращения ошибок и фальсификаций; изучить, как контролируется работа с данными нормативно-справочного характера. Например, на крупных торговых предприятиях на компьютерных носителях должны находиться прейскуранты всех товаров. Решения об изменении цен на некоторые виды товаров (снижение цен на товары, не пользующиеся спросом, повышение цен на товары в случаях, когда это оправдано) могут принимать только руководящие

работники предприятий, имеющие соответствующие полномочия. Случайная ошибка в файле, содержащем цены товаров, может привести к тому, что вся партия вполне доброкачественного товара будет продана ниже себестоимости (что, во-первых, приведет к убыткам и, во-вторых, к неблагоприятным налоговым последствиям) либо, напротив, не удастся реализовать скоропортящийся товар просто потому, что на него по ошибке установлена чересчур высокая цена.

Необходимо проверить, каким образом можно изменить применяемое программное обеспечение. Если на малом предприятии работает единственный бухгалтер и он может самостоятельно изменять некоторые параметры программы (изменять цвета на дисплее, создавать более удобные таблицы вывода промежуточной информации и т.п.), это нормальное явление. Важно только, чтобы такие изменения не повлекли за собой изменение учетной политики предприятия, не оформленное в установленном порядке. На крупных предприятиях, где существует несколько компьютеризованных рабочих мест бухгалтера, любые изменения программного обеспечения должны проводиться централизованно, с разрешения сотрудников, ответственных за внедрение системы, с надлежащим документированием (например, с записью в специальном журнале).

В разделах 4—5 бланка из приложения 5.13 приведены возможные варианты формализованных вопросников, ответив на вопросы которых аудитор должен получить достаточно четкое представление об уровне риска средств КОД экономического субъекта. Круг рассматриваемых аудитором вопросов можно существенно расширить.

Полученная в ходе исследования среды КОД информация должна быть использована в ходе планирования аудита. При составлении общего плана аудиторской проверки каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. В этой связи при определении объема и характера аудиторских процедур аудитор должен согласовать с экономическим субъектом ряд вопросов:

- ◆ необходимость привлечения независимого эксперта для изучения компьютерной системы экономического субъекта;
- ◆ дату начала аудиторской проверки и дату представления аудиторской информации в форме, согласованной с экономическим субъектом в договоре на проведение аудита;
- ◆ характер выполнения аудиторских процедур с использованием КОД (вывод подготовленных в среде КОД документов на печать; работа

в среде КОД экономического субъекта; инсталляция программного обеспечения экономического субъекта на компьютеры аудиторской организации и необходимые действия, обеспечивающие легальность данной операции).

В ходе сбора аудиторских доказательств в среде КОД аудиторы должны соблюдать общие методологические принципы, установленные правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» [44].

Аудитор обязан перечислить в своей рабочей документации все документы, которые он проверил, а не только те операции и первичные документы, по которым у него есть замечания. Если клиент ведет бухгалтерский учет вручную, аудитор должен составлять перечень проверенных операций сам, используя таблицу-пустографку или электронные таблицы на своем компьютере. Если клиент использует систему КОД, задача аудитора несколько упрощается: он может воспользоваться предоставленными экономическим субъектом распечатками необходимых перечней операций (или снять копию с соответствующего регистра учета), отметить элементы, входящие в аудиторскую выборку, и отразить ход проверки специальными знаками на полях этих распечаток.

Если аудитор работает непосредственно в системе КОД экономического субъекта (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтверждающие факт сбора аудиторских доказательств, аудитор составляет сам.

Важно отметить, что ведение бухгалтерского учета в системе КОД не освобождает учетных работников экономического субъекта от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни. Таким образом, клиент обязан подшивать все предусмотренные законодательством первичные документы, как и при традиционных формах учета, а аудитор обязан контролировать порядок оформления таких документов и соответствие их данным системы КОД.

Рабочие документы, фиксирующие сбор аудиторских доказательств при изучении среды КОД, подлежат хранению в аудиторских файлах в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита» [47]. Особенность данного раздела аудита — вероятность подготовки рабочих документов на машинных носителях информации. В аудиторской организации должен быть разработан порядок идентификации таких носителей, их оформления, сдачи в архив и обособленного хранения в архиве.

Целесообразно записывать данные о каждом клиенте на отдельную дискету, в аудиторском файле (папке) предусмотреть специальный

пластиковый кармашек, в котором эту дискету (дискеты) можно было бы хранить вместе с другими рабочими документами проверки. На отдельную дискету можно записать и компьютерные файлы, созданные аудитором в ходе проверки, например, электронные таблицы с расчетами, бланки, заполненные при помощи компьютера, тексты аудиторского заключения и письменной информации по результатам аудита.

### **Компьютерные средства аудита**

При проверке в условиях КОД аудитор может проводить аудиторские процедуры не только традиционным ручным способом, но и с использованием машинно-ориентированного подхода.

Аудитор может применять специально разработанные им контрольные примеры для тестирования алгоритмов КОД. Например, для проверки правильности начисления подоходного налога аудитор может ввести в компьютер клиента значения определенной суммы заработной платы и убедиться в правильности полученного результата.

Аудитор может также применять специальные средства для проверки содержания компьютерных файлов клиента. Здесь речь идет о так называемых компьютерных средствах аудита, которым посвящен международный стандарт аудита [87]. Например, большая часть российских систем компьютерного бухгалтерского учета хранит данные в файлах, имеющих расширение *\*.dbf* (*data base file*, или файл базы данных). Несложно подготовить программу, которая могла бы самостоятельно анализировать содержимое таких файлов, сортировать по разным признакам (дате, сумме, алфавиту, содержанию) хранящиеся в них записи и распечатывать в нужной аудитору форме. Несложно подготовить такие специализированные аудиторские программы для большей части наиболее распространенных на российском рынке систем КОД. На Западе такие компьютерные средства аудита получают сейчас все большее распространение. В России этот процесс находится на начальной стадии. Во всяком случае говорить о массовом использовании в ходе аудита машинно-ориентированных процедур российскими аудиторами пока рано, хотя применение компьютерных средств аудита позволило бы во многом упростить и ускорить работу отечественных аудиторов.

Отечественное правило (стандарт) содержит ряд очевидных требований, которые нужно выполнять при проведении машинно-ориентированных процедур аудита. Такие процедуры должны проводить квалифицированные специалисты [42, п. 6.3]. До совершения каких-либо действий с компьютерными файлами клиента необходимо убедиться, что

клиент предоставил аудитору требуемую информацию, полностью соответствующую оригиналам файлов.

Аудитору разрешается проводить машинно-ориентированные процедуры аудита и в случае, когда клиент не ведет компьютерный учет сам, а перепоручил это специализированной организации.

Во всех случаях аудиторские процедуры следует проводить не с оригинальными файлами клиентов, а с копиями этих файлов, поскольку любые их изменения, проводимые аудитором, и возможная порча не должны оказывать влияния на компьютерные данные системы КОД клиента.

Если аудиторская организация располагает возможностями и методиками проведения аудита при помощи компьютерных средств, то практическое использование таких средств, привлечение к работе определенных сотрудников, координацию традиционных и более современных средств получения аудиторских доказательств и т.п. целесообразно тщательно планировать на начальной стадии аудита.

**Приложение 5.1****Результаты  
предварительного планирования аудита**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III – А
Клиент _____	Отчетный период _____

**РЕЗУЛЬТАТЫ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО ЗНАКОМСТВА  
С ПРЕДПОЛАГАЕМЫМ КЛИЕНТОМ  
(экономическим субъектом)****1. Ответственные лица и реквизиты экономического субъекта**

1.1	Полное наименование организации
1.2	Сокращенное наименование организации
1.3	Руководитель организации
1.4	Заместитель руководителя, отвечающий за финансовую и бухгалтерскую работу
1.5	Главный бухгалтер
1.6	Заместитель главного бухгалтера
1.7	Организация состоит на учете (указать отделения, дату постановки на учет, регистрационные номера): ◆ в Государственной налоговой инспекции ◆ в Пенсионном фонде ◆ в ФОМС ◆ в ФСС ◆ в Фонде занятости населения
1.8	Юридический адрес организации
1.9	Фактический адрес организации
1.10	Контактные телефоны/ факс

**2. Общая информация об организации**

2.1	Дата государственной регистрации организации и реквизиты регистрационного свидетельства
2.2	Организационно-правовая форма
2.3	Факты внесения изменений в учредительные документы (дата регистрации)
2.4	Наличие иностранного капитала в уставном капитале организации
2.5	Филиалы, представительства и обособленные подразделения
2.6	Дочерние или зависимые организации
2.7	Наличие рублевых счетов (перечислить все открытые расчетные, текущие, ссудные счета с реквизитами)
2.8	Наличие валютных счетов (перечислить все открытые валютные счета с реквизитами)

2.9	Численность сотрудников											
	Всего											
	Наблюдательный совет											
	Администрация											
	Бухгалтерия											
2.10	Системы оплаты труда и премирования											
	Факторы, влияющие на оплату труда руководителей организации											
	Формы оплаты труда персонала											
	Применяемые системы премирования											
2.11	Структура капитала											
	Крупнейшие учредители/собственники (указать фамилии/наименования организаций и принадлежające им доли капитала в процентах)											
	Акции организации (указать их наличие, структуру размещения, номинальную и рыночную стоимость)											
2.12	Показатели рентабельности продукции и производства											
2.13	Направления использования прибыли, остающейся в распоряжении организации											
2.14	Виды деятельности организации											
2.15	Осуществление лицензируемых видов деятельности (отметить наличие и реквизиты соответствующих лицензий)											
2.16	Технологические особенности производства продукции											
2.17	Основные покупатели											
2.18	Основные поставщики											
2.19	Организация договорной работы (указать на наличие юридического отдела или другого специализированного структурного подразделения)											
2.20	Оформление договорных отношений (указать количество договоров, контрактов, соглашений и т.п.)											
2.21	Форма бухгалтерского учета	<table border="1"> <tr> <td>журнально-ордерная</td> <td></td> </tr> <tr> <td>мемориально-ордерная</td> <td></td> </tr> <tr> <td>упрощенная</td> <td></td> </tr> <tr> <td>комбинированная (описание)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>машинно-ориентированная (указать наименование и характеристики программного продукта)</td> <td></td> </tr> </table>	журнально-ордерная		мемориально-ордерная		упрощенная		комбинированная (описание)		машинно-ориентированная (указать наименование и характеристики программного продукта)	
журнально-ордерная												
мемориально-ордерная												
упрощенная												
комбинированная (описание)												
машинно-ориентированная (указать наименование и характеристики программного продукта)												
2.22	Квалификация руководителя бухгалтерии (указать базовое образование, стаж работы)											
2.23	Своевременность сдачи налоговой и иной отчетности (указать дату сдачи последнего отчета)											

Продолжение

2.24	Общее впечатление о надежности системы внутреннего контроля	высокая [ ], средняя [ ], низкая [ ]
2.25	Внешние факторы, влияющие на деятельность организации	
2.26	Заключение по результатам предыдущей аудиторской проверки	до настоящего момента аудиторские проверки не проводились безусловно положительное условно положительное отрицательное отказ от выдачи
2.27	Причина смены прежнего аудитора (со слов работников организации)	
2.28	Цель проверки, пожелания клиента	формальное подтверждение бухгалтерской отчетности неформальное подтверждение бухгалтерской отчетности неформальное подтверждение бухгалтерской отчетности и как дополнительные задачи: ◆ консультации в области бухгалтерского учета ◆ консультации в области налогообложения ◆ совершенствование системы бухгалтерского учета ◆ оптимизация налогообложения опровержение результатов налоговой проверки, работа во время налоговой проверки и т.п. аудит в соответствии с международными стандартами (МСА) трансформация отчетности другие цели (указать какие)

## 3. Основные отчетные показатели

	№ формы	Код строки	Предыдущий период/на начало периода	Отчетный период/на конец периода
Прибыль	2	140		
Выручка от реализации	2	010		
Капитал и резервы	1	490		
Валюта баланса	1	190+290		
<i>Для некоммерческих организаций</i>				
Расходы, понесенные организацией	5	660		

Продолжение

## 4. Рекомендации по результатам предварительного планирования

4.1 Общее впечатление проверяющих  
(принципиальная возможность проведения аудита бухгалтерской отчетности и оценка целесообразности сотрудничества с экономическим субъектом)

4.2 Вероятность оплаты клиентом стоимости оказанных услуг высокая [ ], средняя [ ], низкая [ ]

4.3 Оценка объема работ

Профессиональные характеристики участников проверки (указать также необходимость привлечения сторонних специалистов)	Число участников	Количество человеко-дней	Ставка за день	Сумма

4.4 Предпочтительные сроки выполнения работы с точки зрения клиента с «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.  
по «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

4.5 Максимальное число сотрудников, которые могут одновременно работать в организации клиента (возможности помещения, специфика ведения документации и т.п.)

Исполнители (Ф.И.О., подписи) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* Число строк может быть увеличено с учетом имеющихся в данной организации специалистов.

## Приложение 5.2

**Письмо-обязательство аудиторской организации  
о согласии на проведение аудита\***

Бланк или угловой штамп  
аудиторской организации

Официальное наименование  
экономического субъекта,  
должность, фамилия, имя, отчество  
ответственного лица

Исходящий № \_\_\_\_\_  
дата подписания «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Обязательная  
информация.  
Адресная часть

**Письмо-обязательство  
аудиторской организации о согласии на проведение аудита**

Глубокоуважаемый (\_\_\_) г-н \_\_\_\_\_,

настоящим официально подтверждаем принятие Вашего предложения о проведении аудиторской проверки бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 199\_\_ финансовый год. Согласно действующим положениям и нормам аудита проверки будут подвергнуты бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, регистры бухгалтерского учета и отдельные первичные документы за (период, за который проводится аудит).

Обязательная  
информация  
(согласие  
на проведение  
аудита  
в объеме и целях  
аудиторской  
проверки)

Аудит проводится нами в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263, и правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Обязательная  
информация о  
законодательных  
и нормативных  
документах, на  
основании  
которых  
проводится аудит

Целью аудита является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за (период, за который проводится аудит) во всех существенных аспектах.

Обязательная  
информация об  
объекте и цели  
аудита

В ходе аудита будет также проверена бухгалтерская отчетность, отдельные документы и бухгалтерские записи (приводится перечень филиалов, представительств, подразделений и дочерних организаций, подлежащих аудиту).

Обязательная  
информация  
о порядке аудита  
филиалов  
и подразделений  
(если они есть)

\* Письмо-обязательство разграфлено в целях разделения содержащейся в документе обязательной и дополнительной (необязательной) информации, о чем свидетельствуют приведенные справа от текста ссылки.

При проведении аудита нами будет рассмотрено соблюдение (*наименование экономического субъекта*) законодательства Российской Федерации, применяемого при совершении финансово-хозяйственных операций.

Дополнительная информация об объеме и целях проверки

Наше мнение о достоверности бухгалтерской отчетности (*наименование экономического субъекта*) мы выразим в форме аудиторского заключения. Об искажениях, выявленных в бухгалтерском учете и отчетности, равно как и об отмеченных в ходе проверки отклонениях порядка совершения (*наименование экономического субъекта*) финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации, Вы будете проинформированы нашим письменным отчетом.

Обязательная информация о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведения работы (обязательства аудиторской организации)

Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов и процедур проверки достоверности и достаточности учетной информации, состояния внутреннего контроля, в реализации которых надеемся на помощь работников Вашей организации.

Дополнительная информация. Общая характеристика методов проверки

Ввиду большого объема подлежащих аудиту документов, выборочного характера тестов и других, свойственных аудиту, ограничений есть определенный риск необнаружения отдельных существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Мы сделаем все, чтобы свести данный риск к разумному минимуму, но гарантировать, что применяемые в ходе проверки аудиторские процедуры позволят обнаружить все реально существующие искажения, не можем.

Обязательная информация о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Проводимый нами аудит сопровождается обязательным отражением полученной информации в рабочей документации. Мы используем набор стандартной аудиторской документации (бланков), разработанной на основе международных и российских стандартов аудита. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и в соответствии с действующим законодательством разглашению не подлежат.

Дополнительная информация. Общая характеристика применяемых методов аудиторской проверки

При проведении аудиторской проверки мы предполагаем привлечь (*указываются фамилия, имя, отчество специалиста, наименование его специальности, наименование организации*). Перечень работ, которые должны выполнить привлеченные эксперты и специалисты, и их стоимость будут согласованы в договоре на проведение аудита.

Дополнительная информация. Предложения об использовании услуг других аудиторов и независимых экспертов

Проводимая нами аудиторская проверка будет состоять из следующих этапов:

- ◆ планирование аудита;
- ◆ сбор и анализ аудиторских доказательств;
- ◆ составление аудиторского заключения и подготовка письменной информации руководству (*наименование экономического субъекта*).

Дополнительная информация. Общая характеристика применяемых методов аудиторской проверки

Кроме того, по Вашему поручению мы можем оказать Вам следующие дополнительные услуги:

- ◆ консультирование по вопросам трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- ◆ консультирование по вопросам бухгалтерского учета, налогового, таможенного, банковского и валютного законодательства;
- ◆ подготовка рекомендаций по совершенствованию организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля;
- ◆ анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности и финансового состояния Вашей организации;
- ◆ защита интересов Вашей организации в судах, арбитражных судах при конфликтах с налоговыми органами;
- ◆ *(другое, применимое к данному клиенту в рамках договора на проведение аудиторской проверки).*

Дополнительная информация.  
Общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах

Мы несем ответственность по оказываемым услугам в порядке, определенном нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность, и договором на проведение аудита. Мы принимаем на себя обязательство по соблюдению коммерческой тайны Вашей организации.

Обязательная информация об ответственности аудиторской организации и обязательствах по хранению коммерческой тайны

Напоминаем Вам об ответственности *(наименование исполнительного органа экономического субъекта)* *(наименование экономического субъекта)* за подготовку бухгалтерской отчетности, включая соответствующее отражение данных первичных учетных документов, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и последовательное применение выбранной учетной политики. Мы просим руководство *(наименование экономического субъекта)* письменно подтвердить достоверность и полноту представленной для аудита документации и бухгалтерской отчетности.

Обязательная информация об ответственности экономического субъекта за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и отчетности

Надеемся на всестороннее сотрудничество с персоналом Вашей организации и на то, что в наше распоряжение будут предоставлены первичные документы, регистры бухгалтерского учета, компьютерные базы данных и любая другая информация, необходимая для проведения полноценной аудиторской проверки. Вашей обязанностью также является направление в адрес дебиторов и кредиторов писем о подтверждении ими соответствующей задолженности по составленному нами перечню.

Обязательная информация об обеспечении свободного доступа к документам и информации, необходимым для проведения аудита, и направлении писем в адрес дебиторов и кредиторов

Рассчитываем, что на наших сотрудников не будет оказываться давление в любой форме с целью изменения нашего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности Вашей организации. Нарушение данного условия является согласно принятым в аудите нормам основанием для досрочного прекращения нами договора на проведение аудиторской проверки.

Обязательная информация о неказании давления на аудиторов

Стоимость оказываемых нами услуг определяется как сумма базовой стоимости и стоимости завершения аудита.

Базовая стоимость рассчитывается в зависимости от времени, необходимого для планирования и проведения аудиторской проверки непосредственно в Вашей организации, согласно почасовым ставкам сотрудников аудиторской организации. Вы будете иметь возможность контролировать использование рабочего времени наших специалистов по таблице учета рабочего времени. Для осуществления указанного контроля просим Вас назначить уполномоченного сотрудника.

Завершение аудита включает время на обработку его результатов, подготовку аудиторского заключения и письменного отчета. Стоимость завершения аудита составляет (*указывается размер*) процентов от базовой стоимости.

Дополнительная информация об условиях оплаты аудита

Сообщаем, что непременным условием проведения нами аудита является предоплата наших услуг авансом, размер которого составляет (*сумма*). Сумма аванса подлежит перечислению на наш счет не позднее (*указывается срок перечисления аванса*). Мы оставляем за собой право не приступать к аудиту до поступления аванса на наш счет. Окончательная оплата наших услуг должна быть осуществлена не позднее (*указываются сроки и условия, при соблюдении которых производится окончательная оплата*).

Дополнительная информация о порядке расчетов

Состав специалистов, порядок и сроки осуществления расчетов будут определены в договоре на проведение аудита.

Или (*в случае, когда к моменту подготовки письма-обязательства определены примерные сроки проведения аудита и состав группы специалистов*) мы проведем аудит с (*дата*) по (*дата*), что включает время на проведение аудиторской проверки и составление аудиторского заключения.

По результатам проведенного нами предварительного планирования мы считаем достаточным для достижения целей настоящего аудита привлечение следующих специалистов (*приводится перечень специалистов, включенных в группу, их фамилии, имена, отчества, планируемое время работы специалистов каждой категории, могут также указываться почасовая ставка и общая стоимость работ*).

Дополнительная информация о сроках аудита и составе группы специалистов

Просим Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма-обязательства с указанием ее соответствия Вашему пониманию соглашений о проведении аудита бухгалтерской отчетности или направить нам замечания по его содержанию.

Обязательная информация. Просьба о письменном подтверждении согласия с условиями аудита

С уважением

(*должность, фамилия, имя, отчество руководителя аудиторской организации*)

(*подпись руководителя аудиторской фирмы*)

Обязательный реквизит. Подпись руководителя аудиторской организации

Продолжение

С условиями проведения аудиторской проверки бухгалтерской отчетности за (период, за который проводится аудит) согласен. Достоверность и полноту документации и бухгалтерской отчетности, которая будет представлена Вам для аудита, подтверждаю (фамилия, имя, отчество руководителя исполнительного органа экономического субъекта, должность, дата подписания).

Обязательный реквизит. Письменное согласие экономического субъекта с условиями, изложенными в письме-обязательстве

## Приложение 5.3

### ДОГОВОР на проведение аудиторской проверки и оказание консультационных услуг

ДОГОВОР № \_\_

на аудиторско-консультационное обслуживание

г. Москва

«\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Аудиторская организация [полное наименование], имеющая лицензию на проведение [общего аудита, банковского аудита, аудита страховых организаций, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов] № \_\_\_\_, выданную [орган, выдавший лицензию, дата], именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице [фамилия, имя, отчество, должность руководителя работника аудиторской фирмы, уполномоченного заключать договоры], действующего на основании [наименование учредительного документа], с одной стороны и [полное наименование экономического субъекта], именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице [фамилия, имя, отчество, должность руководителя экономического субъекта, уполномоченного заключать договоры], действующего на основании Устава, с другой стороны, именуемые в дальнейшем Стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем.

#### 1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА

1.1. Проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика с целью:

а) установления ее достоверности, а именно: соответствия этой отчетности во всех существенных отношениях нормативным актам, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, и

б) соответствия совершенных Заказчиком финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Постановка каких-либо иных задач перед специалистами Исполнителя при проведении аудиторской проверки не допускается.

1.2. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя предоставление следующих консультационных услуг:

- а) консультирование в области бухгалтерского учета;
- б) консультирование в области налогообложения;
- в) консультирование в области банковского, финансового и иного хозяйственного законодательства.

## 2. ОБЯЗАННОСТИ И ПРАВА СТОРОН

### 2.1. Заказчик обязуется:

2.1.1. Самостоятельно выполнить полный комплекс работ по составлению бухгалтерской отчетности в соответствии с действующими на момент ее составления нормативными документами.

2.1.2. Провести инвентаризацию имущества и финансовых обязательств Заказчика собственными силами Заказчика и за счет средств Заказчика, а также обеспечить оформление результатов инвентаризации в порядке, установленном нормативными актами.

2.1.3. Формулировать вопросы к Исполнителю в письменной форме для предоставления письменной консультации или получения письменного экспертного заключения.

Устные консультации оказываются в присутствии Заказчика и не требуют письменной формулировки вопроса.

2.1.4. Выдавать Исполнителю письменное техническое задание для оказания услуг со значительным объемом или связанных с проведением исследований и (или) разработкой пакета рекомендаций.

2.1.5. Предоставлять Исполнителю в согласованные сроки учредительные документы, бухгалтерскую, статистическую и внутреннюю оперативную отчетность, первичные учетные документы и бухгалтерские записи, компьютерные базы данных, отчеты, планы, договоры, сметы и другие документы, справочные материалы и информацию, необходимые для выполнения работ, предусмотренных настоящим Договором.

Увеличение сроков предоставления указанных документов, бухгалтерской отчетности и иной информации, независимо от того, произошло ли это по вине Заказчика или без его вины, если это повлечет невозможность завершить работы, предусмотренные п. 1.1 и п. 1.2 настоящего Договора в обусловленный Договором срок, является основанием для автоматического продления срока действия Договора на период, необходимый для завершения работ.

2.1.6. Предоставлять Исполнителю возможность проверять наличие основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и денежных документов, ценных бумаг и других активов.

2.1.7. Предоставлять по запросу Исполнителя в устной или письменной форме разъяснения и пояснения по вопросам, касающимся предмета Договора, которые возникли у Исполнителя при выполнении обязательств, предусмотренных настоящим Договором.

2.1.8. Обеспечивать Исполнителя информацией о действующих в отрасли и на территории нахождения и регистрации Заказчика нормативных и прочих актах административного характера, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета, налогообложения и уплаты различных платежей и сборов в региональные и местные бюджеты и внебюджетные фонды.

2.1.9. Оказывать содействие Исполнителю для получения им по письменному запросу необходимой для проведения работ по настоящему Договору информации от третьих лиц, в том числе от дебиторов и кредиторов Заказчика.

2.1.10. Предоставлять соответствующее помещение и необходимую оргтехнику для проведения работ, предусмотренных п. 1.1 настоящего Договора.

2.1.11. В срок, согласованный Сторонами, устранять выявленные в результате аудиторской проверки существенные искажения бухгалтерской отчетности.

Существенными в аудите признаются такие искажения, которые значительно влияют на достоверность бухгалтерской отчетности. В соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, уровень существенности определяется аудиторской организацией на основании внутрифирменного стандарта.

Если Заказчик не смог в срок устранить вышеуказанные нарушения, Исполнитель вправе потребовать продления срока осуществления работ по Договору и срока действия настоящего Договора на период, определяемый по взаимному согласию Сторон, или досрочного расторжения Договора. При досрочном расторжении оплата Исполнителю производится в соответствии с п. 9.4 настоящего Договора.

При отказе Заказчика сделать соответствующие исправления Исполнитель вправе отказать в выдаче положительного аудиторского заключения. Если при этом Заказчик откажется произвести приемку работ, Исполнитель вправе расторгнуть настоящий Договор в соответствии с п. 9.3.

2.1.12. Оплачивать расходы, связанные с командированием специалистов Исполнителя по территории Российской Федерации и за рубежом с целью выполнения работ, предусмотренных настоящим Договором\*.

2.1.13. Своевременно оплачивать стоимость произведенных работ по настоящему Договору.

2.2. Заказчик имеет право:

2.2.1. Получать от Исполнителя исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, правах и обязанностях Сторон, а после ознакомления с аудиторским заключением — о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора.

2.3. Исполнитель обязуется:

2.3.1. Проводить аудиторскую проверку на основании действующего законодательства Российской Федерации и в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263, правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудитор-

\* Этот пункт может быть дополнен одним из двух положений:

1) оплата командировочных расходов Исполнителя не включается в сумму оплаты за работу, осуществляемую в соответствии с п. 1.1 настоящего Договора, и возмещается Заказчиком дополнительно;

2) оплата командировочных расходов Исполнителя включается в сумму оплаты за работу, осуществляемую в соответствии с п. 1.1 настоящего Договора.

ской деятельности при Президенте Российской Федерации, и внутрифирменными стандартами аудита.

2.3.2. Немедленно сообщать Заказчику о невозможности своего участия в аудиторской проверке вследствие обстоятельств, указанных в п. 11 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2.3.3. На основании представляемых Заказчиком документов и другой необходимой информации провести аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности Заказчика за период с «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_г. по «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_г.\*

2.3.4. По окончании аудита предоставить Заказчику аудиторское заключение, составленное в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», и письменную информацию (отчет) руководству Заказчика по результатам аудита, составленную в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита».

2.3.5. В соответствии с пожеланиями Заказчика предоставлять консультации и экспертные заключения в письменной или устной форме.

2.3.6. Предоставлять письменные отчеты или рекомендации по услугам, выполняемым на основании технического задания.

2.3.7. Обеспечивать сохранность документов, получаемых от Заказчика, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) Заказчика.

2.4. Исполнитель имеет право:

2.4.1. Получать от Заказчика все документы, касающиеся финансово-хозяйственной деятельности Заказчика.

2.4.2. Присутствовать на общих собраниях учредителей (акционеров) Заказчика при обсуждении любого вопроса, связанного с выполнением работ по настоящему Договору.

2.4.3. Требовать от Заказчика такую информацию и разъяснения, которые необходимы для выполнения Исполнителем работ, предусмотренных настоящим Договором.

2.4.4. Привлекать с согласия Заказчика к участию в проведении аудиторской проверки экспертов.

2.4.5. Производить копирование документов Заказчика при соблюдении условий конфиденциальности, установленных в ст. 6 Договора.

### **3. ПОРЯДОК СДАЧИ РАБОТ**

3.1. Работы, предусмотренные п. 1.1 настоящего Договора, проводятся в две стадии:

3.1.1. Первая стадия включает в себя проведение аудиторской проверки и подготовку проекта письменной информации (отчета) руководству Заказчика по

---

\* Приведем еще одну возможную редакцию этого пункта: «Аудиторская проверка будет проводиться в течение отчетного года на основании квартальной бухгалтерской отчетности по согласованному с Заказчиком графику. По окончании отчетного года будет проведена аудиторская проверка годовой бухгалтерской отчетности».

результатам аудита с рекомендациями по исправлению допущенных нарушений (если таковые имели место). По завершении первой стадии одновременно с передачей документов, указанных в настоящем пункте, Стороны подписывают промежуточный акт сдачи-приемки работ. Моментом завершения работ по первой стадии считается момент подписания промежуточного акта сдачи-приемки работ.

3.1.2. Вторая стадия проводится после внесения Заказчиком исправлений в соответствии с рекомендациями, предусмотренными п. 3.1.1, и включает в себя проверку внесенных исправлений (если таковые имели место) и подготовку соответствующего аудиторского заключения. Порядок организации работ по внесению исправлений определен в п. 2.1.11 настоящего Договора.

По завершении второй стадии одновременно с передачей аудиторского заключения Стороны подписывают окончательный акт сдачи-приемки работ. Моментом завершения работ по второй стадии считается момент подписания окончательного акта сдачи-приемки работ.

3.1.3. Моментом полного завершения работ по п. 1.1 считается момент подписания окончательного акта сдачи-приемки работ в порядке, предусмотренном п. 3.1.2.

3.2. Сдача-приемка оказанных услуг, предусмотренных п. 1.2 настоящего Договора, проводится следующим образом:

3.2.1. По оказании услуги, выполняемой на основе технического задания, или по истечении периода (месяца, квартала), в течение которого Заказчику оказывались консультации, Исполнитель выставляет Заказчику счет за предоставленные в этот период консультации.

3.2.2. По завершении работ, предусмотренных п. 1.2 настоящего Договора, Стороны подписывают окончательный акт сдачи-приемки оказанных услуг, в котором указывается общее число отработанных Исполнителем часов и итоговая сумма, подлежащая оплате Заказчиком.

#### **4. СРОКИ ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ**

4.1. Сроки выполнения работ, предусмотренных настоящим Договором, устанавливаются в соответствии с протоколами согласования сроков и стоимости работ, являющимися неотъемлемой частью настоящего Договора.

4.2. Работы, предусмотренные п. 1.1, по соглашению Сторон могут выполняться в несколько промежуточных этапов, по результатам каждого из которых составляется специальный протокол.

#### **5. СТОИМОСТЬ РАБОТ И ПОРЯДОК РАСЧЕТОВ**

5.1. Стоимость работ и порядок расчетов устанавливаются в соответствии с протоколами согласования сроков и стоимости работ, являющимися неотъемлемой частью настоящего Договора.

5.2. До начала выполнения работ, предусмотренных п. 1.1 настоящего Договора, Заказчик выплачивает Исполнителю аванс, размер которого указывается в протоколе. Заказчик должен перечислить сумму аванса на счет Исполнителя не позднее, чем за семь дней до начала осуществления специалистами Исполнителя работ по настоящему Договору. Исполнитель имеет право не приступать к осуществлению работ до поступления сумм аванса на его расчетный счет.

5.3. По оказании услуги, выполняемой на основе технического задания, или по истечении периода (месяца, квартала), в течение которого Заказчику ока-

зывались консультации, Исполнитель выставляет Заказчику счет за оказанную услугу или предоставленные в этот период консультации. Заказчик производит платежи за оказанные услуги в течение пяти рабочих дней после выставления Исполнителем счета.

5.4. При возникновении необходимости в предоставлении консультационных услуг, предусмотренных п. 1.2 настоящего Договора, в ходе проведения аудиторской проверки их стоимость определяется в соответствии с п. 5.1 настоящего Договора, а порядок расчетов — в соответствии с п. 5.3 настоящего Договора.

#### **6. КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ**

6.1. Стороны обязуются хранить в тайне содержание настоящего Договора в части, касающейся стоимости работ и порядка оплаты, а также любую информацию и данные, предоставляемые каждой из Сторон в связи с исполнением настоящего Договора, не раскрывать и не разглашать третьим лицам в целом или частично факты и информацию без предварительного письменного согласия одной из Сторон настоящего Договора. Исполнитель обязуется не использовать факты или информацию, полученные при исполнении настоящего Договора, для любых целей без предварительного письменного согласия Заказчика, равно как и Заказчик обязуется не использовать такую информацию без предварительного письменного согласия Исполнителя.

6.2. Обязательства конфиденциальности и неиспользования информации, возложенные на Стороны настоящим Договором, не распространяются на общедоступную информацию, а также на информацию, которая станет известна не по вине Стороны настоящего Договора.

#### **7. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН**

7.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по настоящему Договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством, в том числе Указом Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263 и условиями настоящего Договора.

7.2. Заказчик возмещает Исполнителю понесенные им убытки в размере реального ущерба, если данные убытки явились прямым следствием недостоверности предоставленной Заказчиком информации, в порядке, установленном действующим законодательством.

7.3. Исполнитель возмещает Заказчику понесенные им убытки в размере реального ущерба, если данные убытки явились прямым следствием недостоверности переданной Исполнителем информации, в порядке, установленном действующим законодательством.

7.4. За нарушение условий оплаты Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере 0,5% за каждый день просрочки от каждой отдельной суммы, подлежащей выплате.

7.5. В случае невыполнения работы в срок, определенный настоящим Договором, если это произошло по вине Исполнителя, Исполнитель выплачивает Заказчику пеню в размере 0,5% за каждый день просрочки от суммы, подлежащей уплате за оказание соответствующих услуг.

**8. ПРЕКРАЩЕНИЕ ДОГОВОРА РАНЕЕ НАМЕЧЕННОГО СРОКА**

8.1. Настоящий Договор может быть досрочно прекращен по соглашению Сторон.

8.2. Каждая из Сторон имеет право прервать действие настоящего Договора путем передачи письменного уведомления в случае, если с другой Стороной по Договору произойдет одно из следующих событий:

- а) неплатежеспособность, несостоятельность, ликвидация или реорганизация;
- б) приостановление ее обычных деловых операций;
- в) передача информации третьим лицам.

8.3. Каждая из Сторон имеет право прекратить действие настоящего Договора в одностороннем порядке путем письменного уведомления другой Стороны, если другая Сторона нарушит свои обязательства по Договору и такое нарушение не будет ею устранено в течение трех дней со дня получения письменного уведомления о данном нарушении.

8.4. В случае расторжения Договора в порядке, предусмотренном п. 8.1—8.3 настоящего Договора, оплата произведенных Исполнителем работ осуществляется Заказчиком на основании акта о выполненной работе с приложением отчета о времени, фактически затраченном специалистами Исполнителя, и выставленного Исполнителем счета. Исполнитель передает Заказчику результаты всех выполненных до прекращения Договора работ.

8.5. Сторона имеет право потребовать расторжения Договора и возмещения убытков, если другая Сторона допустила нарушение требований конфиденциальности, предусмотренных ст. 6 настоящего Договора. При этом необходимо предоставить доказательства факта разглашения конфиденциальных сведений и причастности к нему другой Стороны.

При признании Стороной своей причастности к разглашению конфиденциальных сведений или установлении этого факта в судебном порядке настоящий Договор подлежит расторжению, а причиненный разглашением ущерб — возмещению в соответствии с настоящим Договором.

В этом случае оплата работы, завершённой Исполнителем к моменту расторжения Договора, производится в соответствии с п. 8.4 настоящего Договора.

8.6. Настоящий Договор может быть досрочно прекращен, если после его заключения Сторонам стало известно об одном из следующих обстоятельств, о котором Стороны по объективным причинам не были осведомлены до заключения Договора:

- а) Заказчик является учредителем, собственником, акционером, кредитором, страховщиком Исполнителя;
- б) Исполнитель является учредителем, собственником, акционером Заказчика;
- в) Заказчик является дочерним предприятием, филиалом (отделением), представительством Исполнителя или имеет в своем капитале долю Исполнителя;
- г) Исполнитель оказывал Заказчику услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности.

8.7. В случае, когда одной из Сторон стало известно об одном из обстоятельств, указанных в п. 8.6, она должна направить другой Стороне письменное уведомление об этом, после чего выполнение работ по настоящему Договору прекращается вплоть до его расторжения в соответствии с п. 8.1.

## **9. ОСНОВАНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

9.1. Стороны освобождаются частично или полностью от ответственности за неисполнение обязательств по настоящему Договору, если неисполнение явилось следствием действия обстоятельств непреодолимой силы, возникших после подписания настоящего Договора в результате событий чрезвычайного характера, которые Сторона не могла ни предвидеть, ни предотвратить разумными мерами, например: землетрясение, наводнение, пожар, забастовка, правительственные постановления или распоряжения государственных органов.

9.2. Сторона, ссылающаяся на обстоятельства, указанные в п. 9.1, обязана немедленно информировать другую Сторону Договора о наступлении подобных обстоятельств в письменной форме. Информация должна содержать данные о характере обстоятельств, а также по возможности оценку их влияния на исполнение Стороной своих обязательств по настоящему Договору и на срок исполнения обязательств.

9.3. При прекращении действия указанных обстоятельств Сторона должна без промедления известить об этом другую Сторону в письменной форме. При этом Сторона должна указать срок, в который предполагает выполнить обязательства по настоящему Договору, если это остается возможным и целесообразным для Сторон, или обосновать невозможность или нецелесообразность надлежащего исполнения.

9.4. В случае возникновения обстоятельств непреодолимой силы срок выполнения обязательств по настоящему Договору отодвигается соразмерно времени, в течение которого действуют такие обстоятельства и их последствия.

## **10. РАЗРЕШЕНИЕ СПОРОВ**

10.1. Все споры и разногласия между Сторонами, которые могут возникнуть по настоящему Договору, если они не будут разрешены путем переговоров, подлежат разрешению в судебном порядке.

## **11. ПРОЧИЕ УСЛОВИЯ**

11.1. Исполнитель по своему усмотрению осуществляет подбор специалистов для выполнения работ, предусмотренных настоящим Договором.

11.2. Стоимость работ по настоящему Договору определена только для исполнения настоящего Договора и не может служить прецедентом при заключении аналогичных договоров в будущем.

11.3. Все предложения и рекомендации, сделанные Исполнителем при выполнении работ, носят рекомендательный характер и не являются обязательными, кроме тех, которые направлены на устранение существенных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности и норм применяемого законодательства.

11.4. Все дополнения и изменения к настоящему Договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами. Заказчик не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению при аудиторской проверке.

**12. СРОК ДЕЙСТВИЯ ДОГОВОРА**

12.1. Настоящий Договор вступает в силу с момента его подписания.

12.2. Настоящий Договор подписан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу, по одному для каждой из Сторон.

**ЮРИДИЧЕСКИЕ АДРЕСА СТОРОН**

[Юридические адреса и реквизиты сторон, подписи, фамилии, имена, отчества и должности руководящих сотрудников аудиторской организации и экономического субъекта, уполномоченных заключать договоры, оттиски печатей.]

**ПРИЛОЖЕНИЕ № 1**

к Договору № \_\_\_ от «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

**Протокол № 1 согласования сроков проведения аудита и его стоимости**

Мы, нижеподписавшиеся, от лица Заказчика [фамилия, имя, отчество, должность руководящего работника экономического субъекта, уполномоченного заключать договоры] и от лица Исполнителя [фамилия, имя, отчество, должность руководящего работника аудиторской фирмы, уполномоченного заключать договоры] удостоверяем, что сторонами достигнуто соглашение о том, что аудиторская проверка бухгалтерской отчетности Заказчика за период с «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. будет проведена Исполнителем в срок с «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Стоимость работы определяется как сумма базовой стоимости проведения аудиторской проверки и стоимости завершения аудита. Базовая стоимость определяется умножением часов, фактически отработанных специалистами Исполнителя, на согласованную Сторонами стоимость одного часа работ одного специалиста. Фактически отработанные часы на проведение аудиторской проверки определяются по табелю учета рабочего времени.

Стоимость завершения аудита включает время на обработку результатов аудиторской проверки, подготовку отчетов и аудиторского заключения. Стоимость завершения аудита составляет \_\_\_ % от общего количества часов, отработанных у Заказчика.

Согласованная стоимость одного часа работ одного специалиста составляет \_\_\_ условных единиц. Оплата производится в рублях. В качестве условной единицы принимается стоимость в рублях 1 доллара США по курсу Банка России на дату осуществления платежа. Налог на добавленную стоимость (НДС), предусмотренный российским законодательством, не входит в базовую ставку и подлежит оплате сверх нее.

Заказчик выплатит аванс в размере \_\_\_ условных единиц плюс НДС (20%) в размере \_\_\_ условных единиц. Заказчик произведет окончательный расчет в течение пяти рабочих дней после сдачи работ.

Настоящий протокол является основанием для проведения взаимных расчетов и платежей между Исполнителем и Заказчиком.

[Юридические адреса и реквизиты сторон, подписи, фамилии, имена, отчества и должности руководящих сотрудников аудиторской организации и экономического субъекта, уполномоченных заключать договоры, оттиски печатей.]

## ПРИЛОЖЕНИЕ № 2

к Договору № \_\_\_\_\_ от «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

## Протокол № 2 согласования стоимости консультационных услуг

Мы, нижеподписавшиеся, от лица Заказчика [фамилия, имя, отчество, должность руководящего работника экономического субъекта, уполномоченного заключать договоры] и от лица Исполнителя [фамилия, имя, отчество, должность руководящего работника аудиторской фирмы, уполномоченного заключать договоры] удостоверяем, что Сторонами достигнуто соглашение о том, что консультации по указанным в Договоре вопросам будут проводиться Исполнителем в течение срока действия Договора.

Стоимость консультаций определяется умножением фактически отработанных часов на стоимость одного часа работ специалистов Исполнителя. Минимальная стоимость устной консультации составляет сумму, эквивалентную стоимости 15 минут работы одного специалиста. Минимальная стоимость письменной консультации составляет сумму, эквивалентную стоимости 30 минут работы одного специалиста.

Время, фактически затраченное на консультации, определяется по завершении каждой консультации и отражается в таблице\*, подписываемом консультирующим и консультируемым сотрудниками Сторон.

Стоимость одного часа работ одного специалиста Исполнителя в зависимости от степени квалификации приведена в таблице.

№ п/п	Должность	Стоимость одного часа работ, условных единиц
1	Директор организации	
2	Начальник отдела общего аудита	
3	Ведущий специалист	
...		

Оплата производится в рублях. В качестве условной единицы принимается стоимость в рублях 1 доллара США по курсу Банка России на дату осуществления платежа. Налог на добавленную стоимость (НДС), предусмотренный российским законодательством, не входит в почасовые ставки консультантов и подлежит оплате сверх них.

Заказчик выплатит Исполнителю аванс в размере \_\_\_\_\_ условных единиц плюс НДС (20%) в размере \_\_\_\_\_ условных единиц. Заказчик произведет окончательный расчет в течение пяти рабочих дней после завершения цикла работ и выставления Исполнителем счета.

\* В качестве такого табеля можно использовать бланк, приведенный в приложении 7.1.

\*\* Число строк в таблице может быть увеличено в соответствии с числом специальностей сотрудников в штатном расписании аудиторской организации.

Настоящий протокол наряду с Договором является основанием для проведения взаимных расчетов и платежей между Исполнителем и Заказчиком.

*[Юридические адреса и реквизиты сторон, подписи, фамилии, имена, отчества и должности руководящих сотрудников аудиторской организации и экономического субъекта, уполномоченных заключать договоры, оттиски печатей.]*

## **Приложение 5.4**

### **Примерный перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе оценки системы бухгалтерского учета экономического субъекта**

1. Общие вопросы организации бухгалтерского учета:
  - 1.1. наличие и содержание приказа по учетной политике;
  - 1.2. состав и организационная структура бухгалтерской службы;
  - 1.3. должностные инструкции, фактические обязанности и полномочия работников бухгалтерии;
  - 1.4. рабочий план счетов бухгалтерского учета и его особенности, в частности отличный от принятого порядок применения отдельных счетов бухгалтерского учета;
  - 1.5. график документооборота, его содержание и осуществление контроля за его выполнением;
  - 1.6. факты применения отличных от типовых форм первичных учетных документов;
  - 1.7. применяемая форма бухгалтерского учета; в случае ее отличия от типовой (журнально-ордерной, мемориально-ордерной, журнал-Главная и т.д.) следует дать подробное описание формы ведения бухгалтерского учета — последовательность обработки первичных документов, применяемые регистры бухгалтерского учета и т.д.;
  - 1.8. применение в учете и управлении компьютерных программ;
  - 1.9. наличие утвержденной системы внутренней отчетности и осуществление контроля за ее составлением и представлением;
  - 1.10. наличие положения о порядке проведения инвентаризации и организация инвентаризации.
2. Учет нематериальных активов:
  - 2.1. виды нематериальных активов;
  - 2.2. основные способы поступления нематериальных активов;
  - 2.3. подразделения, осуществляющие приобретение прав на объекты нематериальных активов (создание объектов нематериальных активов);
  - 2.4. основные подразделения, в которых используются нематериальные активы;
  - 2.5. особенности движения нематериальных активов за отчетный период;
  - 2.6. основные способы выбытия нематериальных активов;
  - 2.7. применяемая система документооборота по учету состояния и движения нематериальных активов;

- 2.8. оценка нематериальных активов, применяемые методы начисления амортизации;
  - 2.9. наличие неамортизируемых объектов нематериальных активов;
  - 2.10. порядок установления сроков полезного использования нематериальных активов;
  - 2.11. осуществление процедур текущего контроля за состоянием и движением нематериальных активов.
3. Учет основных средств:
- 3.1. виды основных средств;
  - 3.2. используемые способы поступления основных средств;
  - 3.3. подразделения, осуществляющие приобретение, создание объектов основных средств;
  - 3.4. особенности движения основных средств в течение отчетного периода;
  - 3.5. используемые способы выбытия основных средств;
  - 3.6. применяемая система документооборота по учету движения и состояния основных средств;
  - 3.7. применяемые методы оценки основных средств, методы начисления амортизации по объектам основных средств;
  - 3.8. используемые методы переоценки основных средств;
  - 3.9. процедуры текущего контроля за наличием и использованием основных средств.
4. Учет долгосрочных инвестиций:
- 4.1. структура осуществляемых долгосрочных инвестиций, отражаемых на счете 08 «Капитальные вложения»;
  - 4.2. применяемая система документооборота по учету состояния и движения объектов капитальных вложений и долгосрочных инвестиций: по приобретению и созданию объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений и др.;
  - 4.3. формирование инвентарной стоимости объектов капитальных вложений и долгосрочных инвестиций;
  - 4.4. особенности движения объектов капитальных вложений и долгосрочных инвестиций за отчетный период;
  - 4.5. процедуры текущего контроля за состоянием и движением объектов капитальных вложений и долгосрочных инвестиций.
5. Учет финансовых вложений:
- 5.1. виды финансовых вложений;
  - 5.2. основные способы осуществления финансовых вложений;
  - 5.3. структурные подразделения или отделы, осуществляющие финансовые вложения;
  - 5.4. особенности состояния и движения финансовых вложений;
  - 5.5. основные способы выбытия финансовых вложений;
  - 5.6. применяемая система документооборота по учету состояния и движения финансовых вложений;
  - 5.7. оценка финансовых вложений, порядок определения и подтверждения рыночной стоимости финансовых вложений;

- 5.8. процедуры текущего контроля за эффективностью финансовых вложений.
6. Учет сырья и материалов:
- 6.1. основные виды производственных запасов;
  - 6.2. основные способы поступления производственных запасов;
  - 6.3. структурные подразделения или отделы, осуществляющие приобретение производственных запасов;
  - 6.4. порядок хранения и списания в производство сырья и материалов;
  - 6.5. особенности движения сырья и материалов за отчетный период;
  - 6.6. применяемая система документооборота по учету состояния и движения сырья и материалов;
  - 6.7. процедуры текущего контроля за наличием производственных запасов и правильностью их списания на нужды производства.
7. Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП):
- 7.1. основные виды;
  - 7.2. основные способы поступления;
  - 7.3. структурные подразделения или отделы, осуществляющие заготовку;
  - 7.4. порядок хранения, списания в производство и списания вследствие непригодности объектов;
  - 7.5. основные способы выбытия;
  - 7.6. особенности в состоянии и движении за отчетный период;
  - 7.7. принятый метод начисления износа;
  - 7.8. применяемая схема документооборота по учету движения;
  - 7.9. процедуры текущего контроля за наличием и правильностью списания на нужды производства.
8. Учет затрат на производство и реализацию продукции:
- 8.1. применяемые классификации и порядок учета затрат на производство;
  - 8.2. состав и структура затрат на производство продукции;
  - 8.3. структурные подразделения и отделы, осуществляющие планирование (нормирование) и расчет себестоимости продукции (работ, услуг);
  - 8.4. состав незавершенного производства;
  - 8.5. применяемый метод оценки незавершенного производства;
  - 8.6. особенности динамики незавершенного производства за отчетный период;
  - 8.7. применяемые методы калькулирования себестоимости продукции;
  - 8.8. порядок расчета себестоимости готовой продукции;
  - 8.9. процедуры текущего контроля за величиной затрат на производство и формированием себестоимости готовой продукции;
  - 8.10. особенности формирования себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) за отчетный период;
  - 8.11. применяемый метод учета управленческих (общехозяйственных) расходов;
  - 8.12. состав управленческих (общехозяйственных) расходов;

- 8.13. структурные подразделения, являющиеся местами возникновения управленческих расходов;
- 8.14. особенности формирования и списания управленческих расходов за отчетный период;
- 8.15. состав коммерческих расходов;
- 8.16. структурные подразделения — места возникновения коммерческих расходов;
- 8.17. особенности формирования и списания коммерческих расходов за отчетный период;
- 8.18. применяемая система документооборота по учету расходов на производство и реализацию продукции, расчету себестоимости.

9. Учет выпуска готовой продукции:

- 9.1. номенклатура готовой продукции;
- 9.2. структурные подразделения, осуществляющие выпуск готовой продукции;
- 9.3. применяемая система документооборота по учету состояния и движения готовой продукции: выпуска из производства, хранения, отгрузки для реализации;
- 9.4. применяемые методы оценки готовой продукции;
- 9.5. процедуры текущего контроля за состоянием и движением готовой продукции.

10. Учет расходов будущих периодов:

- 10.1. структура расходов будущих периодов;
- 10.2. порядок определения сроков списания расходов будущих периодов;
- 10.3. процедуры текущего контроля за формированием расходов будущих периодов и обоснованностью их списания;
- 10.4. особенности формирования и списания расходов будущих периодов за отчетный период.

11. Учет операций по реализации продукции (работ, услуг):

- 11.1. виды операций по реализации продукции;
- 11.2. структурные подразделения или отделы, осуществляющие реализацию продукции;
- 11.3. применяемая система документооборота по учету операций по реализации продукции;
- 11.4. процедуры текущего контроля за правильностью отражения в бухгалтерском учете реализации продукции;
- 11.5. особенности операций по реализации продукции за отчетный период.

12. Учет кассовых операций:

- 12.1. структурные подразделения или отделы, осуществляющие кассовые операции;
- 12.2. виды расходных и приходных кассовых операций и их периодичность;
- 12.3. наличие согласованного лимита остатка денежных средств в кассе;
- 12.4. применение компьютерной техники при оформлении кассовых операций;

- 12.5. система документооборота по учету кассовых операций;
  - 12.6. наличие кассовых операций в иностранной валюте и особенности их ведения;
  - 12.7. особенности ведения кассовых операций за отчетный период;
  - 12.8. процедуры текущего контроля за соблюдением порядка ведения кассовых операций.
13. Учет операций по расчетному счету:
- 13.1. перечень открытых расчетных счетов организации и структурных подразделений;
  - 13.2. структурные подразделения и лица, уполномоченные осуществлять операции по расчетным счетам;
  - 13.3. основные виды операций по расчетным счетам;
  - 13.4. система документооборота по учету операций по расчетным счетам;
  - 13.5. особенности операций по расчетным счетам за отчетный период.
14. Учет операций по валютным счетам:
- 14.1. перечень открытых валютных счетов;
  - 14.2. структурные подразделения и лица, уполномоченные осуществлять операции по валютным счетам;
  - 14.3. основные виды операций, проводимых по валютным счетам;
  - 14.4. правильность рублевой оценки операций и остатков по валютным счетам;
  - 14.5. система документооборота по учету операций по валютным счетам;
  - 14.6. процедуры текущего контроля за соблюдением валютного законодательства;
  - 14.7. особенности ведения операций по валютным счетам за отчетный период.
15. Учет расчетов с покупателями и заказчиками:
- 15.1. структурные подразделения (отделы), отвечающие за работу с покупателями и заказчиками;
  - 15.2. система документооборота по учету расчетов с покупателями и заказчиками;
  - 15.3. порядок оценки дебиторской задолженности, в том числе по расчетам с покупателями и заказчиками в иностранной валюте;
  - 15.4. порядок создания резервов по сомнительным долгам;
  - 15.5. процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с покупателями и заказчиками и состоянием дебиторской задолженности;
  - 15.6. особенности в расчетах с покупателями и заказчиками за отчетный период.
16. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками:
- 16.1. структурные подразделения/отделы, отвечающие за работу с поставщиками и подрядчиками;
  - 16.2. система документооборота по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками;
  - 16.3. порядок оценки кредиторской задолженности, в том числе по расчетам с поставщиками и подрядчиками в иностранной валюте;

- 16.4. процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с поставщиками и подрядчиками и состоянием кредиторской задолженности;
  - 16.5. особенности расчетов с поставщиками и подрядчиками за отчетный период.
17. Учет расчетов с персоналом по оплате труда:
- 17.1. применяемые системы оплаты труда и премирования, порядок начисления заработной платы;
  - 17.2. порядок расчета удержаний из заработной платы;
  - 17.3. перечень применяемых налоговых и иных льгот;
  - 17.4. система документооборота по учету расчетов с персоналом по оплате труда, удержаний и начислений на заработную плату;
  - 17.5. процедуры текущего контроля за правильностью расчета и начисления заработной платы, удержаний и начислений;
  - 17.6. соблюдение трудового законодательства;
  - 17.7. особенности учета расчетов с персоналом по оплате труда за отчетный период.
18. Учет расчетов с подотчетными лицами:
- 18.1. наличие установленного круга лиц, которые могут получать денежные средства под отчет;
  - 18.2. установленный порядок отчета по подотчетным суммам;
  - 18.3. оценка расчетов с подотчетными лицами, в том числе по задолженности в иностранной валюте;
  - 18.4. система документооборота по расчетам с подотчетными лицами;
  - 18.5. особенности в расчетах с подотчетными лицами за отчетный период.
19. Учет расчетов с бюджетом:
- 19.1. перечень налогов, уплачиваемых организацией;
  - 19.2. перечень налоговых льгот, используемых организацией;
  - 19.3. структурные подразделения, осуществляющие расчеты налоговых платежей;
  - 19.4. факты проведения налоговых проверок в течение отчетного периода и их результаты;
  - 19.5. система текущего контроля за правильностью расчетов налоговых платежей.
20. Учет финансового результата деятельности организации:
- 20.1. структура финансового результата;
  - 20.2. структура прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг);
  - 20.3. структура организационных расходов;
  - 20.4. структура организационных доходов;
  - 20.5. структура внереализационных доходов;
  - 20.6. структура внереализационных расходов;
  - 20.7. применяемые процедуры контроля за правильностью формирования финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), операционных доходов и расходов, внереализационных доходов и расходов;

20.8. особенности в формировании финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), операционных доходов и расходов, внереализационных доходов и расходов.

21. Учет использования прибыли:

- 21.1. направления использования прибыли;
- 21.2. процедуры текущего контроля за использованием прибыли;
- 21.3. особенности в использовании прибыли за отчетный период.

22. Учет капитала, резервов, фондов:

- 22.1. структура капитала, создаваемых фондов и резервов;
- 22.2. документы, регламентирующие порядок создания и использования фондов и резервов;
- 22.3. основные виды операций по движению капитала, резервов и фондов;
- 22.4. система документооборота по учету формирования и движения капитала, фондов и резервов;
- 22.5. процедуры контроля за формированием и использованием капитала, средств резервов и фондов;
- 22.6. особенности в состоянии и движении капитала, фондов и резервов в отчетном периоде.

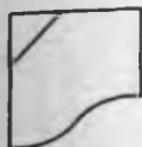
23. Учет заемных средств:

- 23.1. структура заемного капитала организации;
- 23.2. виды, цели, сроки погашения привлеченных кредитов банков и займов;
- 23.3. документы, оформляющие состояние и движение заемных средств;
- 23.4. применяемый метод оценки заемных средств, в том числе полученных в иностранной валюте;
- 23.5. процедуры текущего контроля за состоянием и движением заемных средств, эффективностью их использования;
- 23.6. осуществление контроля за соблюдением валютного законодательства при привлечении заемных средств в иностранной валюте;
- 23.7. особенности в движении заемных средств в течение отчетного периода.

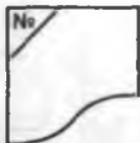


## Приложение 5.6

### Условные обозначения в схемах документооборота\*



Документ



Пронумерованный документ



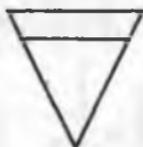
Документ, подготовленный в двух экземплярах



Ранее созданный документ



Брошюровка документов



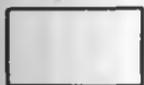
Подшивка документов



Соединение



Выход из системы



Хозяйственная операция



Поток информации (движение документов)



Принятие решения

\* Авторам не удалось найти стандартных обозначений, применяемых для подготовки схем документооборота, официально рекомендуемых для применения в России. Предлагаемые условные обозначения заимствованы из аудиторской практики Великобритании.

Оценка контрольной среды

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III — E 1 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____

**АНКЕТА ОЦЕНКИ НАДЕЖНОСТИ КОНТРОЛЬНОЙ СРЕДЫ**

№ п/п	Фактор	Степень надежности данного фактора может быть оценена как:			Комментарий либо ссылка на рабочий документ
		низкая	средняя	высокая	
1	2	3	4	5	6

**1. СТИЛЬ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ**

1.1	Разделение обязанностей и полномочий	Единоличное руководство	Умеренное разделение ответственности и полномочий	Широкое разделение ответственности и полномочий	
1.2	Наличие стратегических целей развития организации	Отсутствуют	Установлены частично	Утверждены в документальном виде	
1.3	Связь стратегических целей и текущей деятельности	Не связаны	Связаны частично	Связаны на постоянной основе в рамках текущих планов	
1.4	Отношение руководства к предпринимательским рискам	Склонность к риску	Умеренная осторожность	Несклонность к риску	
1.5	Отношение руководства к системе внутреннего контроля	Руководство не считает необходимым внутренний контроль	Руководство понимает необходимость внутреннего контроля	Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с внутренним контролем	
1.6	Степень приоритетности системы внутреннего контроля	Низкая	Промежуточная	Высокая	

Продолжение

1	2	3	4	5	6
1.7	Контрольные процедуры за совершением бухгалтерских записей	Отсутствуют	Частичная организация необходимых процедур	Хорошо организованная система процедур и тщательно разработанная стратегия контроля	
1.8	Понимание руководством клиента значения бухгалтерской отчетности	Недостаточное	Средняя степень понимания	Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с бухгалтерской отчетностью	
1.9	Обращение к аудиторам за консультациями по вопросам бухгалтерского учета	Случаи обращения отсутствуют	Руководство иногда обращается за консультациями к аудиторам	Широкое использование практики проведения консультаций	
1.10	Восприятие и выполнение аудиторских рекомендаций	Руководство не принимает никаких действий в направлении выполнения рекомендаций	Частичное выполнение рекомендаций	Руководство понимает необходимость внесения корректировок и совершает необходимые действия в этом направлении	

**2. ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРА**

2.1	Соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности клиента	Плохое	Среднее	Хорошее	
2.2	Делегирование полномочий и ответственности	Нет четкого определения	Определено частично	Имеются четкие направления подотчетности по всем основным сферам деятельности	
2.3	Организационный уровень, на котором происходит разработка стратегии и санкционирования операций	Не определен	Нерегулярно определяется высшим руководством	Закреплен высшим руководством в документальном виде	

1	2	3	4	5	6
2.4	Следование стратегическим подходам и процедурам одобрения операций	Плохое	Среднее	Хорошее	
2.5	Наблюдение и контроль за проведением нетипичных операций	Плохие	Средние	Хорошие	
2.6	Участие высшего руководства в контроле за обработкой данных	Недостаточное	Умеренное	Активное	
2.7	Взаимодействие между руководством подразделений, отвечающих за бухгалтерский учет, и подразделений, отвечающих за обработку (подготовку) данных	Плохое	Среднее	Хорошее	
2.8	Наблюдение и контроль за бухгалтерским учетом нетипичных операций	Плохие	Средние	Хорошие	
2.9	Наблюдение и контроль за обработкой данных, связанных с нетипичными операциями	Плохие	Средние	Хорошие	
2.10	Заседания совета директоров (или аналогичного органа) по разработке стратегии и процедурам одобрения операций, анализу результатов и выработке рекомендаций (регулярность проведения и наличие протоколов)	Нерегулярные заседания с неотработанным ведением протоколов и непродуманной повесткой дня	Нерегулярные заседания с отработанной процедурой ведения протоколов и продуманной повесткой дня	Регулярные заседания с отработанной процедурой ведения протоколов и продуманной повесткой дня	

Продолжение

1	2	3	4	5	6
2.11	Организационное закрепление функций внутреннего контроля или аудита	Отсутствует	Отдельные функции внутреннего контроля закреплены за отдельными подразделениями/сотрудниками	В организации имеется специальное контрольное подразделение	
2.12	При наличии в организации отдела внутреннего аудита или специального контрольного подразделения:				
	а) подотчетность	руководителям проверяемых подразделений	исполнительному директору или финансовому директору	собственнику(ам) или лицу, не входящему в состав исполнительного органа	
	б) численность, подготовка и опыт персонала	недостаточные	находящиеся на пределе	достаточные с учетом степени ответственности	
	в) наличие инструкций по выполнению контрольных функций	отсутствуют	имеется непостоянное распределение контрольных функций	документально оформленное распределение контрольных функций	
	г) наличие возможностей и полномочий для выполнения контрольных обязанностей	недостаточное	находящееся на пределе	достаточное	
	д) мнение о контрольных процедурах организации	плохое или не существует	существует частично	информированная, бдительная и эффективная система процедур	
	е) документальное оформление планирования и выполнения контрольных процедур	плохое или отсутствует	содержит ограниченную информацию	детальное	
	ж) составление отчетов по выявленным нарушениям и выводам по результатам	не составляются	составляются нерегулярно или частично	готовятся детальные письменные отчеты	
	з) действия руководства по исправлению обнаруженных недостатков	не производятся	производятся частично	производятся все необходимые действия	

1	2	3	4	5	6	
	и) характер взаимодействия с внешними аудиторами	взаимодействия нет	косвенное	непосредственное		
<b>3. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ПОЛНОМОЧИЙ</b>						
3.1	Разработка должностных инструкций	Не разработаны	Разработаны частично	Разработаны для всех должностей. Утверждены документально		
3.2	Разработка мер по предупреждению конфликта интересов	Не разработаны	Разрабатываются нерегулярно или частично	Разработаны на постоянной основе, существуют в документальном виде		
3.3	Установление ответственности и полномочий по выявлению противозаконных, сомнительных и незитичных действий	Не устанавливаются	Устанавливаются нерегулярно или в ограниченной форме	Установлены на постоянной основе в целом по организации		
3.4	Установление ответственности служащих (включая особые обязанности и подотчетность)	Не устанавливается	Устанавливается и документируется частично	Детально установлена в документальном виде		
3.5	Взаимосвязь ответственности работников	Не существует	Связи частичные или нерегулярные	Связи установлены на постоянной основе в целом по организации		

**4. КАДРОВАЯ ПОЛИТИКА**

4.1	Установление кадровой политики	Не устанавливается	Устанавливается частично	Устанавливается детальным образом		
4.2	Наличие тестов/процедур по подбору кадров	Отсутствуют	Имеются частично	Установлены детальным образом		
4.3	Подбор персонала для ведения учета	Случайный	Отвечающий определенным требованиям	В соответствии со стратегическими целями и разделением ответственности и полномочий		

1	2	3	4	5	6
4.4	Образование, опыт, квалификация и компетенция персонала организации:				
	а) всего персонала	низкий уровень	средний уровень	высокий уровень	
	б) персонала, занятого в учете	низкий уровень	средний уровень	высокий уровень	
4.5	Честность персонала клиента:				
	а) всего персонала	низкий уровень	средний уровень	высокий уровень	
	б) персонала, занятого в учете	низкий уровень	средний уровень	высокий уровень	
4.6	Понимание персоналом своих обязанностей и выполняемой работы:				
	а) всего персонала	плохое	среднее	хорошее	
	б) персонала, занятого в учете	плохое	среднее	хорошее	
4.7	Наблюдение за персоналом	Плохое	Среднее	Хорошее	
4.8	Обучение персонала:				
	а) всего персонала	не обучен	имеет ограниченный характер	имеет детальный характер	
	б) персонала, занятого в учете	не обучен	имеет ограниченный характер	имеет детальный характер	
4.9	Текущая кадров, занятых в учете	Высокая	Умеренная	Низкая	
4.10	Загруженность персонала, занятого в учете	Чрезмерная	Средняя	Разумная	

1	2	3	4	5	6
<b>5. ПОДГОТОВКА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b>					
5.1	Соблюдение графика подготовки отчетности	Отчетность сдается с опозданием	График подготовки отчетности не соблюдается. Отчетность сдается в последний день	График подготовки отчетности соблюдается. Отчетность сдается не менее чем за 2 дня до установленного срока	
5.2	Подготовка рабочего плана счетов и инструкций по ведению учета	Рабочий план счетов отсутствует	Рабочий план счетов составлен формально и не соответствует особенностям организации	Рабочий план счетов соответствует установленным требованиям и особенностям организации	
5.3	Реакция на изменения в порядке ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности	Плохая	Средняя	Отслеживаются изменения и оперативно принимаются необходимые меры	
5.4	Сверка внешней бухгалтерской отчетности с данными управленческого учета	Не производится	Производится эпизодически	Производится регулярно. Отклонения оперативно выявляются и объясняются	
5.5	Установление мероприятий по защите от несанкционированного доступа или уничтожения документов, данных учета, активов	Не установлены	Установлено нерегулярное или частичное проведение	Установлено постоянное проведение	
5.6	Установление мероприятий по развитию и совершенствованию системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля	Не установлены	Установлено нерегулярное или частичное проведение	Установлено постоянное проведение	
5.7	Установление мероприятий по контролю за доступом к программам обработки данных и файлам	Не установлены	Установлено нерегулярное или частичное проведение	Установлено постоянное проведение	

1	2	3	4	5	6
5.8	Контроль за выполнением мероприятий, установленных п. 5.5, 5.6 и 5.7	Плохой	Средний	Хороший	
<b>6. ПОДГОТОВКА ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ</b>					
6.1	Установление и поддержание системы подготовки внутренних отчетов для целей управления, соответствующих размерам и сложности организации	Отчеты готовятся эпизодически по запросу руководства	Установленная внутренняя отчетность не согласована с целями управления	Установлена детализированная система внутренней отчетности, взаимосвязаны надлежащим образом поддерживается	
6.2	Сметные показатели, другие финансовые и производственные показатели:				
	а) установление	не устанавливаются	устанавливаются нерегулярно или ограниченно	устанавливаются на постоянной основе	
	б) взаимосвязь	не взаимосвязаны	взаимосвязаны нерегулярно или частично	взаимосвязаны на постоянной основе	
	в) контроль	не осуществляется	осуществляется нерегулярно или частично	осуществляется на постоянной основе	
6.3	Выявление отклонений от запланированного хода деятельности	Не выявляются	Выявляются нерегулярно или частично	Выявляются на постоянной основе	
6.4	Сообщения руководству об отмеченных отклонениях	Не поступают	Поступают случайным образом или частично	Поступают руководству соответствующего уровня на постоянной основе	
6.5	Анализ причин отклонений	Не осуществляется	Проводится нерегулярно или частично	Проводится на постоянной основе. По результатам анализа причин отклонений принимаются своевременные и эффективные меры	

1	2	3	4	5	6
<b>7. СОБЛЮДЕНИЕ ТРЕБОВАНИЙ, УСТАНОВЛЕННЫХ ДЕЙСТВУЮЩИМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ И ВНЕШНИМИ РЕГУЛИРУЮЩИМИ ОРГАНАМИ</b>					
7.1	Там, где это возможно, укажите наличие мероприятий, гарантирующих согласованность:				
	а) с требованиями нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	б) с требованиями налогового законодательства	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	в) с требованиями таможенного законодательства	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	г) с требованиями валютного законодательства	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	д) с требованиями банков и других кредитных организаций	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	е) с правилами фондовых бирж	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	ж) с требованиями органов исполнительной власти по контролю за некоторыми видами деятельности	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
	з) с другими требованиями законодательства и контролирующих органов (впишите недостающее)	не установлены	установлены нерегулярные или частичные	установлены на постоянной основе	
7.2	Проверка мероприятий, описанных в п. 7.1	Плохая	Средняя	Хорошая	

1	2	3	4	5	6
<b>8. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ</b>					
8.1	Стиль и основные принципы управления	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.2	Организационная структура	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.3	Распределение ответственности и полномочий	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.4	Кадровая политика	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.5	Порядок подготовки бухгалтерской отчетности	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.6	Порядок подготовки внутренней отчетности для целей управления	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
8.7	Согласование с требованиями, установленными применяемым законодательством и внешними регулирующими органами	Низкий уровень	Средний уровень	Высокий уровень	
Итоговая оценка надежности контрольной среды		Низкая	Средняя	Высокая	
Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____			Дата _____		
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____			Дата _____		

## Приложение 5.8

### Описание и оценка отдельных средств контроля

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		III — E 2 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____	

#### СРЕДСТВА КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

№ п/п	Цели средств контроля и подтверждаемые критерии проверки статей бухгалтерской отчетности	Описание средств внутреннего контроля	Ссылка на рабочие документы
<b>1 ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА</b>			
1.1	Оприходование основных средств санкционировано в надлежащем порядке, соответствующим образом документально оформлено и отражено в бухгалтерском учете СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА ПРАВА ОЦЕНКА		
1.2	Проводятся периодические инвентаризации основных средств СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА ПРАВА ОЦЕНКА		
1.3	Ликвидация и прочее выбытие основных средств санкционировано в надлежащем порядке и соответствующим образом отражается в бухгалтерском учете СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА ПРАВА ОЦЕНКА		
<b>2 НЕЗАВЕРШЕННЫЕ КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ</b>			
2.1	Увеличение стоимости оборудования к установке является обоснованным СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА ОЦЕНКА		
2.2	Имеющееся в организации оборудование к установке периодически сравнивается с данными бухгалтерского учета СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА ПРАВА		
2.3	Передача оборудования в монтаж и прочее выбытие оборудования утверждается руководством и соответствующим образом отражается в бухгалтерском учете СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА		

Продолжение

2.4 Инвестиции в капитальные вложения  
утверждаются руководством и оформляются  
надлежащим образом  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА

2.5 Увеличение размера капитальных вложений  
обоснованно  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ОЦЕНКА

2.6 Имеющиеся в организации капитальные  
вложения периодически сравниваются  
с данными бухгалтерского учета  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ПРАВА

2.7 Завершение капитальных вложений  
утверждается руководством и соответ-  
ствующим образом отражается  
в бухгалтерском учете  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ОЦЕНКА

### **3 ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ**

3.1 Операции по осуществлению финансовых  
вложений санкционированы уполномо-  
ченными лицами и оформляются надлежащим  
образом  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ПРАВА

3.2 Операции по выбытию финансовых вложе-  
ний утверждаются руководством и оформ-  
ляются надлежащим образом  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ПРАВА

3.3 Имеющиеся финансовые вложения  
регулярно выверяются по данным  
бухгалтерского учета  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ПРАВА

### **4 ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ**

4.1 Совершение закупок ТМЦ подтверждается  
первичными документами  
СУЩЕСТВОВАНИЕ

4.2 Приобретенные ТМЦ оформляются надле-  
жащим образом в дополнение к уже  
имеющимся запасам  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА  
ОЦЕНКА

4.3 Расход на нужды производства сырья  
и материалов санкционируется должным  
образом и правильно отражается в учете  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА

- 4.4 Данные бухгалтерского учета, относящиеся к готовой продукции, изменяются по мере ее выпуска из производства

СУЩЕСТВОВАНИЕ

- 4.5 Выбытие ТМЦ (кроме продажи и использования на производственные нужды) оформляется надлежащим образом

СУЩЕСТВОВАНИЕ

- 4.6 Данные бухгалтерского учета в части запасов регулярно обновляются по мере отгрузки ТМЦ

СУЩЕСТВОВАНИЕ

- 4.7 Регулярно производятся инвентаризации ТМЦ и сверки с данными бухгалтерского учета

СУЩЕСТВОВАНИЕ

- 4.8 Порядок формирования стоимости ТМЦ соответствует утвержденной учетной политике

ОЦЕНКА

- 4.9 Оценка ТМЦ при их списании в производство соответствует утвержденной учетной политике

ОЦЕНКА

## **5 НДС ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ЦЕННОСТЯМ**

- 5.1 Налог на добавленную стоимость (НДС) в необходимых случаях рассчитывается надлежащим образом и отражается в бухгалтерском учете

ПОЛНОТА

- 5.2 НДС по приобретенным и реализованным ценностям отражается в бухгалтерском учете в соответствии с действующим порядком

ПРАВА

СУЩЕСТВОВАНИЕ

- 5.3 Необходимые налоговые декларации составляются и представляются своевременно

ПОЛНОТА

ПРАВА

## **6 ЗАТРАТЫ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ (ИЗДЕРЖКАХ ОБРАЩЕНИЯ)**

- 6.1 Остатки незавершенного производства периодически обновляются

ПОЛНОТА

- 6.2 Данные бухгалтерского учета, относящиеся к незавершенному производству, изменяются по мере выпуска готовой продукции

СУЩЕСТВОВАНИЕ

Продолжение

- 6.3 Регулярно производятся инвентаризации незавершенного производства и сверки с данными бухгалтерского учета  
СУЩЕСТВОВАНИЕ

**7 ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА**

- 7.1 Руководство регулярно контролирует сверку операций по счетам в банках с данными бухгалтерского учета  
ПОЛНОТА
- 7.2 Регулярно проводятся инвентаризации кассы и сверки с данными бухгалтерского учета  
СУЩЕСТВОВАНИЕ
- 7.3 Движение наличных денежных средств санкционируется руководством и соответствующим образом отражается в бухгалтерском учете  
СУЩЕСТВОВАНИЕ И ПОЛНОТА

**8 ВЫРУЧКА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ И ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ**

- 8.1 За все отгруженные товары или оказанные услуги выставляются счета  
ПОЛНОТА (реализация)
- 8.2 Все выставленные покупателем счета фиксируются в учете  
ПОЛНОТА (реализация)
- 8.3 Счета покупателя выставлены в правильных суммах  
ПОЛНОТА (реализация)  
ОЦЕНКА
- 8.4 Списание дебиторской задолженности утверждается руководством и оформляется надлежащим образом  
ОЦЕНКА (дебиторская задолженность)
- 8.5 Реализация не отражается, пока не произведена отгрузка товаров (оказание услуг)  
СУЩЕСТВОВАНИЕ (дебиторская задолженность)
- 8.6 Суммы в погашение задолженности поступают полностью и надлежащим образом отражаются в бухгалтерском учете  
СУЩЕСТВОВАНИЕ (дебиторская задолженность)
- 8.7 Данные аналитического учета по дебиторской задолженности (расчеты с покупателями) регулярно выверяются  
СУЩЕСТВОВАНИЕ (дебиторская задолженность)
- 8.8 Руководство регулярно проверяет и контролирует данные по дебиторской задолженности  
ОЦЕНКА (дебиторская задолженность)

<b>9</b>	<b>КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ</b>
9.1	Обязательства перед поставщиками отражаются в учете только при наличии подтверждения получения материальных ценностей или пользования услугами <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
9.2	Обязательства поставщикам отражаются в бухгалтерском учете надлежащим образом <b>ПОЛНОТА</b>
9.3	Сведения о задолженности, полученные от поставщиков, регулярно сверяются с данными учета, и по результатам полученной информации принимаются надлежащие меры <b>ПОЛНОТА</b>
9.4	Данные аналитического учета по кредиторской задолженности (расчеты с поставщиками) регулярно выверяются <b>ПОЛНОТА</b>
<b>10</b>	<b>ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА И ДРУГИЕ ВЫПЛАТЫ</b>
10.1	Все расходы по оплате труда являются обоснованными <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
10.2	Руководство утверждает ставки (расценки, оклады) оплаты <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
10.3	Основания, по которым рассчитывается оплата труда, являются обоснованными <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
10.4	Налоги и платежи, удерживаемые из заработной платы, надлежащим образом рассчитываются и отражаются в бухгалтерском учете <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
10.5	Расходы на оплату труда правильным образом рассчитываются <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>
10.6	Расходы на оплату труда надлежащим образом отражаются в бухгалтерском учете <b>СУЩЕСТВОВАНИЕ</b>

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* При необходимости бланк может быть дополнен другими разделами учета, данными о целях средств контроля, подтверждаемыми критериями проверки статей бухгалтерской отчетности и описанием соответствующих средств контроля.

**Приложение 5.9****Оценка надежности средств внутреннего контроля**

Лист 1

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		III — F 2 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____	

**ТЕСТИРОВАНИЕ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ**

Цель аудита \_\_\_\_\_

Проверяемый период  
(дата окончания периода) \_\_\_\_\_

Изучаемая совокупность \_\_\_\_\_

Что подлежит проверке \_\_\_\_\_

Что считается нарушением \_\_\_\_\_

**Перечень процедур**

№ п/п	Процедуры, подлежащие выполнению		Исполнитель	Дата	Ссылка на рабочий документ
	описание	П* Д**			
1					
2					
3					
***					

Исполнитель (Ф.И.О. подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О. подпись) _____	Дата _____

\* Плановые затраты времени на выполнение данной операции (в человеко-часах).

\*\* Фактические затраты времени на выполнение данной операции (в человеко-часах).

\*\*\* Число строк при необходимости может быть увеличено.

## Объем проверки и результаты

## ОБЪЕМ ПРОВЕРКИ, ОСНОВАННОЙ НА ИЗУЧЕНИИ ДОКУМЕНТОВ

*(нужное обведите кружком)*

ДОПУСКАЕТСЯ НАРУШЕНИЙ	0	1
ТРЕБУЮЩИЙСЯ ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	24	48
(ПОВТОРНАЯ ПРОВЕРКА)	(12)	(24)

## ВЫБОР МЕТОДА ОТБОРА

Номера проверяемых документов

Начало \_\_\_\_\_ Конец \_\_\_\_\_

Случайная выборка [ ]

*Укажите рабочий документ, в котором описан порядок выбора элементов*

Выборка по интервалам [ ]

*Укажите рабочий документ, в котором описан порядок расчета интервала выборки и определения стартовой точки*

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИЗУЧЕНИЯ СРЕДСТВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ОСНОВАННОГО НА ПРОВЕРКЕ ДОКУМЕНТОВ

*Опишите любые нарушения и (или) обнаруженные количественные ошибки*

ИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОБЪЕМ ВЫБОРКИ	24		48		
ОБНАРУЖЕНО НАРУШЕНИЙ	0	1	0	1	2
НАДЕЖНОСТЬ СРЕДСТВА КОНТРОЛЯ	В	С	В	В	С
РИСК СРЕДСТВА КОНТРОЛЯ	Н	С	Н	Н	С

## ОБЪЕМ И РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕРКИ СРЕДСТВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ОСНОВАННОЙ НА НАБЛЮДЕНИИ

*Опишите любые нарушения и (или) обнаруженные ошибки*

## ВЫВОДЫ

Основываясь на проверке указанного средства контроля, можно сделать вывод  
*(нужное обведите кружком):*что надежность  
средства контроля является

ВЫСОКОЙ СРЕДНЕЙ НИЗКОЙ

что, соответственно, степень риска,  
связанная с данным средством контроля,  
является

НИЗКОЙ СРЕДНЕЙ ВЫСОКОЙ

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

**Приложение 5.10****Информация,  
необходимая для планирования аудита**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III — G 1 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____

**ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА****1. Условия аудиторского задания**

Описание условий задания с указанием всех его особенностей •	Ссылки на рабочие документы
Описание необходимых сопутствующих аудиту услуг	

**2. Сроки подготовки бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения**

	Планируемый срок	Дата сдачи
Подготовка бухгалтерской отчетности		
Подготовка письменной информации (отчета) руководству по результатам аудита		
Подготовка аудиторского заключения		

**3. Адресаты бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения**

1.
2.

**4. Информация о клиенте**

Общая информация о деятельности экономического субъекта	Ссылки на рабочие документы
Информация о применяемом программном обеспечении и используемой компьютерной технике	
Описание системы бухгалтерского учета	
Описание системы внутреннего контроля. Оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и ее составляющих	

\* В случае необходимости при адаптации бланка к требованиям конкретной аудиторской организации величина полей для ввода информации может быть увеличена.

Описание системы внутреннего аудита  
(Оценка влияния на объем и характер планируемых аудиторских процедур наличия в структуре экономического субъекта специального подразделения внутреннего аудита)

Оценка степени внутрихозяйственной надежности  
(Описание факторов, определяющих степень внутрихозяйственной надежности по каждой значимой статье бухгалтерского учета.  
Описание факторов, оказывающих влияние на повышение или снижение общего уровня надежности)

Стратегия аудита  
(Описание характера планируемых аудиторских процедур, соответствующих определенным областям проверки)

### 5. Расчеты уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя на начало года или за предыдущий год, руб.	Значение базового показателя на конец года или за текущий год, руб.	Среднее значение базового показателя, руб.	Доля базового показателя, применяемая для расчета, %	Значение, применяемое для расчета уровня существенности, руб.
	[1]	[2]	[3]= = ([1] + [2])/2	[4]	[5]= = [3] × [4]/100
Балансовая прибыль				5	
Валовой объем реализации без НДС				2	
Валюта баланса				2	
Собственный капитал (итог раздела IV баланса)				10	
Общие затраты предприятия				2	

### 6. Уровень существенности и степень точности, выбранные для целей аудита

Уровень существенности	
Степень точности (75% от уровня существенности)	

### 7. Оценка необходимости привлечения специалиста по системам КОД

№ п/п	Вопрос	Ответ (да/нет)
1	Использует ли экономический субъект типовую программу для обработки бухгалтерской информации?	
2	Позволяет ли применяемая программа выводить промежуточную информацию, делать распечатки перечня хозяйственных операций, оборотов по счетам, отдельных бухгалтерских регистров?	
3	Умеют и могут ли сотрудники бухгалтерии использовать возможности бухгалтерской программы по группировкам и выводу информации по запросу аудитора?	

Продолжение

- 4 Поступали ли от экономического субъекта пожелания об использовании в ходе аудита специалиста по системам КОД?

Вывод:

существует ли необходимость включать в состав группы специалиста по КОД?

Обоснование необходимости привлечения к аудиту специалиста по КОД  
 Обусловленность данного факта, особенности применяемого экономическим субъектом программного продукта и т. п.  
 Описание основных направлений работы привлекаемого специалиста

Ссылки  
на рабочие  
документы

### 8. Использование в работе других экспертов или специалистов из сторонних организаций

Обоснование необходимости привлечения к работе других аудиторов или экспертов  
 Описание основных направлений работы и вопросов, решаемых привлекаемыми специалистами

Ссылки  
на рабочие  
документы

### 9. Сроки и прочие договоренности с клиентом

Приведите согласованный с клиентом график основных мероприятий на период аудита, таких, как день проведения совместной инвентаризации, командировки в филиалы и другие структурные подразделения и т. п.

Ссылки  
на рабочие  
документы

### 10. Прочие процедуры

Описание процедур, непосредственно не связанных с подготовкой аудиторского заключения, проведения которых требует или ожидает экономический субъект

Ссылки  
на рабочие  
документы

### 11. Привлекаемые сотрудники, планируемый бюджет трудозатрат, примерная смета

№ п/п	Фамилия, имя, отчество	Должность (или роль в ходе аудита)	Запланировано, часов	Ставка, руб. или у. е. за час	Итого, руб. или у. е.	Комментарии или ссылки на рабочие документы
1						
2						
3						
...						
Всего						

Руководитель аудиторской проверки (Ф.И.О., должность, подпись)	Дата _____
Руководитель аудиторской организации (Ф.И.О., должность, подпись)	Дата _____

\* Число строк при необходимости может быть увеличено.

**Приложение 5.11****Общий план аудита**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III — G 2 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____

**ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА**

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель*	Комментарии или ссылки на рабочие документы
1				
2				
3				
...				

Руководитель аудиторской проверки (Ф.И.О., должность, подпись)	Дата _____
Руководитель аудиторской организации (Ф.И.О., должность, подпись)	Дата _____

\* Исполнителей, не являющихся штатными сотрудниками аудиторской организации и привлеченных со стороны, целесообразно указать в данной графе.

\*\* Число строк при необходимости может быть увеличено.

**Приложение 5.12****Программа выполнения аудиторских процедур по существу**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III — Н 2 — ...
Клиент _____	Отчетный период _____

**ПРОГРАММА ВЫПОЛНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПО СУЩЕСТВУ**

Цель аудита	
Проверяемый период (дата окончания периода)	
Сегмент аудита	
Подраздел аудита	

Процедуры, подлежащие выполнению				Исполнитель	Дата	Ссылки на рабочие документы
№ п/п	описание	П*	Ф**			
1						
2						
3						
...	***					

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* Плановые затраты времени на выполнение данной операции (в человеко-часах).

\*\* Фактические затраты времени на выполнение данной операции (в человеко-часах).

\*\*\* Число строк при необходимости может быть увеличено.

## Приложение 5.13

### Сведения о системе КОД клиента

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	III — F
Клиент _____	Отчетный период _____

### ОПИСАНИЕ СИСТЕМЫ КОМПЬЮТЕРНОЙ ОБРАБОТКИ ДАННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

#### 1. Организационная форма системы КОД

	Ссылки на рабочие документы
Организационная форма обработки данных: ◆ по договору с третьей стороной ◆ самостоятельно	
Схема организации компьютерной системы учета и обработки данных	
Список сотрудников, связанных с организацией и обеспечением компьютерного учета	
Общая оценка квалификации бухгалтерского персонала в области КОД (низкая, средняя, высокая)	

#### 2. Обеспечение системы КОД техническими средствами

	Ссылки на рабочие документы
Технологические особенности применяемой системы КОД	
Используемая операционная система и номер ее версии	
Порядок архивирования и хранения данных	
Порядок настройки программного обеспечения в связи с изменениями законодательных и нормативных актов	

#### 3. Используемое программное обеспечение

Область учета	Информация о программном обеспечении или указание на оригинальную разработку	Комментарии или ссылки на рабочие документы
Учет основных средств, в том числе: ◆ оформление сметной документации ◆ учет состояния и движения		
Учет товарно-материальных ценностей, в том числе: ◆ оформление заказов на приобретение ТМЦ ◆ учет движения ТМЦ		
Учет затрат и калькулирование себестоимости		

Продолжение

Учет заработной платы

Реализация продукции (работ, услуг),

в том числе:

- ◆ оформление заказов от покупателей (клиентов)
- ◆ ведение учета

Учет денежных средств, в том числе:

- ◆ касса
- ◆ счета в банке
- ◆ прочие денежные средства

Учет валютных операций

Ведение учета хозяйственных операций в целом

Подготовка бухгалтерской отчетности

Подготовка налоговых деклараций

Управленческий учет

Информационно-правовые базы данных

Офисное программное обеспечение

Прочее

**4. Защита информации от основных рисков (нужное обвести кружком)**

Наличие паролей	Система паролей отсутствует	Имеется один пароль на вход в систему	Пароли установлены на всех уровнях
Наличие антивирусных программ	Отсутствуют	Проверка проводится нерегулярно по желанию персонала	Используется ревизор диска или резидентные антивирусные программы
Периодическое дублирование информации	Не производится	Производится нерегулярно	Производится на постоянной основе
Работа с Internet и e-mail	Не производится	Производится нерегулярно	Производится на постоянной основе
Уровень компьютерной грамотности пользователей	Низкий	В пределах необходимого	Высокий
Наличие специального подразделения, отвечающего за безопасность информации	Отсутствует	Имеются отдельные специалисты	Существует специальное подразделение
Контроль за предупреждением возникновения рисков ситуации	Отсутствует	Осуществляется непостоянно и не соответствует потребностям организации	Имеется жесткий внутренний контроль за потенциальными рисковыми ситуациями
Меры ответственности персонала за работу с информацией	Система мер отсутствует	Существующая система мер не функционирует	Имеется система персональной ответственности за вверенную информацию
Выводы	Система защиты информации практически не функционирует	Система защиты информации функционирует удовлетворительно	Система защиты информации обладает высокой степенью надежности

Продолжение

## 5. Средства контроля за компьютерными системами учета и обработки данных

№ п/п	Вопрос	Ответ (да/нет)	Комментарии или ссылки на рабочие документы
1	Существует ли у экономического субъекта надлежащий контроль за процессом разработки, приобретения и внедрения систем КОД?		
2	Осуществляется ли систематический контроль за порядком доступа к компьютерной технике, программному обеспечению и информации?		
3	Существуют ли меры предосторожности по защите компьютерной техники, программного обеспечения и информации от основных рисков?		
4	Функционирует ли у экономического субъекта система контроля, гарантирующая надлежащее выполнение персоналом предусмотренных контрольных процедур?		
5	Установлен ли у экономического субъекта контроль, гарантирующий поддержание целостности всех файлов и программного обеспечения?		
<b>ВЫВОД:</b> гарантирует ли функционирующая система средств контроля подотчетность системы КОД руководству, надежность и соответствие целям и масштабам деятельности экономического субъекта?			

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

### **6.1. Бухгалтерская отчетность экономического субъекта как информационная база аудита**

Как уже неоднократно отмечалось, основной целью обязательного аудита является формирование мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Однако для того, чтобы результаты аудиторского труда были востребованы, во-первых, должна существовать группа пользователей, заинтересованных в достоверности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, в связи с принятием на основе ее данных управленческих решений, а во-вторых, бухгалтерская отчетность должна быть настолько содержательна, чтобы удовлетворить интересы этой группы пользователей.

На данном этапе в России в полной мере не соблюдается ни одно из этих условий. Формально существует группа потенциально заинтересованных внешних пользователей бухгалтерской отчетности, таких, как собственники, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели. Однако у многих из них только формируется культура использования бухгалтерской отчетности в качестве источника информации для принятия управленческих решений. Следовательно, и хозяйствующий субъект, отчетность которого подвергается аудиту, не всегда рассматривает ее как метод привлечения внешних контрагентов. Обратная сторона ситуации: невостребованная бухгалтерская отчетность по форме и содержанию не может служить надежным источником информации, необходимой для принятия решений. Разрешение этого противоречия возможно только при условии возникновения объективных потребностей субъектов рынка в информативной бухгалтерской отчетности. Этот процесс следует сти-

мулировать, в том числе и путем наполнения бухгалтерской отчетности новым содержанием.

Важным шагом в этом направлении можно считать ныне действующее во исполнение Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики [8] Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» [33]. Положением определены состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме банков и бюджетных организаций; данное Положение применяется Минфином России при установлении типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке их составления.

Начиная с отчета за 1996 финансовый год в состав годовой бухгалтерской отчетности [24] включены:

- ◆ бухгалтерский баланс — форма № 1;
- ◆ отчет о прибылях и убытках — форма № 2;
- ◆ пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: (отчет о движении капитала — форма № 3; отчет о движении денежных средств — форма № 4; приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5; пояснительная записка (отчет исполнительного органа);
- ◆ итоговая часть аудиторского заключения, выданная в предусмотренных законодательством случаях.

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

Информационные задачи для элементов бухгалтерской отчетности охарактеризованы на рис. 6.1.

Приложения и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках обладают не меньшей информативностью, чем основные отчетные формы. Они должны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы



Рис. 6.1. Информационные задачи для элементов бухгалтерской отчетности

пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки имущественного и финансового положения организации и финансового результата ее деятельности.

Информационные задачи для каждого элемента пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, представлены на рис. 6.2.

В рассматриваемых пояснениях должно быть указано, что бухгалтерскую отчетность организация сформировала исходя из действующих в Российской Федерации правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, кроме случаев, когда организация при формировании бухгалтерской отчетности допустила отступления от этих правил. Каждое такое отступление должно быть раскрыто с указанием его причин и результата (последствий).

По мере развития рыночных отношений особое значение будет придаваться отчету исполнительного органа организации, образованно-

\* В соответствии с международными принципами учета и отчетности для повышения аналитичности информации в бухгалтерском балансе активы и пассивы должны показываться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные (свыше одного года) и краткосрочные.

**ЭЛЕМЕНТЫ ПОЯСНЕНИЙ  
К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ  
И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

**ИНФОРМАЦИЯ,  
ПОДЛЕЖАЩАЯ РАСКРЫТИЮ**

Отчет  
о движении  
капитала



Информация об изменениях в капитале организации (уставном, резервном, добавочном и др.)

Отчет  
о движении  
денежных средств



Информация о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующая наличие, поступление и расходование денежных средств в организации

Пояснительная  
записка  
(отчет исполни-  
тельного органа  
организации)



Характеристика текущего руководства по развитию организации в отчетном периоде и основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты ее деятельности.

Раскрываются:

- ◆ динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет
- ◆ все значительные события, имевшие место после окончания отчетного периода и оказавшие или способные оказать существенное влияние на результат деятельности организации
- ◆ планируемое развитие организации
- ◆ предполагаемые капитальные и иные долгосрочные финансовые вложения
- ◆ деятельность организации в области НИОКР и природоохранные мероприятия
- ◆ иная информация, представляющая интерес для пользователей бухгалтерской отчетности и необходимая для реализации учредителями (участниками) организации контрольных прав

Раскрываются данные:

- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов
- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств
- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств
- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений
- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности
- ◆ о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; о количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично
- ◆ о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ
- ◆ о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода
- ◆ о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности
- ◆ об объемах реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта; о составе затрат на производство (издержках обращения)
- ◆ о составе прочих внереализационных доходов и расходов
- ◆ о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации

Приложение  
к бухгалтерскому  
балансу



**Рис. 6.2.** Информация, подлежащая раскрытию в формах пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

го в соответствии с законодательством Российской Федерации (правления, дирекции и т.п.), которым должна сопровождаться бухгалтерская отчетность организации за отчетный год (такой отчет называется пояснительной запиской [24]).

Рассмотрим основные особенности и требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности, с точки зрения целей аудита.

1. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности [33, п. 3.3].

Достоверной считается бухгалтерская отчетность, составленная по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Такое определение достоверности бухгалтерской отчетности оказывает существенное влияние на формирование мнения аудитора в ходе проверки бухгалтерской отчетности при решении вопроса о преимуществе положений нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет, перед положениями нормативных документов, регулирующих вопросы налогообложения.

2. Все части бухгалтерской отчетности представляют собой единое целое и взаимосвязаны между собой [33, п. 3.1].

Аудитор должен подтверждать достоверность не только данных, которые отражены в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, но и тех, которые содержатся во всех формах, входящих в соответствии с нормативными документами в состав бухгалтерской отчетности, включая все приложения и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Более того, аудитор должен установить, что между показателями, содержащимися во всех формах бухгалтерской отчетности, существует взаимосвязь и они непротиворечивы.

3. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы [33, п. 3.4].

На практике встречаются как минимум два принципиальных варианта поведения экономических субъектов, которые обуславливают различные варианты действий аудиторов.

Первый вариант: экономический субъект по своему решению не включает в бухгалтерскую отчетность головной организации показатели деятельности филиалов, представительств, других обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс. Таким образом, эконо-

мический субъект отдает приоритет налоговому законодательству, в соответствии с которым филиалы, представительства и иные подразделения, выделенные на отдельный баланс, рассматриваются как самостоятельные налогоплательщики. Свое решение экономический субъект мотивирует тем, что такой подход к составлению отчетности головной организации не влияет на налогообложение.

В описываемой ситуации аудитор попадает в затруднительное положение: бухгалтерская отчетность головной организации, не включающая показатели деятельности филиалов, представительств и подразделений, выделенных на отдельный баланс, заведомо недостоверна, так как составлена с нарушением требований нормативного документа, входящего в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Второй вариант: экономический субъект соблюдает требования бухгалтерского стандарта и включает в бухгалтерскую отчетность показатели деятельности филиалов, представительств и обособленных подразделений. Перед аудитором встает вопрос о достоверности таких показателей. Часто, даже при согласии клиента, аудиторская фирма не всегда может проверить своими силами все филиалы, представительства и обособленные подразделения. В связи с этим возникает необходимость использовать при формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности результаты работы других аудиторов<sup>48</sup>.

4. При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» [35].

К основным допущениям и требованиям, определяемым этим Положением, относятся: допущения имущественной обособленности, непрерывности деятельности предприятия, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности; требования полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

5. Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому [33, п. 3.5]. Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному, с

<sup>48</sup> В международной практике действия аудиторских фирм в такой ситуации определяются аудиторским стандартом «Использование услуг других аудиторов» [81].

учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» [35].

Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые подлежат корректировке по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Аудитор должен получить доказательства, что необходимые корректировки были произведены и каждая корректировка раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием ее причин.

Кроме того, в пояснениях к бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты все факты отклонения от правил, установленных нормативными актами, с указанием причин и влияния, которое каждое отклонение оказало на формирование представления об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Нормативными документами не предусмотрена форма представления такого рода пояснений. Понятно, что расшифровки достаточно сложно вписать в формы № 3, 4 или 5. По-видимому, это должна быть письменная информация, аналогичная пояснительной записке (отчету исполнительного органа).

В мировой практике указанные выше требования обязательны при составлении финансовой отчетности. В России не все организации принимают их во внимание. К сожалению, на современном этапе учетная политика организации в большинстве случаев формируется лишь по требованию налоговых органов и, как правило, ежегодно меняется. Что касается обеспечения сопоставимости показателей различных отчетных периодов, то данный вопрос обычно не занимает внимания бухгалтеров. Указанные требования призваны повысить аналитичность, сопоставимость и единообразие отчетной информации, а их нарушение не позволяет достичь основной цели бухгалтерской отчетности.

6. Бухгалтерская отчетность открыта для ознакомления пользователей: учредителей (участников), инвесторов, банков, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В сроки, установленные законодательством Российской Федерации, организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности органам государственной налоговой службы, органу

государственной статистики, каждому учредителю (участнику). Для нужд других заинтересованных пользователей в случаях, определенных законодательством (см., например, [30]), предусмотрена процедура публикации бухгалтерской отчетности, включая итоговую часть аудиторского заключения, не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

## **6.2. Цели аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта и способы их достижения**

В основе правильной и рациональной организации процесса аудита, выбора необходимых и достаточных аудиторских процедур лежит четкое понимание аудитором целей аудита бухгалтерской отчетности.

Как уже отмечалось, согласно п. 4.4 «Получение доказательств в аудите» для достижения основной цели аудита — формирования объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности — аудитор должен обеспечить получение достаточного количества необходимых аудиторских доказательств. Сбор доказательств в аудите представляет собой целенаправленный процесс, для практической организации которого аудитор может руководствоваться определенными ориентирами — критериями правильности статей бухгалтерской отчетности, такими, как критерии существования, возникновения, прав и обязательств, полноты, оценки, точности, представления и раскрытия. Таким образом, достижение основной цели обеспечивается путем достижения отдельных (более конкретных) подцелей аудита. Выделение подцелей аудита, с одной стороны, позволяет определить конкретные действия аудиторов в ходе проверки по целенаправленному сбору аудиторских доказательств, а с другой стороны, является для руководителя проверки средством обобщения и систематизации полученных сведений в форме, необходимой для обоснования конечных выводов.

В специальной литературе критерии правильности статей бухгалтерской отчетности, как правило, рассматривают применительно к бухгалтерской отчетности в целом. Такой подход определяет конечную цель проводимых процедур. Однако для практического применения указанных критериев в целях организации сбора аудиторских доказательств следует понять, на каком уровне сбора и обработки учетной информации возможно получение требуемых доказательств.

## **Понятие дезагрегирования бухгалтерской отчетности. Основные этапы дезагрегирования**

Бухгалтерская отчетность — завершающая стадия учетного процесса. Она представляет собой систему взаимосвязанных агрегированных показателей<sup>49</sup>. Анализ и сопоставление данных, содержащихся в различных формах бухгалтерской отчетности, являются важной аудиторской процедурой. В практике российских аудиторов встречаются случаи, когда уже проведение такого анализа позволяет сделать обоснованный вывод о недостоверности представленной бухгалтерской отчетности. Однако это, скорее, исключение. Если бухгалтерская отчетность подготовлена экономическим субъектом с достаточной степенью тщательности и добросовестности, то доказательств, полученных на уровне анализа данных бухгалтерской отчетности, для формирования объективного мнения аудитора, как правило, недостаточно.

Аудитор должен углубиться в бухгалтерскую отчетность, пройти в обратном порядке этапы ее подготовки и получить на каждом уровне обработки учетной информации достаточные доказательства для формирования объективного итогового мнения о ее достоверности.

Для осуществления собственно процесса аудита необходимо подразделить бухгалтерскую отчетность на сегменты (элементы) и сформулировать подцели аудита в рамках каждого сегмента. При дальнейшем изложении материала процесс последовательного подразделения бухгалтерской отчетности на статьи, статей — на счета бухгалтерского учета, повлиявших на формирование значений соответствующих статей, счетов — на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах, мы будем называть **дезагрегированием бухгалтерской отчетности**. Дезагрегирование бухгалтерской отчетности осуществляется в несколько этапов.

**Первый этап дезагрегирования бухгалтерской отчетности** — подразделение бухгалтерской отчетности на статьи. Для статей бухгалтерской отчетности устанавливается степень важности различных критериев правильности бухгалтерской отчетности. Так, практически для всех статей отчета о прибылях и убытках критерии оценки, полноты,

<sup>49</sup> Под агрегированностью показателей бухгалтерского баланса понимается тот факт, что для формирования значений отдельных статей баланса следует объединить сальдо нескольких счетов бухгалтерского учета (например, для формирования балансовой статьи «Основные средства» принимаются остатки по счетам 01 «Основные средства», 02 «Износ основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности»).

представления и раскрытия гораздо существеннее, чем критерий прав и обязательств, если критерий прав вообще возможно установить для такого показателя, как себестоимость реализации продукции.

После подразделения бухгалтерской отчетности на статьи аудитор следует выделить те из них, в отношении которых уже на этом этапе дезагрегирования можно получить доказательства для определения соответствия отдельным критериям. В первую очередь речь идет о тестировании отдельных статей бухгалтерского баланса в целях определения соответствия критерию существования. Например, базируясь на результатах инвентаризации, с достаточной степенью уверенности можно оценить соответствие данному критерию статей «Расчетный счет», «Касса», «Материалы» актива бухгалтерского баланса или получить подтверждение факта наличия и размера задолженности экономического субъекта перед банками по полученным кредитам.

Однако возможности получения достаточных доказательств в отношении всех установленных критериев на данном этапе ограничены. Это обусловлено следующими причинами:

- ◆ аудиторские процедуры, связанные с подтверждением сальдо, применимы к ограниченному количеству статей бухгалтерской отчетности (например, показатели отчета о прибылях и убытках могут быть подтверждены только путем детального тестирования оборотов по счетам);
- ◆ детально проверяя сальдо по счетам, можно получить доказательства в отношении критерия существования, между тем подтверждение факта наличия активов или существования обязательств ничего не говорит аудитору о достоверности оценки этих статей, правильности их классификации и законности совершенных хозяйственных операций;
- ◆ многие статьи бухгалтерской отчетности представляют собой агрегированные показатели (например, для того чтобы определить соответствие критерию существования статьи «Основные средства», аудитору необходимо разложить эту статью на составляющие: сальдо по счету 01 «Основные средства» и сальдо по счету 02 «Износ основных средств»).

По изложенным выше причинам можно сделать вывод о необходимости дальнейшего дезагрегирования бухгалтерской отчетности.

**На втором этапе дезагрегирования бухгалтерской отчетности** аудитор должен определить структуру каждой статьи бухгалтерской отчетности и установить взаимосвязь между ее статьями и соответствующими счетами бухгалтерского учета. Для статей бухгалтерского баланса определяются счета, сальдо которых включены в данную статью. Для

статей отчета о прибылях и убытках устанавливается взаимосвязь со счетами, обороты по которым участвовали в формировании показателей отчета.

На данном этапе дезагрегирования аудитор уже может частично получить доказательства соответствия бухгалтерской отчетности критерию полноты, установив полноту перенесения сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета в бухгалтерскую отчетность.

Однако получить доказательства в отношении всех предусмотренных критериев можно только при проведении аудиторских процедур в отношении сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета. Результатом тестирования сальдо счетов бухгалтерского учета может явиться установление соответствия критерию существования. Подтвердить же законность, реальность, полноту, точность, правильность оценки и классификации можно, только проводя аудиторские процедуры в отношении оборотов по счетам. Понятно, что записи на счетах бухгалтерского учета — это отражение хозяйственных операций, составляющих содержание финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

**На третьем этапе дезагрегирования бухгалтерской отчетности** следует подразделить информацию, отраженную на счетах бухгалтерского учета, на элементы, которыми являются финансово-хозяйственные операции.

Тестируя хозяйственные операции на соответствие критериям существования, возникновения, полноты, прав и обязательств, оценки, точности, представления и раскрытия, аудитор получает доказательства в отношении сальдо и оборотов по счетам, на которых отражены хозяйственные операции, т.е. устанавливается степень достоверности показателей бухгалтерской отчетности, содержание которых определяется на основе информации, учтенной на счетах бухгалтерского учета.

Процесс дезагрегирования бухгалтерской отчетности с позиций достижения целей аудита можно назвать **сегментированием аудита**. В свою очередь, элементы, в отношении которых будут проводиться аудиторские процедуры в целях получения доказательств на соответствие установленным критериям правильности статей бухгалтерской отчетности, можно назвать **сегментами аудита**.

Таким образом, цель аудита бухгалтерской отчетности достигается путем достижения подцелей, установленных для каждого сегмента аудита.

Для наглядности представим вышесказанное в виде схемы дезагрегирования бухгалтерской отчетности с точки зрения достижения главной цели аудита (рис. 6.3).

И С Х О Д Н Ы Й Э Т А П

Отчетность должна соответствовать критериям полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности  
Получить достаточные доказательства соответствия установленным критериям невозможно

П Е Р В Ы Й Э Т А П

Определяется степень важности различных критериев для статей бухгалтерской отчетности  
С условной степенью уверенности можно установить соответствие критерию существования отдельных статей отчетности. Получить достаточные доказательства для остальных критериев невозможно в связи с агрегированностью и разнородностью статей отчетности

В Т О Р О Й Э Т А П

Возможность получения с различной степенью уверенности доказательств для подтверждения ограниченного количества критериев (существование, полнота) путем подтверждения сальдо по счетам  
Невозможно получить доказательства, базирующиеся на тестировании оборотов по счетам

Т Р Е Т И Й Э Т А П

Получение с достаточной степенью уверенности доказательств по всем установленным критериям (полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности)

БУХГАЛТЕРСКАЯ  
ОТЧЕТНОСТЬ



СТАТЬИ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ



СЧЕТА  
БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЕТА



ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ  
ОПЕРАЦИИ

**Рис. 6.3.** Этапы дезагрегирования бухгалтерской отчетности с точки зрения достижения целей аудита

Подразделение бухгалтерской отчетности на элементы облегчает работу с ней и помогает в распределении конкретных задач между членами аудиторской группы при организации процесса аудита.

Как уже отмечалось, соответствие каждой статьи бухгалтерской отчетности установленным критериям определяется на базе обобщения результатов тестирования сальдо и оборотов соответствующих счетов бухгалтерского учета и хозяйственных операций. В итоге основным тестируемым элементом является собственно хозяйственная операция. Эта последовательность достижения цели аудита — основа организации процесса аудиторской проверки.

Для достижения целей аудита бухгалтерской отчетности в международной практике применяются два подхода к организации процесса аудита: пообъектный и циклический.

### **Пообъектный подход к проведению аудита**

*При пообъектном подходе выделяемые сегменты аудита фактически совпадают с объектами бухгалтерского учета*, и хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Такой подход к организации процесса аудита достаточно подробно описан в отечественной литературе (см., например, [61], [65], [74], [75]).

Типовая структура сегментов аудита с применением описанного подхода приведена в приложении 6.1.

Таким образом, аудит каждой хозяйственной операции проводится с точки зрения сбора доказательств на соответствие установленным критериям отдельных счетов бухгалтерского учета без выявления взаимосвязи между ними на этапе сбора доказательств. После завершения аудита каждого счета бухгалтерского учета в целях обобщения полученных результатов необходимо провести анализ взаимосвязей между ними.

Следующим этапом является формирование мнения о бухгалтерской отчетности в целом.

На практике такой вариант организации процесса аудита вряд ли можно признать наиболее рациональным, так как одни и те же финансово-хозяйственные операции (и соответственно документы как материальные носители информации о финансово-хозяйственных операциях), являющиеся содержанием деятельности организации и обеспечивающие образование взаимосвязей между счетами бухгалтерского учета, могут проверяться различными членами группы аудиторов неоднократно с точки зрения разных сегментов аудита. Например, группа аудиторов состоит из руководителя проверки и трех ассистентов. На первом этапе деагрегирования бухгалтерской отчетности руководитель, придерживаясь пообъектного подхода к сегментированию аудита, выделил в качестве сегментов статьи бухгалтерского баланса: «Материалы», «НДС по материальным ценностям», «Задолженность поставщикам и подрядчикам». Для подтверждения достоверности этих статей следует протестировать сальдо и обороты счетов бухгалтерского учета 10 «Материалы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Между тремя ассистентами распределяются задания на тестирование трех сегментов аудита:

- 1) «Аудит операций с товарно-материальными ценностями»;
- 2) «Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость»;
- 3) «Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками».

Несложно заметить, что эти сегменты аудита могут быть связаны между собой одной хозяйственной операцией — поступлением материалов от поставщиков. Первичные документы, оформляющие данную операцию, служат основой для записи на счетах бухгалтерского учета:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В связи с тем что каждый из этих счетов отнесен к разным сегментам аудита, существует вероятность неоднократной проверки членами аудиторской группы одних и тех же первичных документов. Иногда такое дублирование действий объективно необходимо, но часто может привести к неоправданным дополнительным затратам труда и времени.

Из приведенного примера видна ограниченность применения по-объектного сегментирования аудита как способа снижения затрат на проведение проверки. Процесс аудита может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между объектами учета, так называемые циклы хозяйственных операций.

### **Циклический подход к проведению аудита**

*Выделение в качестве сегментов аудита циклов хозяйственных операций* проводится с учетом содержания финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, применяемой системы бухгалтерского учета и системы документооборота. Поэтому несмотря на общий подход сегментирование аудита для каждого экономического субъекта будет иметь индивидуальные особенности.

Этот вывод подтверждают зарубежные методики аудита финансовой отчетности, в которых циклическому подходу к сегментированию аудита уделяется основное внимание. Так, Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек [58, с. 154] в качестве сегментов выделяют следующие циклы аудита<sup>50</sup>:

- ◆ реализация и получение выручки;
- ◆ товарные и расчетные операции;

<sup>50</sup> Сохранена терминология перевода.

- ◆ организация и оплата труда;
- ◆ операции с товарно-материальными ценностями;
- ◆ формирование капитала и его доходность.

В учебнике «Аудит Монтгомери» [62] сегменты именуются «циклы деловой активности». В качестве основных выделены циклы:

- ◆ получения дохода;
- ◆ покупки;
- ◆ производства<sup>51</sup>.

В качестве специфических циклов деловой активности выделены:

- ◆ аудит кассовой наличности, имущества и оборудования предприятия;
- ◆ аудит инвестиций, предварительных выплат и начислений, подоходного налога, дебиторов и счетов капитала.

По мнению авторов, применение циклического подхода к сегментированию целесообразно и в российской практике. Однако международный опыт необходимо адаптировать к национальным условиям.

При дальнейшем изложении материала под термином «сегментирование аудита» понимается подразделение бухгалтерской отчетности на элементы с точки зрения достижения целей аудита. Сегменты аудита, выделенные с применением циклического подхода, именуются **циклами хозяйственных операций**.

**Пример.** Рассмотрим выделение сегментов аудита с применением циклического подхода на примере бухгалтерской отчетности организации из приложения 4.1. Для удобства анализа этого примера приведем дополнительные сведения:

- ◆ организация занимается оказанием услуг в сфере материального производства;
- ◆ бухгалтерский учет ведется с применением компьютерной программы «1С: Бухгалтерия»;
- ◆ бухгалтерские регистры создаются отдельно по дебету и кредиту каждого счета.

Сводными регистрами бухгалтерского учета являются ведомость сводных проводок, построенная по дебетовому признаку, и оборотно-сальдовый баланс<sup>52</sup>.

На основании анализа предоставленной информации можно выделить следующие циклы хозяйственных операций:

- ◆ приобретения (рис. 6.4);
- ◆ производства (рис. 6.5);

<sup>51</sup> Здесь также сохранена терминология перевода.

<sup>52</sup> В полном объеме в приложениях не приводятся, однако при дальнейшем изложении материала используются отдельные числовые показатели из этих регистров.

- ◆ реализации, получения доходов и формирования финансового результата (рис. 6.6);
- ◆ оплаты (рис. 6.7);
- ◆ использования прибыли и формирования капитала (рис. 6.8);
- ◆ инвестирования (рис. 6.9).



Рис. 6.4

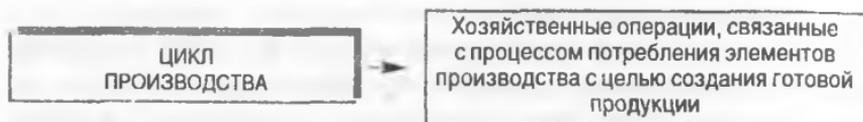


Рис. 6.5

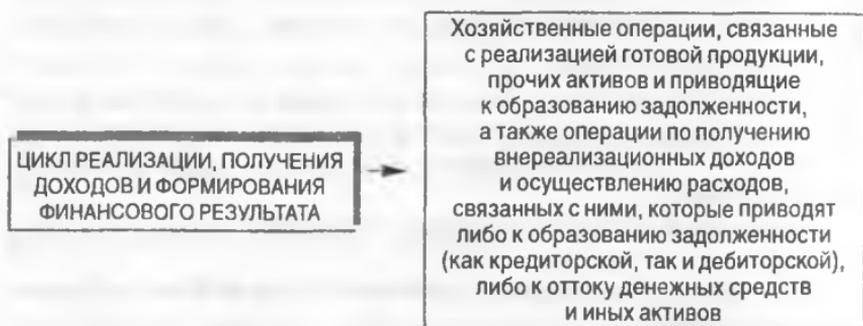


Рис. 6.6

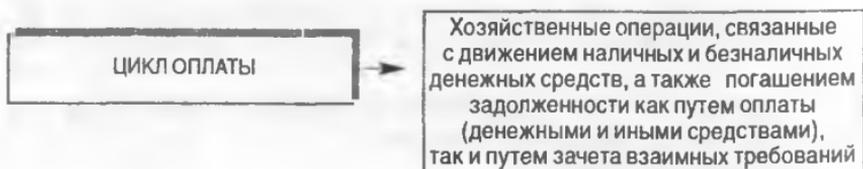


Рис. 6.7

\* В этот же цикл могут быть включены операции по расчетам с персоналом по оплате труда в качестве такого элемента производства, как труд. В специальной литературе предусмотрена возможность выделения отдельного цикла — цикла оплаты труда.

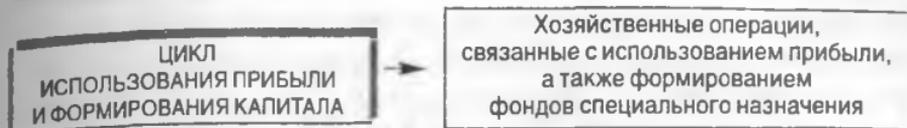


Рис. 6.8

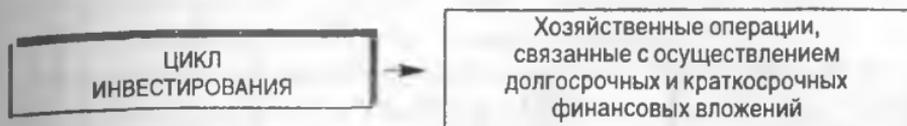


Рис. 6.9

Взаимосвязь основных циклов хозяйственных операций, составляющих суть производственной деятельности промышленного предприятия, приведена на рис. 6.10.

Фактически циклы хозяйственных операций не имеют ни начала, ни конца, если не считать моментов возникновения и ликвидации (реорганизации) предприятия. Хозяйственная система начинает функционировать, формируя капитал (обычно в денежной форме). Денежные средства направляются на оплату задолженности поставщикам и подрядчикам (цикл оплаты), возникшей в связи с приобретением элементов производства, — внеоборотных активов, предметов труда (цикл приобретения).

Затем начинается процесс производства и выпуска готовой продукции. Приобретенные внеоборотные активы передаются в эксплуатацию, а товарно-материальные ценности — в производство. Начисляется заработная плата работникам (цикл производства).

Выпущенная продукция реализуется покупателям. Образуется дебиторская задолженность за отгруженную продукцию. Выявляется финансовый результат от реализации продукции (цикл реализации, получения доходов и формирования финансового результата).

На расчетный счет или в кассу предприятия поступают денежные средства в счет погашения задолженности за отгруженную продукцию. Работникам выплачивается начисленная заработная плата. Денежные средства направляются на погашение задолженности поставщикам товарно-материальных ценностей и объектов внеоборотных активов (цикл оплаты).

Чаще всего в процессе аудита каждый цикл хозяйственных операций исследуют в отдельности, что позволяет проводить сложные проверки. При этом проверка должна быть организована таким образом, чтобы своевременно выявлять связи между циклами.

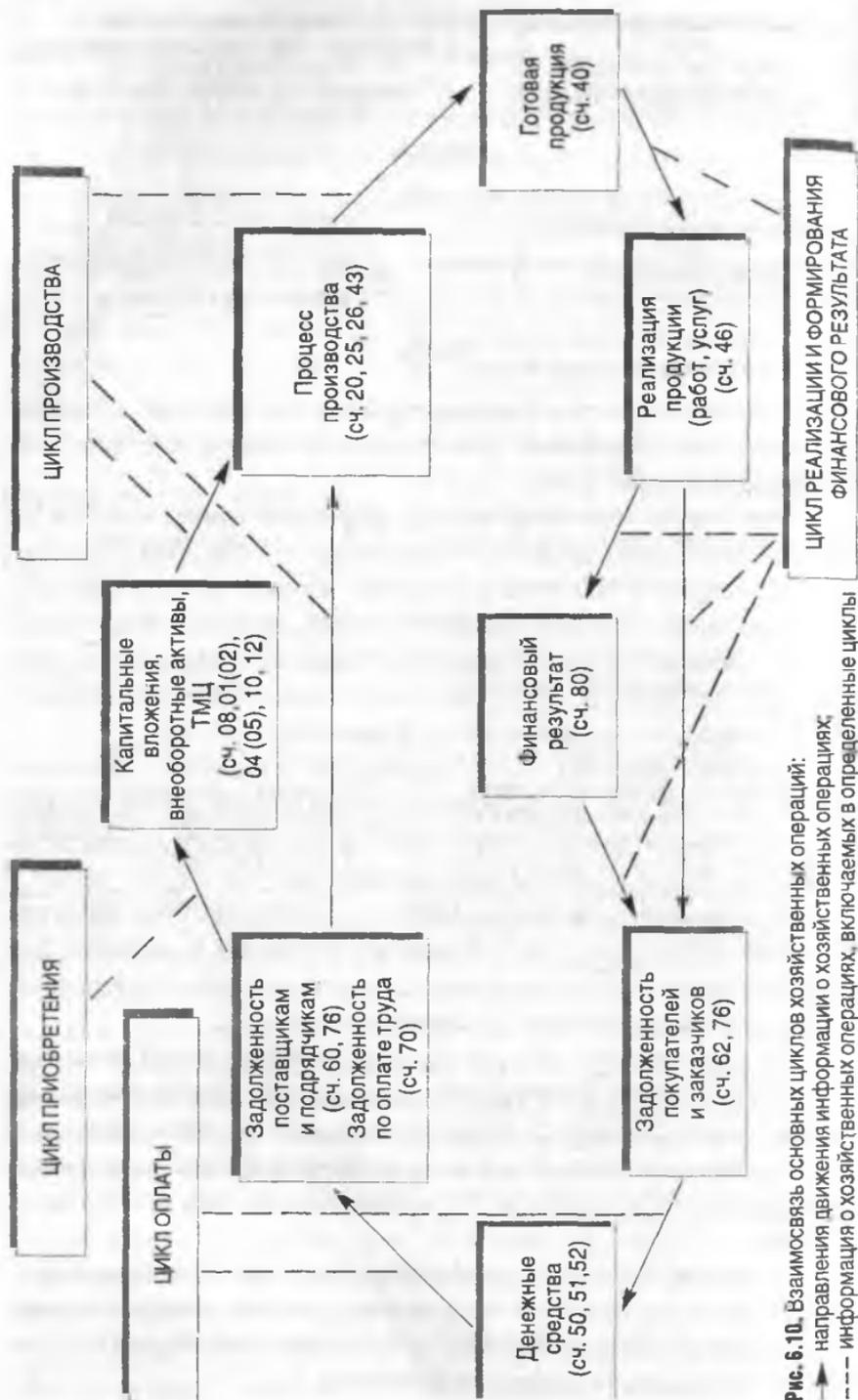


Рис. 6.10. Взаимосвязь основных циклов хозяйственных операций: → направление движения информации о хозяйственных операциях; --- информация о хозяйственных операциях, включаемых в определенные циклы

Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применять в ходе аудита **метод направленного тестирования**, суть которого заключается в следующем. В силу природы двойной записи, традиционно применяемой в бухгалтерском учете, искажение (в том числе пропуск) записи по кредиту одного счета приведет к искажению или пропуску дебетовой записи по корреспондирующему счету, и наоборот. Направленное тестирование означает, что если аудитор тестирует дебет одного счета на предмет завышения, то одновременно тестируется кредит корреспондирующего счета на предмет завышения. Целенаправленно проверив дебетовые записи одного счета, аудитор может сделать вывод о подтверждении (неподтверждении) кредитовых записей по корреспондирующим счетам.

Таким образом, выделяя в циклах хозяйственных операций типовые контировки и подвергая их направленному тестированию, можно оптимизировать затраты труда и времени, необходимые для проведения аудита. Например, если тестируются кредитовые записи в цикле приобретения (т.е. величина кредиторской задолженности), то одновременно тестируются дебетовые записи корреспондирующих счетов (т.е. счета учета долгосрочных инвестиций, материалов, МБП).

Описанный подход применяется в первую очередь по двум направлениям:

- 1) тестирование дебетовых записей на предмет завышения;
- 2) тестирование кредитовых записей на предмет занижения.

Это означает, что аудитор проверяет расходы и активы на предмет завышения, а обязательства и доходы — на предмет занижения.

При направленном тестировании в ходе аудита очень важно установить исходную точку, т.е. определить, какие записи на каких счетах будут проверены и какие корреспондирующие счета будут подтверждены в ходе этой проверки. Как показывает практика, легче получить аудиторские доказательства в отношении обязательств и расходов, а также счетов, связанных с движением денежных средств. Можно считать подобные доказательства наиболее убедительными, ибо обычно подтверждением достоверности этих сведений могут служить свидетельства внешних лиц (третьих сторон): кредиторов, дебиторов, банков и других контрагентов.

На практике при проведении аудиторских процедур целесообразно комбинирование двух описанных подходов к сегментированию аудита. Часто повторяющиеся однотипные операции, составляющие основное содержание хозяйственной деятельности экономического субъекта, лучше всего проверять по циклам хозяйственных операций. Необычные ра-

зовые операции либо счета, отражающие небольшое число операций, но имеющие существенное значение, можно проверять пообъектно. Однако всегда нужно выбирать аудиторские процедуры, которые могут интенсифицировать ход аудиторской проверки.

Далее в главе рассмотрены основы методики аудита бухгалтерской отчетности, базирующейся на циклическом подходе к сегментированию аудита и на методе направленного тестирования.

Процесс получения аудиторских доказательств в целях формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности осуществляется последовательно по мере углубления аудитора в изучение бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Первые исследования могут проводиться уже на первом этапе дезагрегирования — это проверка системных вопросов, к которым, в частности, относится изучение:

- ◆ правоустанавливающих документов;
- ◆ хозяйственно-договорных отношений организации,

а также изучение и оценка:

- ◆ учетной политики<sup>53</sup>;
- ◆ результатов инвентаризации.

Следующим шагом является тестирование сальдо и оборотов по счетам, отобранным в качестве объектов аудита. Тестируются сальдо по конкретным счетам. Достоверность оборотов по счетам подтверждается по выделенным циклам хозяйственных операций методом направленного тестирования, что позволяет, проверив записи по отобранным счетам, получить доказательства в отношении записей по корреспондирующим счетам. Если для тестирования сальдо по счетам используются в основном такие аудиторские процедуры, как инвентаризация и подтверждение, то при тестировании оборотов по счетам применяются все аудиторские процедуры.

Для получения аудиторских доказательств в подтверждение оборотов по каждому отобранному в качестве объекта аудита счету бухгалтерского учета следует:

- ◆ рассмотреть структуру его дебетовых и кредитовых оборотов;
- ◆ установить присущие счету уровень существенности<sup>54</sup> и уровень

внутрихозяйственного риска;

---

<sup>53</sup> Здесь учетная политика рассматривается в широком смысле как совокупность всех внутрифирменных документов, регулирующих ведение и организацию бухгалтерского учета экономического субъекта.

<sup>54</sup> Подробнее вопрос распределения общего уровня существенности между отдельными сегментами аудита рассмотрен в гл. 4 (см. 4.2 «Определение понятия существенности в аудите»).

- ◆ выявить типы хозяйственных операций, повлиявших на его содержание;
- ◆ отнести эти хозяйственные операции к определенным циклам;
- ◆ найти точку отсчета для аудита хозяйственных операций, т.е. выбрать счета, обороты по которым будут проверяться, а также те, обороты по которым будут подтверждены (решение этого вопроса во многом зависит от организации системы документооборота у экономического субъекта).

Проиллюстрируем вышеизложенное на примере счета «Основные средства».

**Пример.** Информацию о структуре счета можно получить из оборотно-сальдовой ведомости, Главной книги, иных аналогичных регистров (см. табл. 6.1).

Сальдо на начало периода	6 459 111
Оборот по дебету	56 109
Оборот по кредиту	3 056
Сальдо на конец периода	6 512 164

Уровень существенности для данного счета (см. табл. 6.2) можно рассчитать, пользуясь данными из приложения 4.3.

Для оборотов по дебету	61 876
Для оборотов по кредиту	54

Типы бухгалтерских проводок (структура дебетового и кредитового оборотов), повлиявших на формирование счета, показаны на рис. 6.11.

Понятно, что для проверки того, насколько правильно определена инвентарная стоимость основных средств и не включены ли в нее при вводе в эксплуатацию затраты, не увеличивающие инвентарную стоимость, необходимо обратиться к документам, которые стали основанием для записей по счету 08 «Капитальные вложения». Таким образом, обороты по дебету счету 01 «Основные средства» будут подтверждены путем проверки хозяйственных операций, относящихся к циклу приобретения (дебет счета 01, кредит счета 08).

Хозяйственные операции по выбытию основных средств, относящиеся к циклу реализации, получения доходов и формирования финансового результата, проверяют путем тестирования кредитовых оборотов по счету



**Рис. 6.11.** Анализ структуры отобранного для проверки счета бухгалтерского учета: → направление проверки

01 «Основные средства», что позволяет частично подтвердить дебетовые обороты по счету 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств».

Такой же подход используется для каждого отобранного счета. После их анализа благодаря методу направленного тестирования можно установить итоговый охват проверкой дебетовых и кредитовых оборотов всех счетов бухгалтерского учета.

Основы методики аудита бухгалтерской отчетности, освещенные далее, базируются на предположении, что аудитор, проводящий проверку порученного сегмента, обладает необходимым комплексом знаний и навыков, т.е. определенной квалификацией, чтобы процесс аудита не превращался в семинары по обучению ассистентов. Поэтому инструкции по аудиту должны содержать перечень контрольных моментов, подлежащих проверке в целях получения необходимых и достаточных аудиторских доказательств, а не цитаты из нормативных документов, прочитав которые, аудитор наконец-то узнал бы, как правильно вести бухгалтерский учет.

### **6.3. Аудит системных вопросов**

Аудит системных вопросов подразумевает изучение следующих разделов:

- ◆ правоустанавливающих документов;
- ◆ правовой экспертизы договоров, оформляющих финансово-хозяйственные отношения;
- ◆ учетной политики;
- ◆ результатов инвентаризации<sup>55</sup>.

Приведем краткие пояснения организации проверки данных сегментов аудита.

<sup>55</sup> Порядок проверки данного сегмента в книге не рассматривается.

### **Аудит правоустанавливающих документов, правовая экспертиза договоров**

Цель аудита данного сегмента — установить соответствие действующему законодательству **правоустанавливающих документов**, являющихся базой деятельности организации, а также **договоров**, оформляющих финансово-хозяйственные отношения.

В качестве источников информации аудитор может использовать:

- ◆ учредительные документы экономического субъекта и изменения к ним;
- ◆ свидетельства о государственной регистрации и свидетельства о постановке на учет в налоговых органах и внебюджетных фондах;
- ◆ положения о филиалах, представительствах;
- ◆ учредительные документы дочерних и зависимых обществ;
- ◆ лицензии на право осуществления отдельных видов деятельности;
- ◆ реестр акционеров, другие документы, оформляющие порядок формирования уставного капитала;
- ◆ договоры, оформляющие финансово-хозяйственные операции и трудовые отношения.

В ходе работы аудитору рекомендуется выполнить следующее:

- ◆ установить организационно-правовую форму экономического субъекта;
- ◆ проверить наличие подлинников устава и учредительного договора;
- ◆ убедиться в наличии подлинника свидетельства о государственной регистрации экономического субъекта;
- ◆ установить состав учредителей экономического субъекта;
- ◆ проверить соответствие предмета деятельности, указанного в уставе, реально осуществляемым видам деятельности<sup>56</sup>;
- ◆ убедиться в наличии необходимых лицензий в случае фактического осуществления лицензируемых видов деятельности;
- ◆ изучить структуру уставного капитала, предусмотренный и фактический порядок погашения задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал;

<sup>56</sup> Несмотря на то что в соответствии с гражданским законодательством коммерческие организации могут осуществлять любые не противоречащие законодательству виды деятельности, соответствие реально осуществляемых видов деятельности сформулированным в учредительных документах позволяет обоснованно подразделять затраты организации, возникающие в процессе ее деятельности, на производственные и непроизводственные.

- ◆ проверить соответствие реально существующей структуры управления экономическим субъектом предусмотренной учредительными документами (в частности, объем полномочий руководителя и ограничения этих полномочий);

- ◆ рассмотреть организационную структуру экономического субъекта: наличие филиалов, представительств, обособленных подразделений;

- ◆ изучить предусмотренный учредительными документами порядок использования и распределения чистой прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта, образование резервных и иных фондов специального назначения;

- ◆ в случае внесения изменений и дополнений в учредительные документы — проверить своевременность и правильность их государственной регистрации;

- ◆ сопоставить структуру и функции реально действующих ревизионных органов с порядком, декларируемым в учредительных документах;

- ◆ посмотреть предусмотренный учредительными документами порядок приглашения и утверждения внешних аудиторов.

При правовой экспертизе договоров, оформляющих финансово-хозяйственные операции, должны быть определены вид, предмет, субъектный состав и существенные условия каждого договора. Аудитор должен дать общую оценку состояния договорной работы у экономического субъекта, выявить особенности процесса подготовки и утверждения (подписания) договоров:

- ◆ привлекаются ли к подготовке договоров специалисты;

- ◆ принимают ли участие в утверждении договоров все заинтересованные службы экономического субъекта (порядок визирования и ознакомления);

- ◆ ведется ли у экономического субъекта в случае нарушения условий хозяйственных договоров претензионная работа.

Особое значение для дальнейшей проверки имеет понимание сути складывающихся из договора хозяйственных отношений, не достигнув которого аудитор не может оценить правильность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности.

Договор должен толковаться в порядке, установленном гражданским законодательством [2]. Во внимание в первую очередь принимаются буквальное значения содержащихся в нем слов и выражений. Если буквальное толкование договора невозможно, нужно выяснить действительную общую волю сторон с учетом цели договора. При этом принима-

ются во внимание переписка между сторонами и сложившиеся между ними отношения. В результате должна быть выяснена степень соответствия условий договора содержанию отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций.

Кроме учредительных документов и хозяйственных договоров аудиту также подлежат иные правовые документы, влияющие на результаты хозяйственной деятельности и в итоге — на достоверность показателей бухгалтерской отчетности. Аудиторам, например, часто приходится уделять большое внимание изучению нормативных актов местных органов власти.

### **Аудит учетной политики экономического субъекта**

Цель аудита **учетной политики** — установить соответствие внутрифирменных документов системы регулирования ведения и организации бухгалтерского учета экономического субъекта действующим законодательным нормативным актам и учредительным документам.

При аудите данного сегмента в качестве источников информации аудитор может использовать:

- ◆ приказы об учетной политике и вносимых в нее изменениях;
- ◆ инструкции, описывающие функционально-организационную структуру экономического субъекта и его финансовых служб;
- ◆ должностные инструкции;
- ◆ график документооборота;
- ◆ порядок проведения инвентаризаций;
- ◆ методические разработки отделов методологии бухгалтерского учета или внутреннего аудита экономического субъекта и т. п.

Центральным объектом изучения является документация по учетной политике экономического субъекта.

Аудитор должен проверить следующие контрольные моменты:

- ◆ наличие приказа (распоряжения) руководителя о принятии учетной политики экономического субъекта;
- ◆ соответствие принятой учетной политики требованиям действующего законодательства [7], [35];
- ◆ соблюдение при подготовке учетной политики допущений и требований, установленных нормативными актами;
- ◆ полноту раскрытия избранных при формировании учетной политики способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку показателей бухгалтерской отчетности и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;

◆ принятую у экономического субъекта систему внутренней отчетности;

- ◆ должностные инструкции;
- ◆ утвержденные системы и графики документооборота;
- ◆ выбор формы ведения бухгалтерского учета;
- ◆ порядок проведения инвентаризаций имущества и обязательств;
- ◆ рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- ◆ варианты использования счетов бухгалтерского учета, отличные от общепринятого порядка<sup>57</sup>.

Отдельно изучаются методологические вопросы учетной политики, оценивается эффективность их применения.

К таким вопросам относятся:

- ◆ варианты начисления износа основных средств (ускоренная амортизация, уменьшенная амортизация), обоснованность их применения;
- ◆ классификационные требования, предъявляемые к объектам нематериальных активов;
- ◆ варианты начисления амортизации по объектам нематериальных активов, наличие неамортизируемых нематериальных активов;
- ◆ применяемый вариант начисления износа по МБП;
- ◆ избранный порядок отражения в бухгалтерском учете процесса заготовления и приобретения материалов (применение или неприменение счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов»);
- ◆ выбранный метод оценки запасов при их списании в производство (ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости);
- ◆ применяемые методы калькулирования себестоимости производства продукции;
- ◆ порядок учета и финансирования ремонта основных средств;
- ◆ перечень создаваемых резервов предстоящих расходов и платежей;
- ◆ порядок учета расходов будущих периодов;
- ◆ вариант оценки незавершенного производства;
- ◆ способы распределения косвенных затрат;

<sup>57</sup> Часто для удобства текущего учета экономические субъекты используют свободные коды счетов или коды счетов бухгалтерского учета в порядке, отличном от общепринятого. Все такие случаи должны быть описаны в учетной политике. Аудитору следует особенно внимательно проанализировать правильность переноса сальдо по таким счетам в бухгалтерскую отчетность.

- ◆ порядок списания общехозяйственных расходов;
- ◆ выбранный вариант отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции;
- ◆ выбранный вариант оценки товаров;
- ◆ вариант определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения;
- ◆ перечень и правомерность (соответствие положениям учредительных документов) создания фондов, образуемых за счет чистой прибыли экономического субъекта (резервного фонда, фондов специального назначения: фонда накопления, фонда социальной сферы, фонда потребления, иных фондов) и наличие положений о порядке их образования и использования;
- ◆ порядок использования чистой прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта;
- ◆ порядок отражения в учете начисленных дивидендов и нераспределенной прибыли;
- ◆ способ оценки задолженности по полученным кредитам;
- ◆ выбранный вариант отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц.

Результаты аудита системных вопросов имеют ключевое значение для формирования мнения аудитора о бухгалтерской отчетности. Данные, полученные при аудите этого раздела, корреспондируют с остальными сегментами аудита.

#### **6.4. Аудит цикла приобретения**

**Цикл приобретения** включает хозяйственные операции по приобретению внеоборотных активов (за исключением долгосрочных финансовых вложений) и заготовлению товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в обмен на обязательство перед поставщиками по уплате денежных средств (или в случае бартерных операций — иных ТМЦ) или уплату денежных средств. В нашем примере хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов и по приобретению ТМЦ объединены в один цикл хозяйственных операций на основании предположения об относительной редкости операций по получению внеоборотных активов. Если же операции такого рода достаточно регулярны, то они могут быть выделены в цикл приобретения, а операции, связанные с приобретением ТМЦ, — в цикл заготовления.

Один из возможных вариантов организации системы счетов бухгалтерского учета, относящихся к циклу приобретения, и взаимосвязей между ними приведен на рис. 6.12.



Рис. 6.12. Система и взаимосвязь счетов бухгалтерского учета цикла приобретения: → направление проверки

Важно не только выделить счета, относящиеся к циклу приобретения, но и определить исходные точки аудита для применения направленного тестирования, т.е. какие счета будут подвергнуты проверке, а какие — подтверждены<sup>58</sup>. Такое решение зависит от конкретной системы документооборота, принятой экономическим субъектом<sup>59</sup>. В качестве исходной точки аудита цикла приобретения выбран кредит счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, а подтверждается дебет счетов учета долгосрочных инвестиций, внеоборотных активов и ТМЦ. При

<sup>58</sup> Сущность метода направленного тестирования описана в данной главе ранее (см. «Циклический подход к проведению аудита»).

<sup>59</sup> В практике одного из авторов данной книги сложилась ситуация, когда проверка дебета счета 10 «Материалы» была практически неосуществима в связи с отсутствием системно подготовленных первичных документов (накладных) и невозможно было проверить их отражение в бухгалтерском учете. Вместе с тем оказалось возможным подтвердить дебетовые обороты по счету 10 «Материалы», изучив кредитовые записи по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В связи с тем что счета и счета-фактуры, полученные от контрагентов, были хорошо систематизированы, их отражение на счетах бухгалтерского учета было легко проследить.

организации проверки следует иметь в виду, что получаемые от поставщиков и подрядчиков счета и счета-фактуры — смешанные источники аудиторских доказательств. Объем кредиторской задолженности может быть в свою очередь подтвержден аудиторскими доказательствами, полученными из внешних источников. Внешние же доказательства, подтверждающие дебетовые обороты по счетам учета внеоборотных активов и ТМЦ, получить весьма проблематично. Если в качестве исходной точки выбрана проверка цикла приобретения счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, операции по приобретению внеоборотных активов и заготовлению ТМЦ целесообразно объединить в один цикл хозяйственных операций.

Если сопоставить циклический и пообъектный подходы к сегментированию аудита, то можно сказать, что аудит цикла приобретения частично включает в себя аудит операций по осуществлению капитальных вложений, аудит операций с основными средствами, нематериальными активами, ТМЦ, МБП, НДС по приобретенным ценностям, аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.

При аудите цикла приобретения аудитор может использовать следующие источники информации:

- ◆ договоры, которыми оформлены хозяйственные операции по приобретению внеоборотных активов и заготовлению ТМЦ (в частности, договоры купли-продажи, поставки, подряда, на капитальное строительство, мены, лизинга, специальные договоры, оформляющие поступление объектов нематериальных активов);

- ◆ акты приемки-сдачи выполненных работ;

- ◆ расчетные документы, в частности счета-фактуры, полученные от поставщиков внеоборотных активов и ТМЦ;

- ◆ счета-фактуры по расчетам по НДС;

- ◆ регистры бухгалтерского учета (в зависимости от принятой формы его ведения) по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Капитальные вложения», 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

- ◆ первичные учетные документы, в частности, формы: № ОС-1 «Акт (накладная) приемки-передачи основных средств»; № ОС-6 «Инвентарная карточка учета основных средств»; № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов»; № М-2 «Доверенность»; № М-4 «Приходный

ордер»; № М-17 «Карточка учета материалов»; № МБ-2 «Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов»; авансовые отчеты.

Руководствуясь установленными критериями правильности статей бухгалтерской отчетности, выделим основные утверждения, подлежащие проверке в ходе аудита цикла приобретения.

**Признаки соответствия критерию «права и обязательства»:**

◆ задолженность поставщикам и подрядчикам за поставленные объекты внеоборотных активов и ТМЦ реальна и возникла в результате законных сделок;

◆ приобретенные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат экономическому субъекту на законных основаниях;

◆ отраженные в бухгалтерском балансе основные средства, нематериальные активы, материалы, МБП принадлежат экономическому субъекту на правах собственности (следует отметить факты неправомерного отражения в бухгалтерском балансе активов, право собственности на которые в соответствии с условиями договоров не перешло к экономическому субъекту);

◆ отраженные в бухгалтерской отчетности нематериальные активы получены экономическим субъектом в результате заключения договоров, соответствующих требованиям специальных отраслей права (авторское право, патентное законодательство и т.п.), экономический субъект имеет все необходимые свидетельства (лицензии, патенты и т.п.), подтверждающие законность получения активов такого рода;

◆ имеется подтверждение соблюдения лицензионного законодательства при поступлении активов в результате хозяйственных операций, связанных с осуществлением лицензируемой деятельности (например, основные средства, поступившие по лизингу, строительство объектов основных средств);

◆ сделки с активами, подлежащие государственной регистрации, имеют соответствующие удостоверения (нотариальное заверение);

◆ все записи на счетах бухгалтерского учета подтверждены оправдательными и первичными документами, оформленными в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов;

◆ НДС по приобретенным ценностям отражается в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями действующего законодательства;

◆ сумма НДС выделена отдельной строкой в договорах, счетах-фактурах, накладных.

**Признаки соответствия критерию «полнота»:**

◆ обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, представляют полный объем реальной задол-

женности экономического субъекта поставщикам внеоборотных активов и ТМЦ;

- ♦ в бухгалтерской отчетности отражены все фактически приобретенные объекты внеоборотных активов и ТМЦ;

- ♦ затраты, связанные с долгосрочными инвестициями, отражаются на счетах бухгалтерского учета своевременно в соответствии с фактическим осуществлением этапов строительно-монтажных работ (особое внимание следует обратить на оформление актов приемки-сдачи выполненных работ и даты накладных на передачу ценностей);

- ♦ принятие к учету объектов основных средств и нематериальных активов, оприходование ТМЦ отражаются в том отчетном периоде, в котором они фактически поступили в качестве указанных объектов (нужно проверить своевременность и правильность оформления актов (накладных) приемки-передачи основных средств, нематериальных активов, своевременность составления приходных ордеров на поступившие ТМЦ);

- ♦ выявленные в ходе инвентаризации отклонения в состоянии и стоимости активов и обязательств отражены в бухгалтерском учете в полном объеме;

- ♦ при подготовке бухгалтерской отчетности соблюден учетный принцип непротиворечивости информации, т.е. сальдо и обороты по счетам синтетического учета совпадают с сальдо и оборотами по счетам аналитического учета и в полном объеме перенесены из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и бухгалтерскую отчетность.

#### ***Признаки соответствия критерию «точность»:***

- ♦ при подготовке оправдательных документов, составлении первичных документов, осуществлении записей в регистрах бухгалтерского учета, переносе данных в бухгалтерскую отчетность соблюдена арифметическая точность показателей;

- ♦ при выделении суммы НДС по приобретенным горюче-смазочным материалам применены правильные расчетные ставки, сумма налога исчислена с арифметической точностью;

- ♦ при приобретении автотранспортных средств правильно исчислен налог на приобретение автотранспортных средств;

- ♦ при определении рублевой оценки показателей, выраженных в иностранных валютах, применены точные курсы иностранных валют.

#### ***Признаки соответствия критериям «существование» и «возникновение»:***

- ♦ зарегистрированные и подлежащие оплате счета поставщиков и подрядчиков, задолженность перед подотчетными лицами содержат

суммы, которые экономический субъект действительно должен за фактически приобретенные объекты внеоборотных активов и поставленные ТМЦ;

- ◆ отсутствуют факты отражения в бухгалтерском учете полученных от потенциальных поставщиков и подрядчиков счетов на предварительную оплату ТМЦ, работ, услуг по впоследствии не состоявшимся сделкам (часто счета от контрагентов по таким сделкам хранятся вместе со счетами поставщиков за реально поставленные ценности, выполненные работы, оказанные услуги);

- ◆ счета поставщиков и подрядчиков акцептованы в установленном порядке;

- ◆ данные инвентаризации кредиторской задолженности подтверждают наличие задолженности, размер которой согласован с кредиторами;

- ◆ предметом отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций являются реально поступившие в течение отчетного периода активы;

- ◆ ввод в эксплуатацию основных средств подтвержден актами приемки-сдачи установленного образца, оформленными в соответствии с требованиями нормативных актов;

- ◆ передача в эксплуатацию нематериальных активов подтверждена соответствующими документами, оформленными согласно требованиям законодательных нормативных актов;

- ◆ факт наличия нематериальных активов оформлен документально (имеются описания, образцы, карты, чертежи);

- ◆ факт наличия основных средств, нематериальных активов, ТМЦ подтвержден наличием необходимых первичных документов и результатами тщательно проведенной в установленном порядке инвентаризации.

***Признаки соответствия критерию «представление и раскрытие»:***

- ◆ при включении в бухгалтерскую отчетность задолженность за приобретенные внеоборотные активы и ТМЦ правильно классифицирована по видам поставщиков и способам расчетов (в частности, выделена задолженность, переоформленная векселями выданными);

- ◆ средства труда правильно классифицированы и в зависимости от стоимости и срока полезного использования включены в состав основных средств либо в состав МБП;

- ◆ в состав нематериальных активов правильно отнесены объекты, имеющие срок полезного использования более одного года и способные приносить доход;

- ◆ затраты капитального характера правильно классифицированы и отделены от текущих затрат;

- ◆ при осуществлении долгосрочных инвестиций правильно ограничены затраты, увеличивающие и не увеличивающие первоначальную стоимость объектов внеоборотных активов;

- ◆ приобретенные основные средства правильно включены в соответствующие укрупненные группы основных средств (здания, сооружения и т.п.), так как правильность подобной классификации влияет на правильность установления норм амортизации и переоценку путем применения индексного метода, поскольку индексы установлены по группам основных средств;

- ◆ объектам основных средств правильно присвоены соответствующие шифры амортизационных отчислений;

- ◆ основные средства и нематериальные активы правильно классифицированы по критерию их производственного и непроизводственного назначения;

- ◆ нематериальные активы правильно классифицированы по видам;

- ◆ нематериальные активы правильно подразделены с точки зрения возможности начисления амортизации;

- ◆ установленные сроки полезного использования нематериальных активов объективны и обоснованы;

- ◆ в состав материалов правильно включены предметы труда, предназначенные для переработки в процессе производства или непроизводственного потребления, но не для перепродажи.

#### ***Признаки соответствия критерию «оценка»:***

- ◆ оценка кредиторской задолженности при отражении в бухгалтерской отчетности проведена в соответствии с требованиями нормативных документов;

- ◆ рублевая оценка задолженности поставщикам в иностранной валюте произведена в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- ◆ правильно определена рублевая оценка задолженности поставщикам, выраженная в условных единицах;

- ◆ в зависимости от способа поступления правильно определена первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов, ТМЦ;

- ◆ в объем капитальных вложений включены все установленные затраты в правильной оценке;

- ◆ инвентарная стоимость основных средств сформирована в соответствии с требованиями нормативных документов (например, [23], [34]);

- ◆ затраты, не увеличивающие инвентарную стоимость основных средств и нематериальных активов, не включены в первоначальную стоимость основных средств;

- ◆ применяемые способы начисления амортизации основных средств (линейный, понижающегося остатка или др.) обоснованны и объективны;

- ◆ установленные нормы амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов обоснованны и объективны;

- ◆ специфические методы амортизации (ускоренная, с понижающими коэффициентами) применяются в соответствии с требованиями нормативных актов;

- ◆ отсутствуют факты начисления амортизационных отчислений по неамортизируемым объектам основных средств (например, объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства, безвозмездно полученным основным средствам);

- ◆ начисление амортизации начинается в установленном порядке — в месяце, следующем за месяцем принятия к учету объектов основных средств и нематериальных активов, а прекращается в месяце, следующем за месяцем выбытия объектов основных средств;

- ◆ материальные ценности приходятся в оценке, предусмотренной учетной политикой (применяются либо не применяются учетные цены); следует изучить также порядок расчета учетных цен и его обоснованность;

- ◆ износ МБП начисляется в соответствии с принятой учетной политикой;

- ◆ расчет рублевой оценки капитальных вложений, объектов основных средств, нематериальных активов и ТМЦ в случае, если в расчетных документах стоимость этих объектов была выражена в иностранной валюте или в условных единицах, производится в соответствии с требованиями действующих нормативных актов;

- ◆ стоимость активов в целях включения в бухгалтерскую отчетность рассчитана правильно и в соответствии с требованиями действующих нормативных актов (проверяются правильность определения остаточной стоимости и отражение фактов снижения рыночной стоимости ТМЦ);

- ◆ различные налоги включаются в первоначальную стоимость приобретенных активов в соответствии с требованиями действующего законодательства (например, НДС, налог на приобретение автотранспортных средств);

- ◆ правильно определен источник погашения налога на добавленную стоимость по ТМЦ производственного и непроизводственного назначения;

- ◆ правильно исчислен НДС при осуществлении капитальных вложений хозяйственным и подрядным способами;
- ◆ правильно определен источник погашения НДС по легковым автомобилям и микроавтобусам.

Для достижения поставленных целей аудиторы целесообразно проводить не только аудиторские процедуры по существу, но и тестирование средств контроля с целью подтверждения первоначальной оценки уровня риска сегмента, подлежащего аудиту.

К таким тестам могут относиться:

- ◆ изучение и оценка эффективности функционирующей системы приобретения внеоборотных активов и заготовления ТМЦ;
- ◆ изучение и оценка системы санкционирования хозяйственных операций цикла приобретения;
- ◆ изучение и оценка системы складского учета;
- ◆ определение круга и персонального состава материально ответственных лиц и изучение их должностных обязанностей, в том числе с точки зрения возможных злоупотреблений;
- ◆ проверка работы комиссии по приемке основных средств и нематериальных активов;
- ◆ проверка деятельности инвентаризационной комиссии;
- ◆ проверка соответствия требованиям нормативных документов и эффективности системы документооборота, связанной с регистрацией и оформлением финансово-хозяйственных операций цикла приобретения.

## **6.5. Аудит цикла производства**

**Цикл производства** — совокупность хозяйственных операций по производственному потреблению средств труда (основных средств и нематериальных активов, МБП), предметов труда (материалов) и собственно труда (начисление заработной платы персоналу) в целях изготовления и выпуска готовой продукции.

Аудит цикла производства наиболее сложный и трудоемкий. Практически для каждого экономического субъекта он будет иметь свои индивидуальные особенности в зависимости от характера отрасли и специфики бизнеса клиента. Ситуация осложняется также тем, что практически все источники аудиторских доказательств являются внутренними документами, созданными самим экономическим субъектом, что понижает их ценность для аудита. Поэтому для успешного проведения проверки цикла производства особенно важно хорошее понимание аудито-

ром сущности производственного процесса и его технологических особенностей, а также визуальное ознакомление с производственными цехами и линиями, складским хозяйством.

Система счетов бухгалтерского учета, относящихся к циклу производства, и взаимосвязей между ними схематически приведена на рис. 6.13. Стрелками указано направление проверки.

В качестве источников информации аудитор может использовать:

- ♦ производственные планы, сметную документацию, нормы и нормативы расхода сырья и материалов, другие аналогичные документы;
- ♦ регистры бухгалтерского учета (в зависимости от применяемой формы его ведения) по счетам учета элементов производства (02 «Износ основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»);

♦ оправдательные и первичные учетные документы, в частности, формы: № Т-12 «Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы»; № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»; № Т-51 «Расчетная ведомость»; № Т-53 «Платежная ведомость»; № Т-54 «Лицевой счет»; ведомости расчета амортизационных отчислений основных средств, нематериальных активов и МБП; формы: № М-8 «Лимитно-заборная карта»; № М-11 «Требование-накладная»; инвентаризационные ведомости; накладные на выпуск готовой продукции; расчеты налогов и платежей, включаемых в себестоимость продукции.

В соответствии с установленными критериями правильности статей бухгалтерской отчетности можно определить приведенные ниже основные утверждения, подлежащие проверке в ходе аудита цикла производства.

#### ***Признаки соответствия критерию «права и обязательства»:***

- ♦ характер производства соответствует уставным целям деятельности экономического субъекта;
- ♦ процесс производства организован в соответствии с требованиями действующего законодательства (в частности, с требованием соблюдения экологических норм);
- ♦ положения учетной политики, касающиеся учета и оценки процесса производственного потребления элементов производства, незавершенного производства и готовой продукции, соответствуют требованиям нормативных актов;

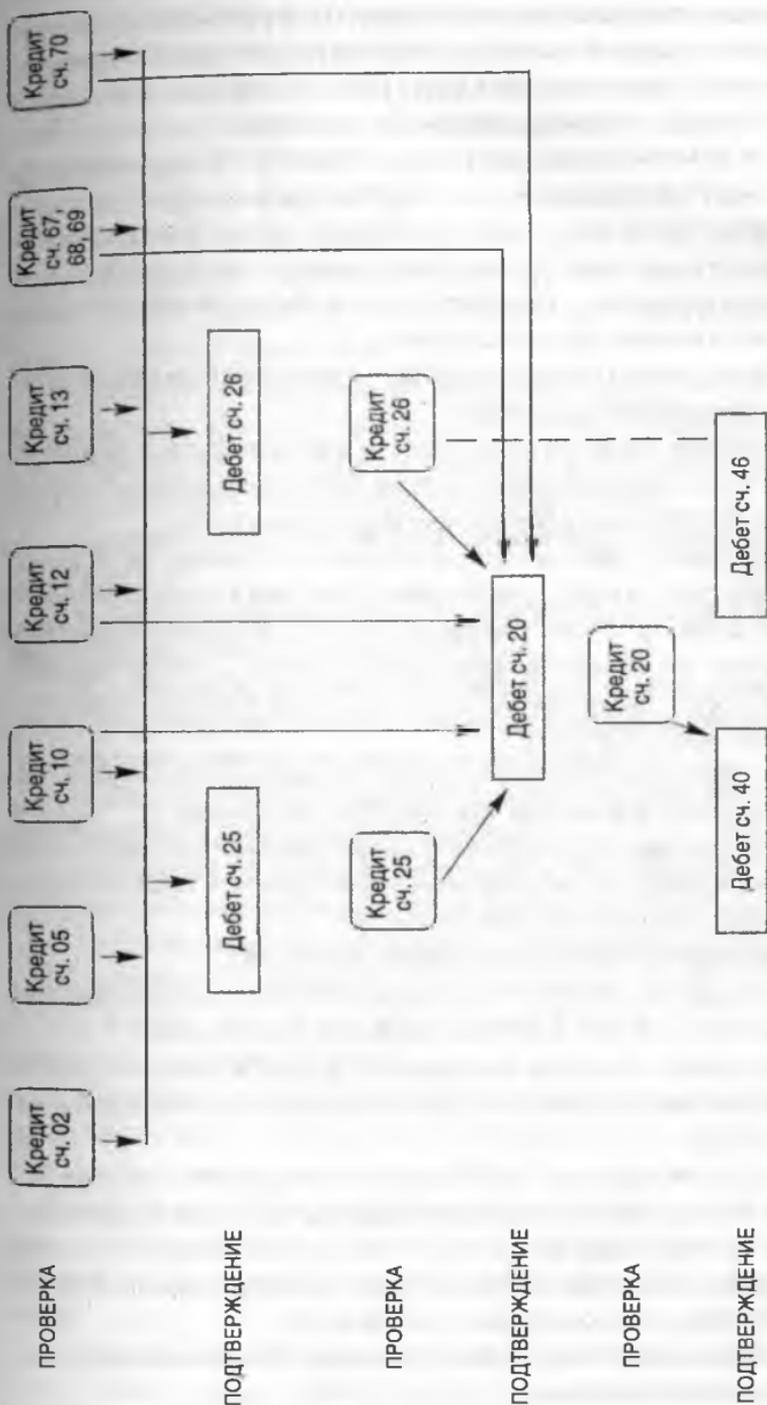


Рис. 6.13. Система и взаимосвязь счетов бухгалтерского учета цикла производства

- ◆ номенклатура, количество и качество выпускаемой продукции санкционированы уполномоченными лицами экономического субъекта;
- ◆ расход материалов обоснован, санкционирован и соответствует целям и характеру производственной деятельности;
- ◆ начисление заработной платы и взносов в фонды социального страхования и обеспечения осуществляется с учетом требований нормативных актов (в частности, следует проверить правильность оформления трудовых отношений, обоснованность применения региональных коэффициентов и надбавок к заработной плате, эффективность действующей системы материального поощрения);
- ◆ выпущенная готовая продукция соответствует требованиям установленных стандартов качества;
- ◆ имеются в наличии все документы, подтверждающие осуществление затрат по производству продукции, которые оформлены с соблюдением всех требований действующих нормативных актов;
- ◆ система аналитического учета затрат на производство позволяет получить информацию, необходимую для целей налогообложения (данные о сверхнормативных расходах; расходах, связанных с производством продукции, но не включаемых в себестоимость в целях налогообложения; сверхнормативных расходах, включаемых в базу налогообложения подоходным налогом);
- ◆ в себестоимость включены только те виды налогов, которые подлежат отнесению на издержки производства и обращения;
- ◆ не допускаются противоречащие установленному нормативными актами порядку случаи включения в себестоимость готовой продукции сумм НДС по приобретенным ценностям.

***Признаки соответствия критерию «полнота»:***

- ◆ в издержки отчетного периода и себестоимость изготовленной продукции включены все затраты, связанные с производством;
- ◆ в составе издержек производства в полном объеме отражены амортизационные отчисления по основным средствам, нематериальным активам, МБП;
- ◆ в составе издержек производства в полном объеме отражена стоимость всех отпущенных и израсходованных в производстве материалов;
- ◆ в составе издержек производства в полном объеме отражены все затраты, начисленные на оплату труда, и соответствующие отчисления на обязательное страхование и обеспечение;
- ◆ в бухгалтерской отчетности полностью отражены объемы незавершенного производства и готовой продукции;

◆ при ведении учета и подготовке бухгалтерской отчетности соблюден учетный принцип непротиворечивости — сальдо и обороты по счетам синтетического учета совпадают с сальдо и оборотами по счетам аналитического учета и в полном объеме перенесены в сводные регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность.

**Признаки соответствия критерию «точность»:**

◆ при подготовке оправдательных документов, составлении первичных документов, осуществлении записей в регистрах бухгалтерского учета, переносе данных в бухгалтерскую отчетность соблюдена арифметическая точность показателей;

◆ все расчеты произведены с арифметической точностью, в частности, расчеты сумм амортизационных отчислений, стоимости материалов, расходов на оплату труда и отчислений в фонды социального страхования, а также налогов, включаемых в себестоимость.

**Признаки соответствия критериям «существование» и «возникновение»:**

◆ все бухгалтерские записи по включению расходов в издержки производства подтверждены документально;

◆ остатки незавершенного производства и готовой продукции, отраженные в бухгалтерской отчетности, реально существуют и подтверждены данными тщательно проведенной инвентаризации;

◆ все включенные в издержки производства расходы реальны и фактически имели место в отчетном периоде;

◆ включенные в издержки производства затраты на оплату труда и отчисления в фонды социального страхования обоснованны и реальны.

**Признаки соответствия критерию «представление и раскрытие»:**

◆ система аналитического учета затрат на производство позволяет получить информацию в разрезе элементов затрат, статей калькуляции, сверхнормативных расходов;

◆ затраты правильно классифицированы в качестве текущих, не допущено включение в издержки производства затрат капитального характера;

◆ затраты правильно подразделены на прямые и косвенные;

◆ косвенные затраты распределены между видами продукции в соответствии с нормативными актами (при их наличии) и учетной политикой;

◆ качество изделий, включенных в состав готовой продукции, соответствует критериям, предъявляемым к качеству готовой продукции.

**Признаки соответствия критерию «оценка»:**

- ♦ стоимость материальных ценностей, израсходованных в производстве, включается в затраты в оценке, предусмотренной учетной политикой (согласно методам ФИФО, ЛИФО, средней себестоимости);

- ♦ стоимость горюче-смазочных материалов включается в себестоимость продукции обоснованно и по установленным нормам (особое внимание следует обратить на наличие оправдательных документов, например путевых листов);

- ♦ суммы амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов, включаемые в затраты, связаны с производством продукции;

- ♦ износ МБП включается в затраты в установленном учетной политикой размере;

- ♦ в издержки производства включаются отчисления на образование резервов предстоящих расходов и платежей в соответствии с нормативными актами и учетной политикой;

- ♦ суммы затрат на оплату труда и отчислений в фонды социального страхования, включенные в издержки производства, обоснованы и правильно исчислены;

- ♦ в издержки производства включены правильно исчисленные суммы налогов, подлежащих отнесению на себестоимость;

- ♦ порядок списания общехозяйственных затрат соответствует принятой учетной политике;

- ♦ себестоимость готовой продукции калькулируется в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию и калькулированию себестоимости, а если их нет — в соответствии с принятой учетной политикой;

- ♦ незавершенное производство оценивается в соответствии с принятой учетной политикой;

- ♦ выпуск готовой продукции оценивается в соответствии с принятой учетной политикой, проверяется правильность и обоснованность применяемых методов нормирования;

- ♦ готовая продукция на складе оценена в соответствии с принятой учетной политикой.

В качестве тестов средств контроля аудиторы могут провести следующие процедуры:

- ♦ ознакомление с применяемыми методами калькулирования себестоимости и оценка их обоснованности;

- ♦ изучение применяемой системы инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции;

- ◆ ознакомление с системой складского хозяйства, изучение и оценка системы складского учета материалов и готовой продукции;
- ◆ оценка наличия и эффективности системы мер по обеспечению сохранности материалов и готовой продукции в цехах и на складах;
- ◆ оценка наличия и эффективности системы мер по предотвращению и выявлению непроизводительных расходов;
- ◆ изучение и оценка кадровой работы (в частности, работы отдела кадров, отдела труда и заработной платы) и применяемых у экономического субъекта систем оплаты труда.

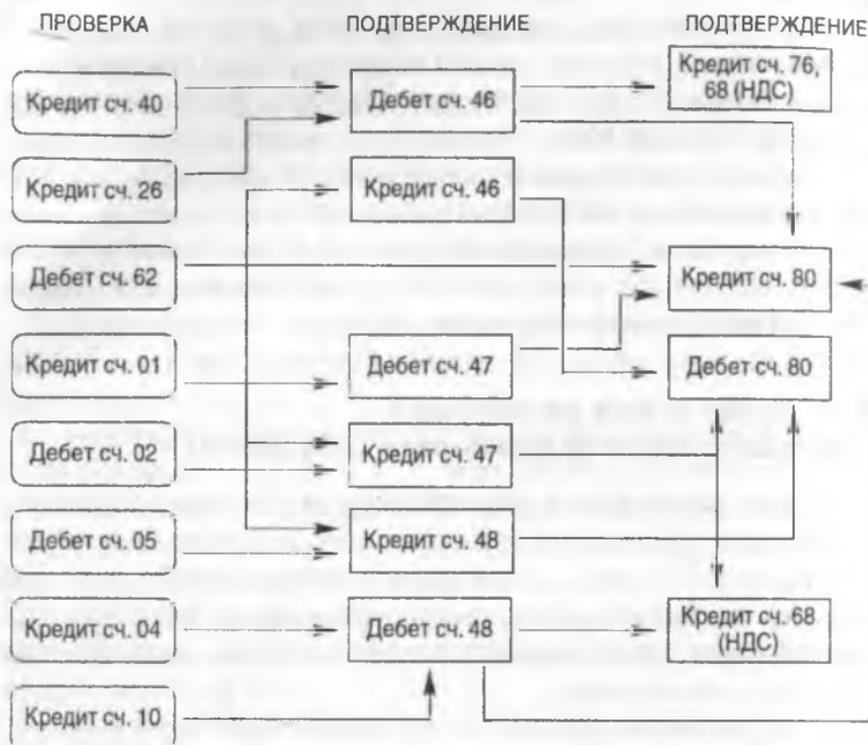
## **6.6. Аудит цикла реализации и формирования финансового результата**

*Цикл реализации и формирования финансового результата* охватывает хозяйственные операции, связанные с реализацией готовой продукции (работ, услуг), реализацией и прочим выбытием основных средств, нематериальных и прочих активов и приводящие к образованию дебиторской задолженности, а также выявление финансового результата от этих операций.

Операции этого цикла играют основную роль в формировании результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта, поэтому их достоверность весьма важна. При проверке цикла реализации аудитор, с одной стороны, располагает внутренними источниками доказательств (расчеты себестоимости реализованной продукции, накладные на отпуск готовой продукции, акты ликвидации основных средств), а с другой — смешанными источниками доказательств (счета, выставленные экономическим субъектом на оплату отгруженной продукции и акцептованные покупателями в установленном порядке), которые могут быть подтверждены сведениями, полученными от третьих сторон (подтверждение объема дебиторской задолженности). Для успешного проведения проверки рассматриваемого цикла аудитор должен иметь представление о характере и особенностях рынков сбыта продукции, выпускаемой экономическим субъектом, конкурентной ситуации на этих рынках, платежеспособности потребителей этой продукции.

Система счетов бухгалтерского учета данного цикла и взаимосвязь между ними с точки зрения достижения целей аудита показаны на рис. 6.14.

Центром аудита этого цикла является подтверждение дебета и кредита счетов 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализа-



**Рис. 6.14.** Система и взаимосвязь счетов бухгалтерского учета цикла реализации и формирования финансового результата

ция и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация и выбытие прочих активов», 80 «Прибыли и убытки». Проверке, соответственно, подвергаются корреспондирующие счета: кредит счетов 40 «Готовая продукция», 26 «Общехозяйственные расходы» (в случае списания в соответствии с учетной политикой общехозяйственных расходов в дебет счета 46), дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 01 «Основные средства», дебет счета 02 «Износ основных средств», кредит счета 04 «Нематериальные активы», дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Для проверки цикла реализации и формирования финансового результата аудитор может использовать следующие источники информации:

- ♦ договоры, которыми оформлены операции по реализации продукции, реализации и прочему выбытию прочих активов (в частности, договоры купли-продажи, мены и дарения);
- ♦ расчетные документы (в частности, счета, выставленные покупателям на оплату отгруженной продукции);

- ◆ счета-фактуры для расчетов по НДС;
- ◆ регистры бухгалтерского учета (в зависимости от принятой формы его ведения) по счетам 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов», 80 «Прибыли и убытки», 01 «Основные средства», 02 «Износ основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 68 «Расчеты с бюджетом»;

- ◆ оправдательные и первичные учетные документы, в частности, формы: № ОС-4 «Акт на списание основных средств»; № ОС-4а «Акт на списание автотранспортных средств»; № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону»; № МБ-4 «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов»; товарно-транспортные накладные; накладные на отгрузку готовой продукции.

Ниже приведены критерии правильности статей бухгалтерского учета и соответствующие утверждения, подлежащие проверке, касающиеся только операций по реализации готовой продукции. Понятно, что и остальные операции данного цикла<sup>60</sup> должны соответствовать всем установленным критериям.

***Признаки соответствия критерию «права и обязательства»:***

- ◆ все сделки по реализации продукции вытекают из условий договорных отношений, не противоречащих действующему законодательству;

- ◆ для проведения реализационных операций, подлежащих лицензированию, экономический субъект имеет все необходимые лицензии и свидетельства;

- ◆ реализуемая продукция принадлежит организации на законных основаниях;

- ◆ все операции по реализации продукции санкционированы уполномоченными лицами;

- ◆ экономический субъект имеет законные права на взыскание суммы дебиторской задолженности, отраженной в бухгалтерской отчетности;

- ◆ за авансы, полученные от покупателей, отраженные в бухгалтерской отчетности, экономический субъект обязан в будущем поставить товары;

---

<sup>60</sup> Операции по реализации работ и услуг, реализации и прочего выбытия основных средств, реализации прочих активов.

♦ организованный на предприятии процесс выставления и учета счетов-фактур для исчисления НДС соответствует требованиям нормативных документов;

♦ сумма НДС выделена отдельной строкой суммарно в договорах, счетах и счетах-фактурах.

**Признаки соответствия критерию «полнота»:**

♦ обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с покупателями и заказчиками, представляют собой полный объем реальной к взысканию задолженности за отгруженную продукцию;

♦ сумма авансов полученных отражает все суммы, которые получены до отгрузки продукции;

♦ в бухгалтерском учете и отчетности отражены все факты реализации продукции;

♦ при определении финансового результата учтена себестоимость всей реализованной продукции и сумма всех затрат, связанных с ее продажами;

♦ все операции по реализации продукции своевременно регистрируются в бухгалтерском учете;

♦ сальдо и обороты по счетам синтетического учета совпадают с сальдо и оборотами по счетам аналитического учета и в полном объеме перенесены из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и бухгалтерскую отчетность.

**Признаки соответствия критерию «точность»:**

♦ счета покупателям выставлены на основании точных расценок и с указанием точного количества и номенклатуры поставленной продукции;

♦ в бухгалтерской отчетности отражен финансовый результат, исчисленный на основании всех фактических данных;

♦ суммы, отраженные в счетах-фактурах по НДС, совпадают с суммами, значащимися в договорах, счетах и накладных;

♦ существующая у экономического субъекта система бухгалтерского учета позволяет правильно и точно исчислить налогооблагаемую базу и суммы НДС, налога на пользователей автомобильных дорог и сбора на содержание объектов социально-жилищной сферы.

**Признаки соответствия критериям «существование» и «возникновение»:**

♦ в бухгалтерском учете отражены факты реализации продукции, реально имевшие место в течение отчетного периода;

♦ величина дебиторской задолженности покупателей и заказчиков за реализованную продукцию, отраженная в бухгалтерской отчетности,

реальна и подтверждена данными тщательно проведенной инвентаризации;

- ◆ все записи в бухгалтерских регистрах произведены на основании оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями нормативных актов.

**Признаки соответствия критерию «представление и раскрытие»:**

- ◆ при отражении в бухгалтерской отчетности дебиторская задолженность должным образом классифицирована по видам, срокам погашения и реальности взыскания;

- ◆ выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете в момент перехода права собственности на реализуемую продукцию, предусмотренный условиями хозяйственных договоров, а не в зависимости от фактического погашения дебиторской задолженности, например поступления от покупателей и заказчиков денежных средств и зачета взаимных требований;

- ◆ доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, прочих активов, правильным образом классифицированы при включении в статьи отчета о прибылях и убытках;

- ◆ при различии вариантов определения выручки для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения нужно проверить, насколько четко действующая система бухгалтерского учета позволяет определить объем выручки для каждой из этих целей.

**Признаки соответствия критерию «оценка»:**

- ◆ дебиторская задолженность покупателей и заказчиков включена в бухгалтерскую отчетность в правильной оценке с учетом результатов инвентаризации задолженности на предмет реальности взыскания и с учетом созданных резервов по сомнительным долгам;

- ◆ рублевая оценка дебиторской задолженности в иностранной валюте определена в соответствии с требованиями нормативных актов, правильно и своевременно переоценивается;

- ◆ рублевая оценка дебиторской задолженности, величина которой выражена в расчетных документах в условных единицах, определена в порядке, предусмотренном нормативными актами;

- ◆ при определении финансового результата от реализации продукции себестоимость реализованной продукции списана в правильной оценке;

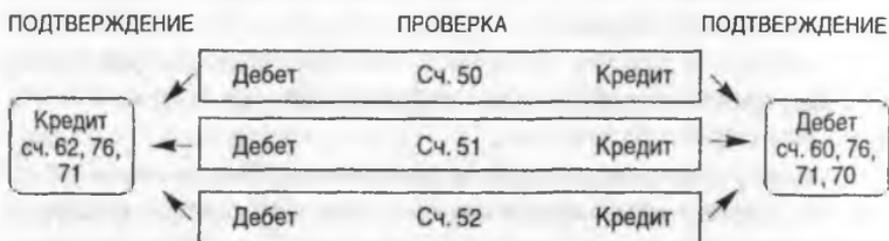
- ◆ выручка от реализации продукции отражена в бухгалтерском учете в верной оценке, совпадающей с информацией, содержащейся в первичных документах.

## 6.7. Аудит цикла оплаты

**Цикл оплаты** охватывает хозяйственные операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности путем получения (выплаты) денежных средств. В настоящее время в Российской Федерации в рамках цикла оплаты нужно проверять операции, связанные с зачетом взаимных требований, так как они широко распространены.

Безусловно, аудит цикла оплаты — один из ключевых моментов всей проверки. Часто у экономического субъекта документы, которыми оформлены кассовые и банковские операции, являются единственным достоверным источником аудиторских доказательств.

Система счетов бухгалтерского учета цикла оплаты и взаимосвязь между ними показана на рис. 6.15.



**Рис. 6.15.** Система и взаимосвязь счетов бухгалтерского учета цикла оплаты:  
→ направления проверки

Счета бухгалтерского учета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» относятся к категории проверяемых по существу. Поэтому в цикле оплаты целесообразно посредством проверки дебета и кредита счетов учета денежных средств подтверждать счета учета дебиторской и кредиторской задолженности.

Для проведения аудита цикла оплаты следует учитывать такие источники информации:

- ◆ договоры, заключенные с банками на расчетно-кассовое обслуживание;
- ◆ установленный лимит остатка денежных средств в кассе;
- ◆ договор о полной материальной ответственности кассира;
- ◆ документы о постановке на учет и обслуживание контрольно-кассовых машин;
- ◆ регистры бухгалтерского учета (в зависимости от принятой формы его ведения) по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с под-

отчетными лицами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет»;

♦ оправдательные и первичные учетные документы, в частности, счета, выставленные покупателям на оплату отгруженной продукции, банковские документы, кассовые документы, описи инвентаризаций.

Источники информации должны быть подвергнуты изучению в целях получения аудиторских доказательств по установленным критериям правильности статей бухгалтерской отчетности. Ниже приведены основные утверждения, подлежащие проверке в ходе аудита цикла оплаты.

**Признаки соответствия критерию «права и обязательства»:**

♦ денежные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат экономическому субъекту на законных основаниях;

♦ выплаты и поступления денежных средств осуществляются на законных основаниях;

♦ движение денежных средств в иностранной валюте осуществляется с соблюдением требований валютного законодательства;

♦ с кассиром заключен договор о полной материальной ответственности;

♦ операции с денежными средствами санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;

♦ лимит остатка наличных денежных средств в кассе согласован с банком и не превышает;

♦ не нарушаются законодательно установленные размеры расчетов наличными денежными средствами;

♦ расчеты с физическими лицами ведутся с применением контрольно-кассовых машин, зарегистрированных в установленном порядке;

♦ ведение кассовых операций организовано с соблюдением Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации [27];

♦ все операции имеют документальное подтверждение (документы, оформляющие операции с денежными средствами, соответствуют требованиям, установленным нормативными актами);

♦ в банковских и кассовых документах нет исправлений;

♦ обеспечено сопоставление фактов поступления денежных средств от покупателей и заказчиков в счет оплаты счетов за отгруженную продукцию, оплаты счетов поставщиков и подрядчиков и расчетов по НДС;

♦ если выручка от реализации продукции для целей налогообложения определяется по моменту оплаты, система бухгалтерского учета организована таким образом, что позволяет сопоставить факт поступления денежных средств от покупателей и заказчиков в оплату отгружен-

ных товаров с моментом начисления налогов, базой для исчисления которых является выручка от реализации продукции (работ, услуг).

**Признаки соответствия критерию «полнота»:**

- ◆ в бухгалтерской отчетности отражены все денежные средства, имеющиеся в распоряжении экономического субъекта;
- ◆ на счетах бухгалтерского учета отражены все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств;
- ◆ в бухгалтерском учете в полном объеме отражены все операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности;
- ◆ обороты и сальдо по счетам синтетического учета совпадают с оборотами и сальдо по счетам аналитического учета, правильно перенесены в Главную книгу и в бухгалтерскую отчетность.

**Признаки соответствия критерию «точность»:**

- ◆ операции зафиксированы в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета и точно перенесены в бухгалтерскую отчетность;
- ◆ при определении рублевой оценки денежных средств, выраженных в иностранной валюте, применяются правильные и точные курсы иностранных валют.

**Признаки соответствия критериям «существование» и «возникновение»:**

- ◆ остатки по счетам денежных средств, отраженные в бухгалтерском балансе, характеризуют реальные денежные средства, находящиеся в распоряжении экономического субъекта;
- ◆ остатки денежных средств в кассе и на счетах в банках подтверждены результатами тщательно проведенной инвентаризации и согласованы с банками;
- ◆ отраженные в бухгалтерском учете операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности, действительно совершены в отчетном периоде (особое внимание следует уделить определению фактических дат зачета взаимных требований);
- ◆ все операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности, поступлению и выплате денежных средств документально оформлены.

**Признаки соответствия критерию «представление и раскрытие»:**

- ◆ при включении в бухгалтерскую отчетность денежные средства классифицированы правильно;
- ◆ раскрыта информация о денежных средствах в иностранной валюте;

- ◆ при составлении бухгалтерской отчетности раскрыта информация о денежных средствах в национальной и иностранных валютах, на свободное использование которых существуют ограничения (например, денежные средства на счетах в банках, потерпевших банкротство);

- ◆ операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств, погашением дебиторской и кредиторской задолженности, должным образом классифицированы и идентифицированы при отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

**Признаки соответствия критерию «оценка»:**

- ◆ денежные средства представлены в бухгалтерской отчетности в правильной оценке;

- ◆ операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности в национальной и иностранной валютах, отражены в бухгалтерском учете в правильной и точной оценке;

- ◆ рублевая оценка денежных средств в иностранной валюте определена в установленном нормативными документами порядке; переоценка денежных средств в иностранной валюте производится своевременно и правильно.

В рамках аудита цикла оплаты аудитор может провести следующие тесты средств контроля:

- ◆ изучить применяемый порядок инвентаризации денежных средств в кассе;

- ◆ ознакомиться с организацией ведения кассовых операций, порядком инкассации выручки, в том числе на предмет возможного возникновения злоупотреблений;

- ◆ изучить порядок сверки расчетов с дебиторами и кредиторами и порядок их погашения.

\*\*\*

Мы рассмотрели общую логику аудита основных циклов хозяйственных операций. По завершении аудиторских процедур в отношении циклов хозяйственных операций аудитор должен проанализировать всю совокупность полученных аудиторских доказательств и оценить масштаб охвата счетов бухгалтерского учета проведенными процедурами. Если, по мнению аудитора, проверкой было охвачено недостаточное число счетов бухгалтерского учета, следует протестировать обороты и сальдо счетов по существу. Затем нужно агрегировать полученные доказательства на уровень счетов бухгалтерского учета и сопоставить результаты с показателями бухгалтерской отчетности. После этих процедур аудитор формирует мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

## Приложение 6.1

### Структура сегментов аудита при пообъектном подходе к его проведению

1. Аудит учредительных документов, формирования уставного капитала и расчетов с учредителями.
2. Аудит учета основных средств.
3. Аудит учета нематериальных активов.
4. Аудит учета производственных запасов.
5. Аудит учета затрат на производство.
6. Аудит учета готовой продукции и ее реализации.
7. Аудит денежных средств и денежных документов.
  - 7.1. Аудит учета кассовых операций.
  - 7.2. Аудит операций по расчетному счету.
  - 7.3. Аудит операций по валютному счету.
  - 7.4. Аудит операций по прочим счетам в банках.
  - 7.5. Аудит учета денежных документов.
  - 7.6. Аудит учета средств в пути.
  - 7.7. Аудит краткосрочных финансовых вложений.
8. Аудит расчетов.
  - 8.1. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.
  - 8.2. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками.
  - 8.3. Аудит расчетов по претензиям и авансам полученным.
  - 8.4. Аудит расчетов с бюджетом.
  - 8.5. Аудит расчетов по внебюджетным платежам.
  - 8.6. Аудит расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
  - 8.7. Аудит расчетов с подотчетными лицами.
  - 8.8. Аудит расчетов по прочим операциям с персоналом.
  - 8.9. Аудит расчетов по прочим дебиторам и кредиторам.
  - 8.10. Аудит учета расчетов по совместной деятельности.
9. Аудит соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда.
10. Аудит учета финансовых результатов и их использования.
11. Аудит учета капитала и резервов.
12. Аудит учета кредитов и займов.

### **7.1. Работа аудитора на завершающем этапе аудита**

Завершение аудита имеет не меньшее значение, чем предыдущие этапы аудиторской проверки. На этом этапе аудитор должен на базе обобщения всей полученной в ходе проверки информации сформировать свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, документально оформить это мнение и передать его экономическому субъекту в виде итоговых документов — «Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» и «Аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности».

Поскольку целью аудита является подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторское заключение, письменная информация аудитора руководству экономического субъекта и весь аудиторский файл должны быть подготовлены таким образом, чтобы служить подтверждением объективности и обоснованности мнения аудиторской организации (аудитора).

#### **Документирование завершающего этапа аудита**

Этап завершения работ и формирования мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должен быть тщательно подготовлен, а результаты этого этапа подлежат **обязательному документированию**. В противном случае все усилия по планированию и проведению аудиторской проверки могут оказаться напрасными. Именно итоговые документы позволяют заинтересованным лицам экономического субъекта и внешним пользователям судить о качестве проведенной аудиторской организацией проверки.

На завершающем этапе следует закончить документирование процесса аудита, обобщить полученную информацию, систематизировать выявленные отклонения (нарушения) в порядке ведения бухгалтерского учета от требований нормативных документов таким образом, чтобы можно было сформировать объективное мнение о достоверности отчетности и подготовить логичные, хорошо структурированные, обобщенные итоговые документы аудиторской проверки.

Наряду с итоговыми документами проверки (аудиторским заключением и письменной информацией аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита) нужно поместить в аудиторский файл: акты выполненных работ и копии счетов-фактур, выставленных экономическому субъекту; таблицы учета рабочего времени; протоколы переговоров с экономическим субъектом; переписку с ним по поводу замечаний аудиторов; бланк незавершенных дел (нерешенных вопросов), изучая который руководитель проверки сможет контролировать состояние этих дел (вопросов) и этап выполнения незаконченных мероприятий, а также их влияние на окончательное мнение аудиторской организации (аудитора).

Аудиторские услуги зачастую оплачиваются в соответствии с затраченным временем и возможны конфликты с клиентом по этому вопросу. Для предотвращения таких конфликтов рекомендуется разработать порядок подписания и согласования таблиц учета рабочего времени. Еще на этапе преддоговорной работы клиент в письменной форме должен назначить сотрудника, уполномоченного на подписание таблиц и решение возникающих вопросов. В приложении 7.1 приведена одна из возможных форм табеля учета рабочего времени. Следует также согласовать периодичность составления и подписания графика, оговорить порядок учета времени, отработанного аудиторами вне офиса клиента<sup>61</sup>.

Иногда аудитор по объективным причинам не может проверить в один прием все первичные документы экономического субъекта, касаю-

---

<sup>61</sup> Например, можно оговорить с клиентом (и зафиксировать в договоре), что аудиторская организация потребует оплатить все время, отработанное ее сотрудниками в офисе клиента (на глазах у персонала клиента), и еще 20% фактически отработанного времени (резерв на работу аудиторов вне офиса клиента: дооформление аудиторских файлов, подготовку итоговых документов аудита, совещания, согласования, внутренние консультации, внутренние проверки качества работы и т.п.). Можно выставлять клиенту к оплате только часы, отработанные в его офисе, но тогда руководителю аудиторской организации следует иметь в виду, что реальное время, затраченное на аудит, неизбежно будет больше времени, проведенного у клиента.

щиеся определенного раздела учета, и сразу же высказать свое мнение по этому разделу. Например, после того как были направлены запросы на подтверждение сальдо в банк, обслуживающий экономического субъекта, или запросы его дебиторам, следует дожидаться от них ответов. Нередко в ходе проверки экономический субъект несвоевременно предоставляет аудитору все запрошенные документы, например под тем предлогом, что папка в сейфе, а сотрудник, который может ее достать, появится только завтра. Аудитору важно не забыть, что для завершения работы следует получить в срок ответы на подобные вопросы. В приложении 7.2 приведен достаточно простой по форме бланк, который позволяет вести учет таких вопросов (нерешенных дел). В одну из граф бланка записывают незавершенные дела, а в другой графе указывают, кто и когда завершил это дело (дату и подпись можно ставить в той же графе), со ссылкой на рабочий документ, в котором отражен ход решения перечисленных вопросов (завершения дел).

Для подготовки аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудитору следует определить суммарные отклонения данных представленной экономическим субъектом бухгалтерской отчетности от значений, которые аудитор считает правильными. В этих целях в отдельном бланке необходимо обобщить все отклонения, обнаруженные в ходе аудиторской проверки и не устраненные экономическим субъектом при составлении бухгалтерской отчетности (в приложении 7.3 рекомендуется форма бланка «Таблицы обнаруженных отклонений»). Во второй части бланка следует построчно записывать обнаруженные и спрогнозированные аудитором (при распространении результатов выборочной проверки) искажения учета и отчетности, указывать, с чем согласился или что смог исправить клиент в оперативном порядке, классифицировать оставшиеся искажения по группам (активы, пассивы и т.п.). Итоги второй части бланка переносятся для дальнейшего анализа в его первую часть. Нужно отдельно учитывать искажения в форме завышения и занижения значений соответствующих показателей. В одних случаях с точки зрения достоверности бухгалтерской отчетности такое взаимное погашение ошибок может быть сочтено приемлемым, в других случаях оно недопустимо. В большинстве случаев ошибки и искажения в бухгалтерском учете имеют достаточно определенную тенденцию либо к завышению, либо к занижению в зависимости от неписаных правил, которые применяет главный бухгалтер экономического субъекта.

Целесообразно в отдельном бланке записывать наиболее серьезные замечания, касающиеся нарушений при совершении финансово-

хозяйственных операций требований законодательных нормативных актов, установленных правил бухгалтерского учета и т.д. Очевидно, что обобщение выявленных отклонений и нарушений станет более эффективным, если такие факты будут регистрироваться и отбираться не только по завершении, но и на протяжении всего процесса аудита.

Вывод о характере аудиторского заключения<sup>62</sup>, оформляемого по итогам аудиторской проверки, формируется по данным анализа обобщенной информации о выявленных замечаниях и отклонениях, значения которых сравнивают с уровнем существенности<sup>63</sup>, установленным для конкретной проверки, а характер этих отклонений — с критериями, принятыми в аудиторской организации.

Как мы уже говорили, внутрифирменный контроль качества проводимого аудита требует, чтобы получаемая в ходе аудита информация постоянно проверялась и перепроверялась.

Внутренние проверки качества аудита можно условно разбить на три типа (уровня):

- 1) подробная;
- 2) промежуточная;
- 3) обзорная.

Дальнейшие действия аудиторов на этапе завершения аудита рассмотрим в контексте этих трех типов внутренних проверок качества аудита.

### **Подробная внутренняя проверка качества аудита**

*Подробная внутренняя проверка качества аудита* включает детальное изучение сотрудником, руководящим рядовыми исполнителями, всех рабочих документов, подготовленных ими. Проверка этого типа включает детальное изучение всех проведенных процедур, сделанных расчетов, выводов и заключений. Как правило, подобную проверку осуществляет старший аудитор, контролирующий работу подчиненных ему ассистентов, или руководитель проверки, который контролирует работу старшего аудитора. Цель подробной проверки — установление того, что выполнены все пункты общего плана аудита, а по итогам проведения аудиторских процедур рядовые исполнители сделали правильные выводы.

<sup>62</sup> Формы аудиторского заключения рассмотрены на с. 458—464.

<sup>63</sup> Влияние на выводы аудитора отклонений выявленных ошибок от установленно-го уровня существенности рассмотрено в пункте 4.2 «Существенность».

Проверяющий должен убедиться в том, что:

- ◆ план и программа аудита полностью выполнены, на программе аудита стоят пометки и подписи, подтверждающие ее завершение;
- ◆ размер аудиторской выборки определен исполнителем правильно;
- ◆ цели аудиторских процедур (категории получаемых аудиторских доказательств) достигнуты по каждому этапу работы;
- ◆ результаты аудиторских процедур соответствуют сделанным выводам;
- ◆ оформление рабочих документов соответствует правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутренним стандартам данной аудиторской организации;
- ◆ арифметически проверены бухгалтерские и экономические расчеты клиента, а также все расчеты, проводимые командой аудиторов;
- ◆ в необходимых случаях получены подтверждения обязательств клиента, на основе которых производились расчеты;
- ◆ руководству аудиторской организации сообщено о тех вопросах, которые аудиторы обнаружили, но не смогли самостоятельно решить с сотрудниками бухгалтерии клиента.

Необходимо убедиться, что количество информации, занесенной в аудиторский файл, достаточно, но не избыточно. Если по конкретной области аудита в выборку попали доказательства об искажении отчетности, общая сумма которых превышает запланированный уровень существенности, то обычно нет необходимости дополнительно увеличивать число проверяемых элементов ради поиска необнаруженных искажений. Однако если какая-либо область аудита не содержит выявленных искажений, то нецелесообразно специально выискивать их. В обоих случаях это не приведет к сколь бы то ни было позитивному результату для аудиторской организации, а иногда может даже ухудшить отношения с клиентом.

Рекомендуется применять гибкий подход к аудиту. Следует оценить грамотность действий исполнителей. Если они в ходе проверки обнаружили ошибки, то необходимо выяснить, следовало ли исполнителям искать дополнительные ошибки в учете, требовалось ли изменять объем аудита или применять другие аудиторские процедуры, было ли необходимо просить о внесении изменений в план и программу аудита и какую линию поведения избрали исполнители.

Хотя эта глава посвящена завершающей стадии аудита, нужно сказать, что подробные проверки должны в основном проводиться в ходе аудита. Лучше всего, если по окончании каждого рабочего дня или

по завершении работ на каждом логически обособленном участке проверки каждый аудитор, имеющий подчиненных, будет просматривать полученные ими результаты. Конечно, идеально аудит проходит нечасто. Крайне важна подробная проверка аудиторского файла и документов клиента сразу по завершении основной части аудита. При такой проверке часто обнаруживаются ошибки или погрешности в работе исполнителей. Обычно для исправления таких ошибок желательно повторно обратиться к первичным документам либо обсудить отдельные вопросы с клиентом.

Как мы уже отмечали, рассматривая вопросы документирования, практически все бланки рабочей документации аудитора содержат такие реквизиты, как подпись исполнителя и подпись проверяющего. Проверяющий обязан подтвердить своей подписью факт проверки каждого рабочего документа и то, что проведенная подчиненным аудиторская процедура и оформление рабочего документа отвечают требованиям, перечисленным выше. Желательно не подписывать документы формально, поскольку впоследствии в случае обнаружения ошибок проверяющий будет нести за них ответственность.

Если замечаний по работе исполнителя и ее оформлению у проверяющего много, их можно готовить на отдельных листках бумаги (например, на небольших цветных вклейках-закладках к страницам, где обнаружены искажения). В соответствии с распространенной практикой международных и крупных российских аудиторских фирм такие листки с замечаниями не считаются входящими в число рабочих документов аудитора и по мере устранения исполнителем ошибок листки разрешается уничтожать.

В ходе подробной проверки руководители анализируют замечания аудиторов и заносят их в бланк, где приводятся вопросы для письменной информации аудитора<sup>64</sup>. Важные вопросы следует фиксировать в бланке, отражающем проблемы, возникающие в ходе аудита, для разрешения которых требуется участие руководителя аудиторской организации (приложение 7.4). К таким вопросам, например, относятся:

- ◆ перспективы подготовки по результатам аудита отрицательного аудиторского заключения;

---

<sup>64</sup> Более подробно содержание бланка и порядок работы с ним рассмотрены в пункте, посвященном подготовке письменной информации руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

- ◆ претензии клиента к качеству работы аудиторов и их выводам по итогам работы;
- ◆ создание клиентом препятствий нормальной работе аудиторов (отказ предоставить документы для проверки и т.п.);
- ◆ нарушение клиентом согласованного порядка оплаты аудита;
- ◆ оказание клиентом давления на аудиторов, попытки их запугивания или подкупа.

Порядок дальнейшей работы с бланком из приложения 7.4 освещен ниже.

Напомним, что руководитель аудиторской проверки должен незамедлительно информировать руководство аудиторской организации обо всех важных вопросах, возникающих в процессе аудита, для принятия соответствующих мер.

После подробной внутренней проверки аудиторский файл следует хорошо оформить: все необходимые рабочие документы подобрать, все необходимые реквизиты на них заполнить, страницы пронумеровать, в документах при необходимости дать перекрестные ссылки, на соответствующих страницах проставить подписи исполнителей и проверяющих.

Тем не менее по завершении подробной внутренней проверки руководитель аудита обычно поручает старшему аудитору (наиболее опытному из старших аудиторов, если с клиентом работали несколько старших аудиторов) завершить оформление аудиторского файла. Старший аудитор просматривает файл и при необходимости поручает другим участникам проверки устранить неточности. Затем старший аудитор заполняет бланк «Анкета старшего аудитора по завершении проверки» (приложение 7.5) и передает аудиторский файл руководителю проверки для промежуточной внутренней проверки качества аудита.

В пункте 14 бланка из приложения 7.5 необходимо ответить на вопрос о том, были ли подготовлены и переданы руководству аудиторской организации характеристики на специалистов, проходящих испытательный срок, ассистентов аудитора и стажеров. Примерная форма бланка, предназначенного для оценки таких специалистов, приведена в приложении 7.6. Бланк заполняется по аналогии с бланком аттестационного листа (см. приложение 4.13).

### **Промежуточная внутренняя проверка качества аудита**

*Промежуточная внутренняя проверка качества аудита* проводится в том случае, когда подробная внутренняя проверка документов уже осуществлена. Основная задача промежуточной внутренней про-

верки — анализ выводов и заключений, ключевых областей аудита, а также профессиональных суждений старшего аудитора относительно спорных и неоднозначных случаев аудита. К такой проверке обычно прибегают руководители проверок, когда старший аудитор уже провел подробную внутреннюю проверку.

Целью данной проверки является обеспечение уверенности в том, что подробная внутренняя проверка проведена в соответствии с вышеизложенными требованиями и сделанные по ее результатам выводы документально подтверждены содержимым аудиторского файла.

Проверяющий в ходе промежуточной внутренней проверки должен подтвердить следующие факты:

- ◆ аудиторский файл содержит достаточное количество аудиторских доказательств, необходимых для обоснования сделанных выводов;
- ◆ аудит проведен в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутрифирменных стандартов аудита в должном объеме и соответствует намеченной программе и плану аудита;
- ◆ мнения и оценки, приведенные в аудиторском файле, соответствуют выводам предполагаемого аудиторского заключения;
- ◆ бухгалтерская отчетность экономического субъекта, достоверность которой подтверждается в ходе аудита, по форме и содержанию соответствует требованиям действующего законодательства.

Промежуточную проверку целесообразно проводить методом «от общего к частному», а не наоборот. Проверяющий отталкивается от замечаний и выводов, сделанных в ходе аудита, и пытается убедиться в том, что данные соображения обоснованы и хорошо аргументированы материалами аудиторского файла.

Аудиторский файл, подвергающийся промежуточной проверке, уже детально изучен старшим аудитором, поэтому руководитель аудиторской проверки может в определенной мере положиться на работу, выполненную до него. Тем не менее необходимо проверить большую часть рабочих документов аудита на предмет их подтверждения первичными документами экономического субъекта и внимательно изучить все документы, повлиявшие на подготовку бухгалтерской отчетности или на ход аудита. Руководитель проверки при просмотре файла должен удостовериться в том, что все факты, послужившие основанием для оговорок в аудиторском заключении, и все замечания, упоминаемые в аудиторском заключении, легко отследить до тех рабочих документов, из которых видно, кто из аудиторов, почему и каким образом сделал такие замечания, на основании каких первичных документов клиента и т.п.

Руководитель проверки при выполнении данной работы должен быть готов постоянно задавать себе, например, такие вопросы: какие процедуры, не предусмотренные общим планом и программой аудита, следовало бы провести, но они проведены не были, и по какой причине; был ли объем проведенных процедур достаточным для данной области аудита; удовлетворяет ли объем выборки требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутрифирменным стандартам нашей аудиторской организации?

Поскольку руководитель проверки рассматривает результаты аудита с более общих позиций, чем старший аудитор, особое внимание при промежуточной внутренней проверке нужно уделить следующим моментам:

- ♦ отследить выполнение всех программ аудита и проверить, подтверждены ли они конкретными аудиторскими процедурами и тестами; убедиться в том, что программы не отмечены как невыполненные;

- ♦ удостовериться, что даны ответы на все нерешенные вопросы, помеченные ранее; принять необходимые меры, если какие-то из пунктов до сих пор не выполнены;

- ♦ попытаться на уровне промежуточной проверки ответить на вопросы, отмеченные в перечне важных вопросов (приложение 7.4); принять решение о вынесении нерешенных вопросов на уровень руководства аудиторской организации;

- ♦ установить разницу между плановыми и фактическими затратами времени на аудит; провести соответствующую сверку по каждому разделу аудита и по всей проверке; особенно внимательно изучить обоснования расхождений между плановыми и фактическими показателями;

- ♦ выяснить, в какой мере работа распределялась в плановом порядке между специалистами и с чем связано перераспределение функций, если оно произошло; попутно убедиться в том, насколько точно в ходе аудита соблюдался его общий план;

- ♦ убедиться, что в рабочих документах файла логично и последовательно отражены данные, полученные при изучении деятельности клиента, раскрыта информация по каждому разделу аудита, а не просто содержатся свидетельства бессистемного механического выполнения аудиторских процедур;

- ♦ удостовериться, что по результатам каждой аудиторской процедуры сделаны выводы и что эти выводы соответствуют объему и результатам проведенных аудиторских процедур;

♦ убедиться, что рабочие документы файла дают достаточные доказательства для подтверждения проведенного аудита и не требуется дополнительных устных пояснений.

Если по результатам промежуточной внутренней проверки проверяющий делает вывод о несоответствии содержания файла рабочих документов правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным стандартам аудиторской организации, то он возвращает файл старшему аудитору и другим исполнителям на устранение замеченных недостатков и на проведение повторной подробной внутренней проверки качества аудита.

Как и в случае с подробной проверкой, промежуточная проверка должна проводиться как можно раньше. Очевидно, что промежуточная проверка не может предшествовать подробной, но желательно, чтобы руководитель проверки завершил хотя бы предварительную часть промежуточной проверки еще в ходе аудита. По причинам, указанным выше для подробной проверки, промежуточную проверку также желательно начать в офисе клиента.

Руководитель проверки должен подписать все бланки рабочей документации, где его подпись предусмотрена. Обычно он подписывает документы планирования аудита, а также все документы, которые содержат выводы по результатам аудита отдельных разделов бухгалтерского учета. Свои замечания по обнаруженным ошибкам и упущениям исполнителей работы он может зафиксировать в письменной форме. Исправление замеченных ошибок обычно заключается во внесении исполнителями изменений и дополнений в рабочие документы проверки и создании дополнительных рабочих документов.

Если руководитель проверки удовлетворен качеством аудиторского файла, он заполняет бланк «Анкета руководителя проверки» (приложение 7.7) и передает аудиторский файл куратору проекта.

## **Обзорная внутренняя проверка качества аудита**

*Обзорная внутренняя проверка качества аудита* проводится только после завершения промежуточной проверки. Обзорная проверка в меньшей степени касается конкретных вопросов аудита и в большей — основных выводов группы аудиторов, осуществлявших аудит. Цель этой проверки заключается в том, чтобы лицо, ставящее свою подпись под аудиторским заключением, делало это осознанно и обоснованно.

Обзорный проверяющий в отличие от предыдущих проверяющих должен быть в состоянии просмотреть и оценить в общем бухгалтерскую

отчетность клиента, достоверность которой должна подтвердиться или не подтвердиться в ходе аудита. Он должен убедиться, что руководитель проверки и старший аудитор выполнили на предыдущих стадиях всю работу, которую им надлежало выполнить. Подобная убежденность может быть достигнута, если проверяющий начнет свою работу с просмотра общего плана аудита и бланка перечня важных вопросов и документов, комментирующих их. Он также должен изучить все особенности проведенного аудита и их возможное существенное влияние на аудиторское заключение и финансовую отчетность клиента. Ему нужно определить, какие вопросы из упомянутого перечня можно урегулировать, прежде чем будет подписано аудиторское заключение. Как и проверяющий промежуточной внутренней проверки, обзорный проверяющий должен просмотреть рабочие документы по тем областям аудита, которые недостаточно проработаны.

Как и при всех остальных внутренних проверках, время, необходимое на общий обзор аудиторского файла, зависит от множества факторов. Можно проводить обзорную проверку непосредственно в ходе аудита у клиента или в процессе подготовки аудиторского заключения после непосредственной проверки бухгалтерских документов. Наилучший вариант решения данной проблемы: представитель руководства аудиторской организации непосредственно наблюдает за ходом аудита, высказывает свои замечания и пожелания и выборочно просматривает подготавливаемые рабочие документы; полностью обзорная проверка осуществляется только тогда, когда файл уже подготовлен, все программы аудита выполнены и предварительные выводы, зафиксированные в письменной форме, подписаны уполномоченными на то лицами.

Общая проверка обычно проводится лицом, которое по ее завершении вместе с руководителем аудита подпишет анкету руководителя проверки. Если аудиторский файл подготовлен должным образом, то задачей проверяющего является только составление нескольких дополнительных документов.

Если файл содержит заполненный бланк перечня важных вопросов, то проверяющий должен прокомментировать каждый его пункт и, возможно, добавить свои пункты. Как правило, вопросы, возникающие в процессе аудита, разрешаются по ходу его завершения.

Иногда у аудиторов возникают вопросы, которые могут быть решены только вышестоящими представителями аудиторской организации. Конечно, в первую очередь речь здесь идет о намерении аудиторов дать

экономическому субъекту неблагоприятное для него аудиторское заключение. Вопросы из перечня важных вопросов должны быть прокомментированы со ссылками на рабочие документы, подтверждающие их возникновение. Тогда бланк перечня можно использовать при разработке повестки дня для переговоров с клиентом. Лицо, которое занимается решением проблемных вопросов, должно зафиксировать в этом бланке суть возникших вопросов, предполагаемый характер и объем дополнительной аудиторской работы, которая может потребоваться для ответов на них.

В аудиторском файле необходимо отразить ход переговоров с представителями экономического субъекта, перечислить лиц, принимавших в них участие, и указать, какие приняты решения. Дополнительные аудиторские процедуры, проведенные по решению руководителей проверки и аудиторской организации, должны быть задокументированы и приобщены к материалам файла в обычном порядке, а в перечне важных вопросов должны содержаться ссылки на эти рабочие документы и необходимые комментарии. Все это является необходимым условием для того, чтобы аудит мог считаться завершенным и могло быть подписано официальное аудиторское заключение.

В конечном счете за проведенный аудит отвечает именно руководитель аудиторской организации. Поэтому он должен проверять аудиторский файл настолько тщательно, насколько сам сочтет необходимым, разумеется, в рамках правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутрифирменных стандартов. При проверке аудиторского файла он должен принимать в расчет опытность персонала, сложность проведенного аудита и т.п. Перед подписанием аудиторского заключения руководителю аудита в обязательном порядке надлежит проверить следующее:

- ◆ проанализированы ли выводы по всем основным разделам аудиторской проверки;
- ◆ подписаны ли проверяющими предыдущих внутренних проверок все необходимые бланки;
- ◆ прояснены ли все нерешенные вопросы;
- ◆ привлечен ли в случае разногласий относительно выводов по результатам аудита авторитетный специалист аудиторской организации, не принимавший участия в данном аудите (свежий взгляд на проблему);
- ◆ оформлена ли должным образом бухгалтерская отчетность экономического субъекта, которую следует приложить к аудиторскому заключению.

Помимо основной цели внутренних проверок качества (повышение надежности выводов, получаемых по результатам аудита) существуют дополнительные цели проверки аудиторского файла, которые применимы для всех трех типов (уровней) проверки, указанных выше.

К дополнительным целям относятся:

- ◆ оценка эффективности работы и повышения квалификации сотрудников, принимавших участие в аудите;
- ◆ пополнение и обновление знаний проверяющего о деятельности экономического субъекта;
- ◆ определение способов, при помощи которых последующий аудит данного экономического субъекта может быть проведен более эффективно и экономично с точки зрения затрат времени и сил.

В заключение следует сделать два замечания.

1. При аудите, который не требовал больших затрат ресурсов и времени, проводился небольшой бригадой аудиторов или небольшими аудиторскими организациями, все три вышеописанных уровня (типа) внутренней проверки могут объединяться, поскольку их может, по сути дела, осуществлять один и тот же проверяющий.

2. В крупных аудиторских организациях помимо трех указанных типов проверок могут проводиться и другие, а также использоваться дополнительные средства внутреннего контроля качества аудита, например:

- ◆ может быть создано специальное подразделение аудиторской организации, которое занимается проверкой аудиторских файлов (на сплошной либо выборочной основе) или, например, результатов работы аудиторов, завершившейся положительным аудиторским заключением, проверяются выборочно, а остальных — сплошным образом;

- ◆ может быть назначен освобожденный от других поручений сотрудник, который контролирует качество аудиторских файлов;

- ◆ может быть установлено, что руководители аудита проверяют аудиторские файлы, подготовленные другими сотрудниками той же квалификации.

Во всех случаях по аналогии с бланками приложений 7.5 и 7.7 могут быть разработаны аналогичные бланки. Аудиторские организации вправе делать это самостоятельно в целях повышения надежности выводов аудиторов.

## 7.2. Общие требования к составлению аудиторского заключения

Все предпринимаемые аудитором в ходе обязательной аудиторской проверки действия ориентированы на достижение одной цели — формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Такое мнение оформляется соответствующим аудиторским заключением. Подготовка аудиторского заключения — итог всей работы аудитора. В аудиторском заключении в сжатой форме приводится информация о действиях аудитора в ходе проверки и о выводах, к которым он пришел в результате проведенных исследований. Поэтому, с точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности, именно аудиторское заключение является продуктом деятельности аудитора, его визитной карточкой (рис. 7.1).

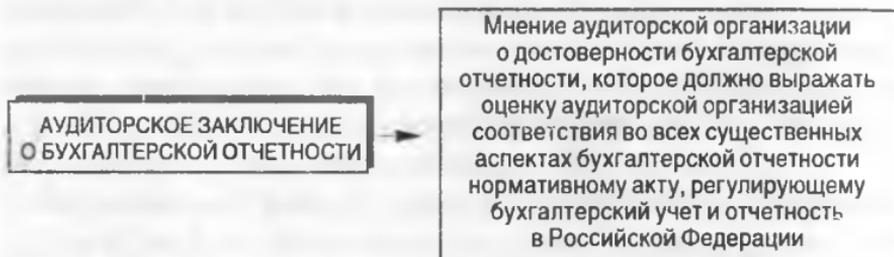


Рис. 7.1

### Порядок подготовки аудиторского заключения

Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, должна быть понятна неограниченному кругу потенциально заинтересованных в ней субъектов. Такая информация должна быть подготовлена в единообразной форме, поскольку экономические субъекты постоянно сталкиваются с необходимостью принятия управленческих решений, базой для которых являются результаты анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности потенциальных партнеров. Такие показатели берут в первую очередь из бухгалтерской отчетности. Об их достоверности судят по **аудиторскому заключению о бухгалтерской отчетности**. Независимо от того, какой аудиторской организацией подготовлено аудиторское заключение, содержащаяся в нем информация должна поддаваться однозначной трактовке. Таким образом, существует объективная необходимость единообразного порядка составления и подготовки аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторское заключение по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности начиная с 1996 г. должно составляться в соответствии с требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» [54]. Важность данного документа для аудиторской практики сложно переоценить. Это правило (стандарт) конкретизирует положения Временных правил аудиторской деятельности и регламентирует широкий круг вопросов, связанных с подготовкой аудиторского заключения: его назначение, виды, форму, структуру, содержание, технические требования к оформлению, порядок комплектации, подписания и передачи пользователям.

Как при подготовке, так и при использовании аудиторского заключения важно иметь четкое представление о его назначении. В соответствии с правилом (стандартом) аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской организации о достоверности этой отчетности. Аудиторское заключение не может рассматриваться в каком-либо ином смысле, отличном от «мнения», например, как истина в последней инстанции или не подлежащий обжалованию приговор.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно быть оценкой аудиторской организацией соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, т.е. в первую очередь — Закону о бухгалтерском учете [7]. В соответствии с рассматриваемым правилом (стандартом) это мнение не может трактоваться экономическим субъектом или заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе, например, как мнение о достоверности данных налоговых деклараций или данных о стабильном финансовом положении экономического субъекта.

Эти на первый взгляд очевидные утверждения не являются аксиоматическими. Во-первых, существуют объективные различия, обусловленные задачами бухгалтерской отчетности и аудита. Так, во многих странах законодательно закреплено, что бухгалтерский учет и отчетность должны отражать финансовое положение экономических субъектов. В таких условиях мнение аудиторской организации правомерно трактовать как оценку достоверности отражения финансового положения экономического субъекта. Это несколько больше, чем дают и могут дать сегодня российский бухгалтерский учет, отчетность и аудит для принятия обоснованных экономических решений, которые не нацелены

на формирование прогнозных показателей. Для оценки же финансового положения экономического субъекта существенную роль играет анализ будущих событий. Если, например, в следующем за отчетным периоде экономический субъект начнет выплату больших сумм процентов по долгосрочным кредитам или облигациям, возникнут обязательства по искам, которые в отчетном периоде еще находились «в производстве». Если аудитор сможет предвидеть серьезные штрафы и пени налоговых органов в ближайшем будущем, то финансовое положение экономического субъекта может предстать не таким блестящим, как это выглядит по результатам отчетного периода, подвергнувшегося аудиту.

Нельзя не учитывать также специфику этапа становления российского аудита: несмотря на заметный прогресс в понимании целей и сущности аудита, некоторые аудиторские организации и заинтересованные пользователи пытаются трактовать назначение аудиторского заключения, опираясь на субъективное мнение и интересы текущего момента.

Ниже мы более подробно изучим структуру аудиторского заключения и возможные виды аудиторского заключения. Сейчас перечислим ряд формальных моментов, связанных с подготовкой аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке. Стоимостные показатели в нем должны быть выражены в валюте Российской Федерации (рублях). Исправления не допускаются.

Аудиторское заключение в целом должно быть собственноручно в установленном порядке подписано уполномоченными лицами аудиторской организации. В случаях, предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются соответствующими печатями. Во избежание злоупотреблений и подлогов можно ввести процедуру подписания сторонами каждой страницы аудиторского заключения.

Аудиторская организация обязана передавать аудиторское заключение только экономическому субъекту. Согласованное количество экземпляров аудиторского заключения установленной комплектации передается экономическому субъекту в обусловленные сторонами сроки. Обязанности по дальнейшему «распространению» аудиторского заключения возлагаются на экономического субъекта.

Аудиторское заключение является **основным итоговым документом аудиторской проверки**. Очевидно, что в аудиторском файле должны храниться оригинальные экземпляры аудиторского заключения в комплектации, аналогичной комплектации экземпляров, переданных

экономическому субъекту. На хранящихся в делах аудиторской организации экземплярах должны присутствовать все необходимые подписи и печати, в том числе подписи уполномоченных лиц экономического субъекта, подтверждающие получение аудиторского заключения.

### **Структура аудиторского заключения**

Независимо от характера сформированного по результатам проверки мнения, аудиторское заключение должно составляться с соблюдением формы, структуры и содержания, установленных нормативными актами. К таким актам относятся Временные правила аудиторской деятельности [8, п. 18] и правило (стандарт) [54], конкретизирующее порядок применения положений Временных правил.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей:

1) вводной («Аудиторское заключение»), содержащей общие сведения об аудиторской организации;

2) аналитической («Отчет аудиторской организации»), адресуемой исполнительному органу экономического субъекта и представляющей отчет аудиторской фирмы об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдении экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций;

3) итоговой («Заключение аудиторской организации»), адресуемой учредителям (участникам) экономического субъекта и представляющей мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

К аудиторскому заключению в обязательном порядке должна прилагаться бухгалтерская отчетность, в отношении которой проводился аудит.

Правилom (стандартом) [54] регламентируется состав информации, подлежащей в обязательном порядке раскрытию в каждой части аудиторского заключения. Этот вопрос рассмотрен в пункте «Структура и содержание безусловно положительного аудиторского заключения» данной главы.

В связи с тем что аналитическая и итоговая части аудиторского заключения содержат информацию разной степени конфиденциальности и адресованы различным группам пользователей — исполнительному органу экономического субъекта и учредителям (участникам) экономического субъекта, аудиторская организация должна представить экономическому субъекту аудиторское заключение в следующей комплектации:

♦ не менее одного первого сброшюрованного со сквозной нумерацией экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита;

♦ не менее одного первого сброшюрованного со сквозной нумерацией экземпляра в составе вводной и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита.

Каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью — единое целое; он должен быть сброшюрован и пронумерован<sup>65</sup>.

Учредителям (участникам), налоговым органам и другим заинтересованным пользователям аудиторское заключение представляется в составе вводной, итоговой частей<sup>66</sup> и бухгалтерской отчетности. Ответственность за предоставление копий аудиторского заключения учредителям (участникам) и всем другим заинтересованным пользователям, в том числе налоговым органам, несет экономический субъект.

Пользователи, в том числе налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не имеет права и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии всего или части аудиторского заключения, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Неправомерны требования налоговых органов к экономическим субъектам о предоставлении аналитической части аудиторского заключения.

Отметим, что включение в состав каждого экземпляра аудиторского заключения бухгалтерской отчетности экономического субъекта — обязательное требование. Прилагаемая бухгалтерская отчетность дол-

---

<sup>65</sup> Практическое применение требования, содержащегося в [54, п. 5.2], где говорится, что аудиторское заключение является единым документом, вызвало вопрос, как нумеровать в нем страницы. Если следовать правилу (стандарту), то почти все адресаты итоговой части аудиторского заключения получают ее на страницах, которые не будут начинаться с первой (предыдущие номера страниц будут относиться к вводной и аналитической частям). Могут отсутствовать несколько страниц из середины. Аудиторским организациям следует установить порядок нумерации, например нумеровать в отдельности страницы в каждом разделе аудиторского заключения.

<sup>66</sup> В соответствии с [8, п. 18] экономические субъекты обязаны представлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения. Думается, что запрет, содержащийся во Временных правилах аудиторской деятельности в отношении представления вводной части аудиторского заключения, где приведены сведения об аудиторской фирме, можно считать недоразумением.

жна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. В целях идентификации бухгалтерская отчетность должна быть подписана уполномоченным лицом аудиторской фирмы, либо помечена специальным штампом, либо иным соответствующим образом. В некоторых случаях целесообразно предусмотреть проставление уполномоченным лицом экономического субъекта на бухгалтерской отчетности соответствующих идентификационных знаков. Требование предоставления необходимого количества экземпляров бухгалтерской отчетности зачастую вызывает негативную реакцию у экономических субъектов — вплоть до отказа в предоставлении бухгалтерской отчетности. В каждой ситуации мотивы такого поведения уполномоченных лиц экономического субъекта различны. Поэтому целесообразно еще на этапе предварительной работы уведомить клиента о порядке комплектации аудиторского заключения, согласовать порядок предоставления и идентификации необходимого количества экземпляров бухгалтерской отчетности (в том числе оговорить, на какую из сторон возлагаются обязанности по тиражированию документа).

Распространена у нас и другая ситуация, отражающая специфику российского аудита. Не секрет, что хотя формально целью аудита является подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, на практике клиент часто приглашает аудитора для проверки правильности налоговых расчетов, рекомендаций по оформлению бухгалтерских документов, постановки бухгалтерского дела в целом. Заодно аудитор даст и свое заключение, раз законодательство того требует. Нередко (особенно, когда аудит проводится в феврале или марте) возникают курьезные ситуации: аудиторы почти закончили проверку, затратили много сил, дали клиенту полезные рекомендации, написали длинный перечень мелких замечаний и готовы дать положительное аудиторское заключение, как вдруг выясняется, что отчетности фактически еще нет. Например, главный бухгалтер еще не свел баланс или руководитель экономического субъекта еще не определил, «закрывать» ли актом в отчетном году какие-то объемы работ, и т.п. Требование предоставления надлежащим образом оформленной отчетности экономического субъекта как обязательного для подготовки аудиторского заключения должно дисциплинировать не только сотрудников клиента, но и аудиторов.

### Формы аудиторского заключения

В соответствии с правилом (стандартом) [54] аудиторская организация по результатам аудита должна выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в одной из следующих форм:

- ◆ безусловно положительного аудиторского заключения;
- ◆ условно положительного аудиторского заключения;
- ◆ отрицательного аудиторского заключения;
- ◆ аудиторского заключения, содержащего отказ от выражения мнения.

Кроме этих четырех форм большое значение имеет **безусловно положительное аудиторское заключение**, в котором высказано серьезное сомнение аудитора в возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Порядок подготовки каждой формы аудиторского заключения рассмотрен в пунктах 7.3 и 7.4 настоящей главы (рис. 7.2). Здесь же отметим, что при определении характера аудиторского заключения аудиторская организация должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате проверки и влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности. Значимость рассматриваемых обстоятельств аудитор устанавливает путем их сопоставления с определенным на этапе планирования уровнем существенности<sup>67</sup>. Если выдаваемое аудиторское заключение **отлично** от безусловно положительного, то в нем должны быть ясно и полно отражены все существенные обстоятельства, повлиявшие на характер заключения. Подчеркнем, что речь идет не обо всех выявленных ошибках, а только о тех, наличие которых в бухгалтерской отчетности может серьезно дезориентировать квалифицированного пользователя.

Несущественные ошибки, выявленные в ходе проверки, могут быть отражены в письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита, но не должны перечисляться в аналитической части аудиторского заключения, поскольку они не влияют на его характер. В аудиторском заключении не указывается информация о выявленных в ходе проверки искажениях, которые были устранены экономическим субъектом до момента представления бухгалтерской отчетности, а также о внесенных в результате устранения этих иска-

<sup>67</sup> Эти вопросы подробно рассмотрены в пункте 4.2 «Существенность».

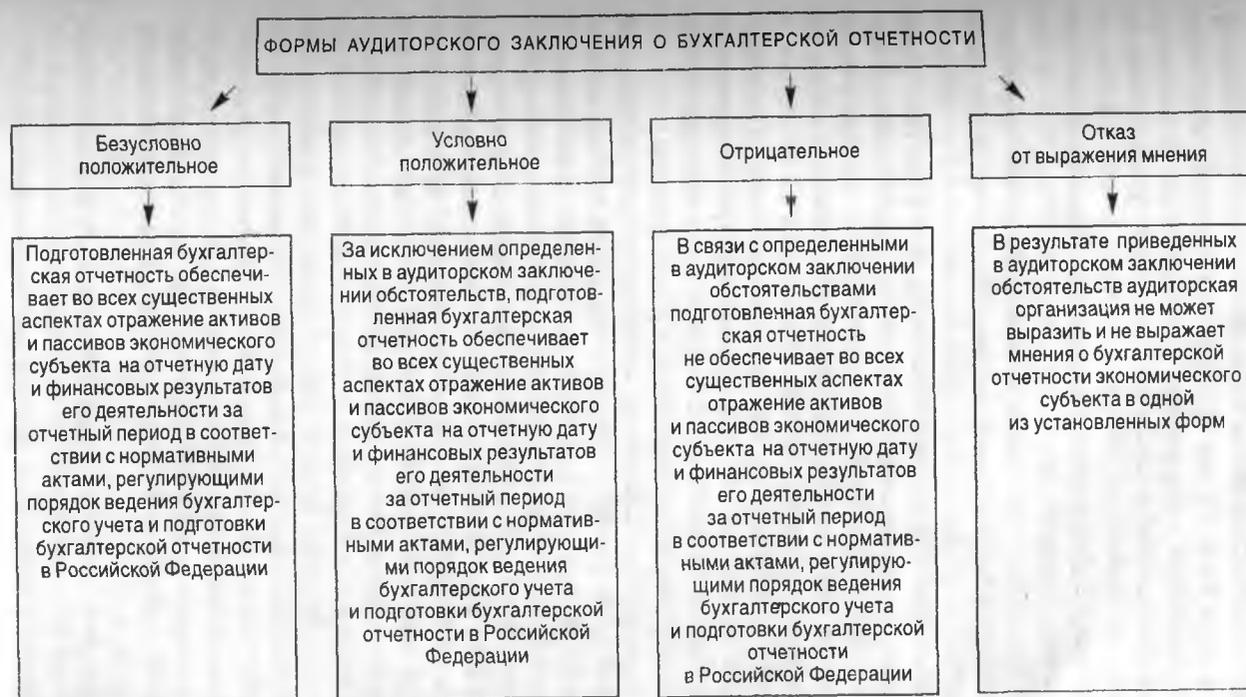


Рис. 7.2. Формы аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности

жений поправках. Принимая во внимание использование принципа существенности при подготовке аудиторского заключения, все субъекты аудита (аудиторская организация, экономический субъект и заинтересованные пользователи) должны четко уяснить себе, что аудиторское заключение не является абсолютной гарантией отсутствия в бухгалтерской отчетности каких-либо иных существенных отклонений помимо обнаруженных в ходе проверки.

Согласно [9, п. 18] *в России возможны две формы аудиторского заключения: положительное и отрицательное*. Итоговая часть первого должна содержать запись о подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, итоговая часть второго — запись о невозможности такого подтверждения. В правиле (стандарте) аудиторской деятельности [54, п. 2.4] предусмотрена возможность подготовки по результатам аудита одной из четырех форм аудиторского заключения, перечисленных в начале данного пункта, и, кроме того, форма безусловно положительного заключения с выражением серьезного сомнения относительно возможности для экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Существуют разные точки зрения специалистов на сложившуюся ситуацию. Одни считают, что правило (стандарт) вошло в противоречие с Временными правилами аудиторской деятельности. Другие полагают, что одна из основных задач нормативных актов более низкого уровня, каковым является правило (стандарт), — детализация положений нормативных актов более высоких уровней, к которым относятся Временные правила. Поэтому три формы перечисленных выше аудиторских заключений, приведенных в правиле (стандарте), можно рассматривать как детализацию положительного заключения из Временных правил. Что касается аудиторского заключения с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, то Временные правила не обязывают аудитора во всех случаях высказывать свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Отметим также, что все пять перечисленных в правиле (стандарте) форм аудиторского заключения рассматриваются в международных стандартах аудита и национальных стандартах аудита экономически развитых стран.

По оценкам некоторых специалистов [58, с. 39], примерно 90% общего числа представляемых аудиторских заключений положительные (стандартные аудиторские заключения без оговорок, или чистые ауди-

торские заключения — clean audit opinion). Конечно, для экономического субъекта такая форма заключения наиболее предпочтительна. Однако на Западе весьма распространены и условно положительные аудиторские заключения (положительные (стандартные) аудиторские заключения с оговорками). Пользователи аудита (администрация и собственники экономического субъекта, его кредиторы, поставщики, покупатели продукции, потенциальные инвесторы, государственные органы) обычно в состоянии оценить характер оговорок и степень их серьезности, так как для них аудит — устоявшийся атрибут рыночной экономики. Если пользователь информации не в состоянии понять смысл оговорок, к его услугам имеется широкая сеть зарекомендовавших себя аналитических служб, фондовых бирж и экономических газет.

В нашей стране грань между безусловно положительным и условно положительным заключениями не будет стираться еще длительное время. С одной стороны, наличие противоречивой, недостаточно разработанной нормативной базы регулирования бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения затрудняет подготовку достоверной бухгалтерской отчетности. На некоторые вопросы в нормативных документах нет однозначных ответов. Уровень специального образования работников, принимающих участие в подготовке бухгалтерской отчетности и ответственных за нее, не всегда соответствует современным требованиям. Все это затрудняет подготовку достоверной бухгалтерской отчетности и, следовательно, выдачу безусловно положительных заключений. С другой стороны, оговорки, содержащиеся в условно положительном заключении, вследствие недостаточной экономической компетентности пользователей результатами аудита могут быть неадекватно ими восприняты. Острый же инвестиционный голод приведет к тому, что кредиторы и потенциальные инвесторы будут при прочих равных условиях в значительно большей степени, чем на Западе, обращать внимание на экономических субъектов, бухгалтерская отчетность которых подтверждена безусловно положительным аудиторским заключением. Как следствие можно прогнозировать сильное давление со стороны администрации и собственников экономического субъекта на аудиторов в целях получения безусловно положительного заключения.

Также сильно в российском аудите будет отличаться от западной и ситуация с безусловно положительным аудиторским заключением, содержащим серьезные сомнения в возможности продолжения деятельности экономического субъекта. На Западе крах такого субъекта при отсутствии предупреждения об этом в аудиторском заключении является

сильным ударом по престижу аудиторской фирмы и может обернуться серьезными санкциями. Поэтому у западных аудиторских фирм есть серьезные основания отражать такого рода сомнения в аудиторских заключениях, чего нельзя сказать про отечественные аудиторские организации.

Судебные санкции в отношении аудиторов в нашей стране пока еще не стали серьезной угрозой из-за неотлаженности процесса судопроизводства, перегруженности судов и новизны проблемы как таковой. Следует подчеркнуть, что и само понятие «продолжить деятельность и исполнять свои обязанности» в наших условиях имеет специфику по сравнению со странами с устоявшейся рыночной экономикой. Множество предприятий у нас не платят месяцами зарплату рабочим, долги контрагентам, налоги государству и тем не менее годами продолжают свою деятельность. Если аудиторская организация выразит серьезное и обоснованное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности экономического субъекта, мало что изменится. Правда, он на следующий год может заключить договор с более сговорчивой аудиторской организацией. Поэтому мотивов ссориться с клиентами у российских аудиторов гораздо меньше, чем у западных.

Бывает и противоположная ситуация, когда банки или инвестиционные фонды вкладывают средства в ценные бумаги, выпускаемые правительством страны, что по западным меркам является высшим критерием надежности вложений; аудиторы добросовестно следят, чтобы клиенты приобретали «правильные» ценные бумаги. Затем такие экономические субъекты терпят крах, став заложниками непродуманной бюджетной политики и экономического кризиса в стране, а праведный гнев обманутых вкладчиков обращается в том числе и на аудиторов, проверивших пострадавших клиентов, которые обвиняют аудиторов в отсутствии дара предвидения.

Сложно переоценить важность введения правилом (стандартом) [54] типовых форм аудиторского заключения, хотя они носят рекомендательный характер. Решение этого вопроса положило конец бесплодным спорам между аудиторскими организациями и клиентами о форме, содержании и комплектации аудиторского заключения. Заранее определенные правила ставят заслон на пути недобросовестных субъектов рынка. Встречались организации, прилагавшие к бухгалтерской отчетности аудиторское заключение о достоверности этой отчетности и в случае полной ее недостоверности. Некоторые аудиторы, не обремененные этическими принципами, могли выдавать аудиторское заключение на половине стра-

ницы даже без указания наименования экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого проводилась проверка.

Особенностям разных форм аудиторского заключения посвящены пункты 7.3 и 7.4.

### **Форма аудиторского заключения, предусмотренная международными стандартами аудита**

Российские требования к подготовке аудиторского заключения существенно отличаются от принятых в международной практике. **Международный стандарт аудита** предусматривает подготовку аудиторского заключения из трех частей:

- 1) вводный параграф;
- 2) параграф, посвященный масштабу или природе аудита;
- 3) параграф, содержащий мнение аудитора.

Видно, что хотя и российское, и международное аудиторские заключения формально должны состоять из трех частей, это разные части. Аудиторское заключение по международному стандарту ближе всего к итоговой части российского аудиторского заключения. Информация об аудиторе, которая рассматривается во Временных правилах аудиторской деятельности как самостоятельная часть аудиторского заключения, в международном стандарте считается необходимым элементом оформления документа. В аудиторском заключении, составляемом по международным стандартам, не предусмотрен раздел, аналогичный аналитической части российского заключения<sup>68</sup>. Данные отличия российского документа от зарубежного обусловлены не ошибками отечественных разработчиков, а противоречиями Временных правил (нормативного акта более высокого уровня) требованиям международных стандартов аудита. В ходе совершенствования российской нормативной базы можно ожидать устранения этих противоречий.

Поскольку в настоящее время нет официального перевода международных стандартов аудита на русский язык, авторы сочли целесообразным привести в приложениях 7.8 — 7.10 типовые формы безусловно положительного, условно положительного и отрицательного аудиторского заключения. Английский текст здесь в точности соответствует стан-

<sup>68</sup> Один из авторов книги неоднократно был свидетелем того, как на совместных семинарах западных и российских аудиторов зарубежных докладчиков ставил в тупик вопрос: что принято на Западе писать в аналитической части аудиторского заключения?

дарту [82], русский перевод выполнен авторами и не является официальной публикацией<sup>69</sup>.

Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности подготовлены на основе международных аналогов. Наши аудиторские организации, которые будут строго следовать современным российским требованиям, предъявляемым к выполнению аудита, могут считать, что они проводят аудит и по международным стандартам. Вместе с тем итоговые документы (аудиторские заключения), составленные по российским и международным требованиям, значительно различаются. Допустим, российскую организацию просят провести аудит по международным стандартам. Для этого очень важно правильно по форме подготовить аудиторское заключение. Мы надеемся, что информация, приведенная в приложениях 7.8 — 7.10, окажется полезной именно для данной цели.

В наши задачи не входило подробное комментирование международных стандартов аудита, поэтому упомянутые приложения не содержат всех возможных вариантов аудиторского заключения. Российские стандарты отличаются от международных по целому ряду аспектов, а не только в отношении формы аудиторского заключения<sup>70</sup>. Поэтому российские аудиторские организации, которые хотят без каких-либо скидок проводить аудит по международным стандартам (например, по заказу международных финансовых институтов или западных инвесторов), обязаны обратиться к первоисточнику [77]. Вместе с тем мы рассчитываем, что наша книга поможет российским аудиторам освоить западные подходы к проведению аудита.

### **7.3. Безусловно положительное аудиторское заключение**

#### **Структура и содержание безусловно положительного аудиторского заключения**

В *безусловно положительном аудиторском заключении* мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отра-

<sup>69</sup> Насколько возможно, перевод сделан близким к английскому оригиналу, поэтому определения терминов иногда не соответствуют устоявшимся в российском аудите.

<sup>70</sup> Комментарии по вопросу о сходстве или различиях конкретного правила (стандарта) аудиторской деятельности по сравнению с соответствующим международным аналогом можно найти в [60].

жение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Типовая структура и содержание безусловно положительного аудиторского заключения представлена в приложении 7.11.

Как отмечалось в пункте «Структура аудиторского заключения», аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

**Вводная часть** должна включать название документа в целом — «Аудиторское заключение». Назначение вводной части — представить сведения об аудиторской организации, поэтому согласно правилу (стандарту) в ней должна содержаться следующая информация:

- ◆ юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- ◆ номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;
- ◆ номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- ◆ номер расчетного счета аудиторской организации;
- ◆ фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших участие в аудите.

По мнению авторов, этот перечень обязательной информации может быть расширен. Например, необходимо привести полное официальное наименование аудиторской организации (что почему-то не требуется правилом (стандартом)). В случае различия юридического и фактического или почтового адреса следует указать и почтовый (или фактический) адрес. При перечислении аудиторов, принимавших участие в проверке, целесообразно привести реквизиты квалификационных аттестатов (в случае их наличия) и сведения о выполняемых в ходе проверки функциях. Ценной может оказаться информация о договоре (контракте, соглашении, письме-обязательстве), в соответствии с которым проводилась аудиторская проверка.

**Аналитическая часть** аудиторского заключения называется «Отчет аудиторской организации» и должна включать следующие данные:

- ◆ адресат аналитической части;
- ◆ наименование экономического субъекта;
- ◆ объект аудита;

- ◆ общие результаты проверки состояния системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- ◆ общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- ◆ общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Получателем аналитической части является исполнительный орган, управляющий экономическим субъектом.

Представляется, что аудитор не должен ограничиваться только указанием полного наименования экономического субъекта в соответствии с учредительными документами. Целесообразно привести также его официальное сокращенное наименование, юридический и почтовый адреса (если почтовый адрес отличен от юридического), телефоны, номер свидетельства о государственной регистрации экономического субъекта, номер расчетного счета экономического субъекта. В связи с тем что многие экономические субъекты имеют созвучные названия, можно привести идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) проверенного экономического субъекта. Важно указать должности, фамилии, имена и отчества лиц, ответственных за подготовку бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Если в течение отчетного периода происходила смена этих должностных лиц, целесообразно привести полный их перечень с указанием дат вступления в должность и прекращения полномочий.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводилась проверка, либо словами «бухгалтерская отчетность». В последнем случае под бухгалтерской отчетностью понимается совокупность ее форм, установленная для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, то такая отчетность должна включать показатели деятельности всех представительств, филиалов и подразделений (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их географического положения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений. Отклонения от настоящего по-

ложения<sup>71</sup> должны быть раскрыты в аудиторском заключении при указании объекта аудита.

При описании объекта аудита в случае необходимости следует также указать на проведение аудита в отношении сводной бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Проверка такого рода может проводиться только на основании специального соглашения между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Часто при ее осуществлении используют результаты работы других аудиторов, специалистов и экспертов, что оказывает влияние на формирование мнения о сводной бухгалтерской отчетности и должно быть раскрыто в аналитической части аудиторского заключения.

Обозначение объекта аудита должно содержать полное официальное наименование экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого проводилась проверка, отчетную дату и указание на отчетный период, подвергшийся аудиту.

Изложение общих результатов проверки состояния и функционирования системы внутреннего контроля экономического субъекта должно включать:

- ◆ информацию об ответственности исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние системы внутреннего контроля;
- ◆ сведения о цели и характере изучения состояния системы внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки;
- ◆ общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта;
- ◆ описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния системы бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта должно включать:

- ◆ общую оценку соблюдения установленного законодательными и нормативными актами порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

---

<sup>71</sup> Нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, не предусматривают каких-либо вариантов не включения в бухгалтерскую отчетность юридического лица показателей деятельности представительств, филиалов и обособленных подразделений. Таким образом, нарушение этого порядка должно рассматриваться как существенное отклонение, ведущее к недостоверности бухгалтерской отчетности.

♦ описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

При этом целесообразно раскрыть информацию об ответственности руководства экономического субъекта за организацию и ведение бухгалтерского учета.

Излагая общие результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций, аудитор должен отметить ответственность исполнительного органа за его несоблюдение. В этой части заключения должна быть раскрыта информация о цели и характере действий аудитора в данном направлении. Затем дается общая оценка соответствия во всех существенных аспектах совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применяемому законодательству, а также описываются выявленные существенные несоответствия.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме. При описании выявленных отклонений аудиторы должны использовать принцип существенности. По возможности должна приводиться стоимостная оценка влияния таких отклонений на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

**Итоговая часть** аудиторского заключения называется «Заключение аудиторской организации» и помимо наименования должна включать в себя следующую информацию:

- ♦ получатель итоговой части аудиторского заключения;
- ♦ наименование экономического субъекта, в отношении которого проводился аудит;
- ♦ объект аудита;
- ♦ указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность;
- ♦ распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской организации в отношении бухгалтерской отчетности;
- ♦ изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и при возможности оценку в стоимостном выражении влияния этих обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта;

- ◆ мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- ◆ дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения адресуется учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудиторской проверки.

Именно итоговая часть аудиторского заключения предоставляется внешним пользователям. Во многих случаях она должна быть опубликована в средствах массовой информации, поэтому главное в ней — четко выраженное мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация должна сообщить пользователям, в соответствии с какими принципами проводился аудит.

Пользователи аудиторского заключения должны быть осведомлены о том, какие критерии подготовки бухгалтерской отчетности принимались во внимание аудиторами при формировании мнения о достоверности этой отчетности. Поэтому правило (стандарт) предусматривает указание в итоговой части заключения полного официального наименования и реквизитов<sup>72</sup> нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и составление бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, на соответствие которому проверялась бухгалтерская отчетность экономического субъекта. К таким документам можно отнести [7], [33], а также приказы Минфина России о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности.

В итоговой части аудиторского заключения еще раз указывается на распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской организацией за достоверность бухгалтерской отчетности:

- ◆ экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская организация проводила проверку;
- ◆ аудиторская организация несет ответственность за высказанное по результатам аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Заинтересованные пользователи аудиторского заключения должны понимать, что на аудиторскую организацию, проверявшую бухгалтер-

<sup>72</sup> К реквизитам относятся: наименование органа, издавшего документ; дата издания документа; номер документа.

скую отчетность, нельзя возложить ответственность за подготовку и достоверность этой отчетности.

Итоговая часть аудиторского заключения содержит также указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Приводится полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дата издания документа и его номер. До принятия закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации основным документом в этой области будут Временные правила аудиторской деятельности [9].

Аудиторская организация должна дать краткое описание принципов и методов, применяемых при проверке, например можно указать, что:

- ◆ при проверке аудиторская организация руководствовалась положениями правил (стандартов) аудиторской деятельности в Российской Федерации и внутрифирменными стандартами;

- ◆ аудит планировался соответствующим образом;

- ◆ аудит планировался и проводился с применением принципа существенности;

- ◆ исследования проводились на выборочной основе.

При формулировании мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности в обязательном порядке должно быть указано, **что понимается под достоверностью бухгалтерской отчетности.**

**В аудиторском заключении должна быть проставлена дата его подписания**, после которой в него не допускается вносить изменения, не оговоренные с экономическим субъектом. До даты подписания аудиторского заключения должны быть завершены все исследования и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих этой дате. Очевидно, что итоговая часть аудиторского заключения не может быть датирована ранее, чем подготовлена бухгалтерская отчетность экономического субъекта, поскольку нельзя сформировать окончательного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, подготовка которой еще не закончена. При этом под **датой подготовки (подписания) бухгалтерской отчетности** понимается дата окончания работ по составлению экономическим субъектом этой отчетности.

Целесообразно также предусмотреть в итоговой части аудиторского заключения отметку о получении соответствующих экземпляров аудиторского заключения уполномоченным лицом экономического субъекта.

Неотъемлемой частью аудиторского заключения является **полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта**, в от-

ношении которой проводился аудит и о достоверности которой аудитор высказывает свое мнение.

Позиции специалистов относительно комплектности прилагаемой бухгалтерской отчетности различны. Некоторые считают, что достаточно приложить бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Другие полагают, что следует прилагать весь комплект форм бухгалтерской отчетности, составление которых предусмотрено нормативными актами, в том числе пояснительную записку. Авторы данной книги придерживаются второй точки зрения.

### **Безусловно положительное аудиторское заключение с объяснительным абзацем**

Как международные, так и российские стандарты предусматривают ситуации, когда в итоговую часть безусловно положительного аудиторского заключения должна быть включена *дополнительная специальная информация*. Эта информация не опровергает достоверности бухгалтерской отчетности, но призвана обратить внимание пользователей на определенные существенные обстоятельства.

В международной практике [58, с. 43] к наиболее важным причинам добавления объяснительного абзаца или видоизменения формулировок итоговой части безусловно положительного аудиторского заключения относятся:

- ◆ наличие существенных неопределенностей, под которыми понимаются оценка возможности продолжения экономическим субъектом своей деятельности в обозримом будущем и влияние на его финансовое положение обязательств, которые потенциально могут возникнуть в следующем за отчетным периоде;

- ◆ изменение в проверенном отчетном году последовательности и логики учета по сравнению с предыдущими отчетными периодами;

- ◆ подтверждение аудитором обоснованности отхода экономического субъекта от общепринятых бухгалтерских принципов при ведении бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

- ◆ возникновение исключительной ситуации;

- ◆ использование при подготовке аудиторского заключения результатов работы других аудиторов.

Таким образом, указанная форма аудиторского заключения по степени достоверности аудируемой бухгалтерской отчетности занимает промежуточное положение между положительным заключением без каких-либо оговорок и условно положительным заключением.

Действия аудиторов при возникновении обстоятельств, аналогичных перечисленным, в той или иной форме регламентируются российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Тем не менее эти вопросы не получили пока достаточно подробной разработки в российских нормативных актах, поэтому большую роль в принятии решений о том, как сформулировать аудиторское заключение в зависимости от конкретной ситуации, играет инициатива аудиторских организаций. Многие ситуации могут регулироваться внутрифирменными стандартами, при разработке которых целесообразно использовать опыт, накопленный международной теорией и практикой. Хочется надеяться, что в законе об аудиторской деятельности, который будет со временем принят, положения, касающиеся формы аудиторского заключения, будут предусматривать перечисление в российских правилах (стандартах) всех форм аудиторского заключения, распространенных в международной практике, в том числе будет указано на положительное заключение с объяснительным абзацем.

**Выражение сомнения в возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом**

Правилом (стандартом) [54, п. 2.3] предусмотрено следующее: если в результате проверки аудиторская организация обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует *серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом*, то мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данное сомнение. Как отмечают зарубежные исследователи [58, с. 45], «очевидная цель составления объяснительного абзаца — предупредить пользователей о наличии таких неопределенностей, которые можно пропустить при поверхностном ознакомлении с отчетностью». Правило (стандарт) [54] предписывает документально оформлять сомнение аудитора относительно возможности экономического субъекта продолжать деятельность, включая *дополнительный абзац* в итоговую часть безусловно положительного аудиторского заключения. В аналитической части аудиторского заключения должны быть изложены обстоятельства, из-за которых у аудитора возникло сомнение. Примерная форма аудиторского заключения, содержащего соответствующую формулировку, приведена в приложении 7.12.

К сожалению, нормативные акты не содержат указаний на какую-либо систему критериев, которой должен руководствоваться аудитор, принимая решение по столь серьезному вопросу. В связи с этим, по мнению авторов, аудиторские организации могут подойти к оценке таких событий формально или творчески (не исключается комбинация подходов).

При формальном подходе аудитор должен иметь в виду, что законодательные и нормативные акты, непосредственно не регулирующие аудиторскую деятельность, содержат формальные требования и критерии, невыполнение или невозможность выполнения которых в некоторых случаях приводит к невозможности экономического субъекта продолжать деятельность. При подготовке аудиторского заключения логично проанализировать степень соответствия показателей деятельности экономического субъекта определенным критериям и в случае существенных опасений спрогнозировать вероятные последствия.

Аудитор может, например, проанализировать структуру бухгалтерского баланса экономического субъекта, чтобы выяснить, удовлетворяет ли она установленным критериям [16].

В систему критериев включены предельные значения коэффициентов:

- ◆ текущей ликвидности;
- ◆ обеспеченности собственными средствами;
- ◆ восстановления (утраты) платежеспособности.

Для аудитора расчет этих коэффициентов важен, так как исходя из определенного их соотношения принимают следующие решения:

- ◆ о признании структуры баланса экономического субъекта неудовлетворительной, а его самого неплатежеспособным;
- ◆ о наличии реальной возможности у экономического субъекта — должника восстановить платежеспособность;
- ◆ о наличии реальной возможности утраты платежеспособности, если экономический субъект в ближайшее время не сможет выполнить свои обязательства перед кредиторами.

Такие решения не зависят от наличия установленных законодательством внешних признаков несостоятельности экономического субъекта и являются основанием для подготовки предложений по оказанию финансовой поддержки неплатежеспособным предприятиям, их приватизации, а также применения иных установленных действующим законодательством полномочий Федерального управления по делам о несостоятельности (банкротстве) при Государственном комитете Российской Федерации по управлению государственным имуществом.

Аудитор может также подтвердить стоимость чистых активов экономического субъекта, сопоставив их величину с размером уставного капитала, и оценить возможность возникновения необходимости уменьшения уставного капитала, так как в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации [2, ст. 99], «если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации».

Очевидно, что информация о вероятности наступления перечисленных выше последствий при достоверности бухгалтерской отчетности может оказать существенное влияние на принимаемые квалифицированными пользователями решения.

Конечно, при серьезном отношении к решению задач аудита нельзя ограничиваться формальными критериями. При творческом подходе аудиторы могут разрабатывать и применять собственные методики анализа финансового положения экономического субъекта и прогнозирования его деятельности.

Однако, как показывает опыт, в российских условиях самая обоснованная методика анализа может столкнуться с воздействием необъяснимых субъективных отрицательных факторов. Иное крупное предприятие районного или областного масштаба бывает поставлено на грань банкротства в результате выпуска неконкурентоспособной продукции, нерачительного руководства, разорительных налогов, необходимости содержать социальную сферу в своем регионе. Тем не менее в гибели таких предприятий мало кто заинтересован. Обычно местные власти предоставляют этим предприятиям отсрочки по уплате налогов, руководители подобных предприятий, пользуясь прежними связями, изыскивают субсидии, банки вопреки логике рыночных отношений дают ссуды на льготных условиях. В результате предприятия, которые по всем законам нормальной рыночной экономики должны были бы погибнуть, остаются на плаву.

Нет причин драматизировать положение аудитора, который попытается учесть все эти обстоятельства. При принятии экономических решений, в частности по инвестированию в рассматриваемый экономический субъект, существует множество рисков: спрос на его продукцию мо-

жет снизиться; руководители могут намеренно злоупотреблять доверием акционеров; могут подвести контрагенты; неблагоприятным образом изменится законодательство. Риск неправильной оценки истинного финансового положения экономического субъекта по доступным инвестору бухгалтерской отчетности и аудиторскому заключению в российских условиях далеко не самый страшный.

### **Отражение в итоговой части аудиторского заключения информации о неопределенных обязательствах**

При проверке бухгалтерской отчетности аудиторы могут столкнуться с имевшими место в течение отчетного периода ситуациями и явлениями, которые на момент подготовки бухгалтерской отчетности не получили завершения, однако потенциально могут оказать существенное влияние на финансовое положение экономического субъекта. Речь может идти, например, о незаконченных судебных процессах, претензионных разбирательствах с налоговыми органами и гарантиях по обязательствам третьих сторон. Такие обстоятельства получили в аудите название **неопределенных обязательств** (рис. 7.3).

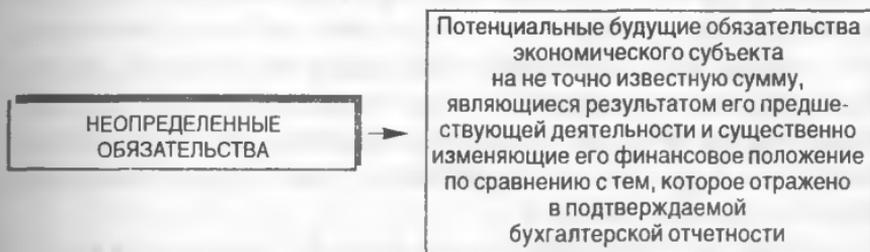


Рис. 7.3

Подробнее данный вопрос рассмотрен в пункте 7.5. Здесь же отметим, что к моменту подписания аудиторского заключения неопределенные обязательства могут окончательно разрешиться, и аудиторская организация будет нести ответственность за выражение в аудиторском заключении мнения о событиях, произошедших после отчетной даты. Если же неопределенные обязательства не разрешены, то они должны быть оценены в итоговой части аудиторского заключения в той степени, в которой позволяют знания о них. Даже если оценить влияние таких обязательств невозможно, следует предупредить пользователей бухгалтерской отчетности об их наличии.

## Выдача аудиторского заключения на бухгалтерскую отчетность со списком поправок к ней

В соответствии с [54, п. 4.6.3], если аудиторское заключение составляется после представления экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям (учредителям (участникам), налоговым органам и прочим), итоговая часть аудиторского заключения должна содержать **перечень поправок**, которые следует сделать в этой отчетности, чтобы она была признана достоверной.

Такой подход принципиально отличает порядок подготовки российского аудиторского заключения от порядка, предусмотренного международными стандартами. Это связано со специфической ситуацией начального периода развития аудита в нашей стране. С одной стороны, аудиторское заключение провозглашено неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности и, следовательно, должно подаваться во все положенные инстанции одновременно с этой отчетностью. С другой стороны, финансовый год у нас заканчивается одновременно для всех организаций (во многих западных странах это не так), а существующие аудиторские организации физически не в состоянии проверить всех своих клиентов в январе — марте. Кроме того, к аудиторским организациям пока мало обращаются для проведения регулярного, например ежеквартального, промежуточного аудита. Поэтому приходится мириться с тем, что аудитор зачастую проверяет отчетность, которая иногда уже несколько месяцев как вручена всем адресатам, а серьезные изменения, с которыми, возможно, согласны и проверяемые, могут быть подготовлены только в качестве приложений к ней.

Очевидно, что внесение перечня конкретных исправлений к отчетности в открытую часть аудиторского заключения может привести к конфликту интересов аудиторской организации и экономического субъекта. Ясно, что, если в таком перечне указать на занижение базы какого-либо налога (или нескольких налогов) экономическим субъектом в первоначальном варианте отчетности, специалисты из налоговой инспекции, ознакомившись с этим фактом, направят к экономическому субъекту проверяющих, которые будут знать, где и что искать. Поэтому большинство аудиторских фирм готовят такие аудиторские заключения достаточно неохотно. Не исключен вариант компромиссного выхода из ситуации, если аудиторская организация, воспользовавшись разрешением правила (стандарта), найдет другой способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дающий полное и точное представление пользователям о необходимых поправках.

#### **7.4. Формы аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного**

Международная практика предусматривает, что аудиторская организация должна подготовить по результатам проверки аудиторское **заключение, отличное от безусловно положительного**, при наличии и существенности хотя бы одного из трех условий:

- 1) ограничения объема аудиторской проверки;
- 2) подготовки экономическим субъектом бухгалтерской отчетности с существенными нарушениями общепринятых бухгалтерских правил или стандартов;
- 3) нарушения принципа независимости аудитора.

Оговорки и замечания к аудиторскому заключению в западной практике называются квалификациями. В русскоязычной юридической литературе можно встретить сходное значение этого слова в выражениях типа «данное деяние может быть квалифицировано как уголовно наказуемое»<sup>73</sup>.

В российских правилах (стандартах) предусмотрено, что аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного, может быть составлено в одной из трех форм:

- 1) условно положительное аудиторское заключение;
- 2) отрицательное аудиторское заключение;
- 3) аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Если аудиторское заключение не является безусловно положительным, то должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению именно такого заключения. Можно сказать, что российское правило (стандарт) включает в себя все

---

<sup>73</sup> В одном из изданий [60, с. 192] описана ситуация, когда в российский правительственный орган был направлен перевод на русский язык замечаний крупной международной организации к аудиторскому заключению, подготовленному по ее заказу в соответствии с международными стандартами аудита на английском языке. Английское выражение *nonqualified opinion* было переведено специалистом, не искушенным в тонкостях аудиторской и юридической терминологии, буквально — неквалифицированное заключение. На самом деле речь шла о заключении, не содержащем оговорок (квалификаций). Неточность перевода послужила причиной серьезного недоразумения, поскольку правительственный орган сделал вывод о том, что аудит проходил неквалифицированно, т.е. некачественно, и предъявил претензии российской аудиторской организации, которая его проводила.

перечисленные выше условия подготовки аудиторского заключения с оговорками, хотя они и не представлены в виде явного перечня.

### **Условно положительное аудиторское заключение**

**Условно положительное аудиторское заключение** оформляется в тех случаях, когда у аудиторской организации сложилось следующее мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта: за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Подготовка такого аудиторского заключения может быть обусловлена как наличием отдельных отклонений от установленных нормативными документами правил подготовки бухгалтерской отчетности, так и несущественными ограничениями объема аудита. Однако в любом случае аудитор, выдавая заключение по этой форме, признает, что бухгалтерская отчетность обеспечивает необходимую степень достоверности отражения показателей финансового положения и результатов деятельности экономического субъекта.

При неизменности формы аналитической части аудиторского заключения в ней должны быть ясно и в полном объеме раскрыты все существенные обстоятельства, повлекшие выдачу условно положительного аудиторского заключения.

Итоговая часть условно положительного аудиторского заключения отличается от итоговой части безусловно положительного аудиторского заключения.

Примерная форма условно положительного аудиторского заключения приведена в приложении 7.13.

### **Отрицательное аудиторское заключение**

В **отрицательном аудиторском заключении** мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов

его деятельности за отчетный период, в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Заключение по этой форме выдается тогда, когда аудитор получил необходимое и достаточное количество доказательств, свидетельствующих о наличии в бухгалтерской отчетности столь существенных искажений, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое положение и результаты деятельности экономического субъекта. Следовательно, причиной подготовки такого заключения является нарушение правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, а не ограничение сферы аудита или нарушение принципа независимости.

Подготовка отрицательного аудиторского заключения — это крайняя, исключительная ситуация. Такое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности — удар по деловой репутации экономического субъекта. Отрицательное аудиторское заключение в российской (как и в международной) практике используется достаточно редко и может повлечь за собой негативную реакцию налоговых и других контролирующих органов.

Как и при подготовке условно положительного аудиторского заключения, в аналитической части отрицательного аудиторского заключения должны быть четко и ясно изложены все существенные нарушения и обстоятельства, повлекшие формирование отрицательного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. В итоговую же часть такого заключения включается ряд видоизмененных формулировок.

Примерная форма отрицательного аудиторского заключения приведена в приложении 7.14.

### **Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности**

*Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении* означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская организация не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных правилом (стандартом) форм.

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения оформляется в тех случаях, когда аудитор в ходе проверки не смог получить достаточного количества необходимых доказательств, позволяющих сформировать мнение о достоверности отчетности. Причиной отказа от

выражения мнения является либо ограничение сферы аудита, либо нарушение принципа независимости аудиторской организации. В соответствии с правилом (стандартом) аудитор может, но не обязан, отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, если есть серьезные сомнения в способности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Нельзя отождествлять отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и отрицательное аудиторское заключение. Для того чтобы сформировать отрицательное мнение, аудитор должен иметь достаточный объем информации, свидетельствующей о недостоверности бухгалтерской отчетности. Подготовка аудиторского заключения, содержащего отказ от выражения мнения, обусловлена недостатком информации, на основании которой аудитор мог бы окончательно определить степень достоверности подготовленной бухгалтерской отчетности и, следовательно, форму заключения: безусловно положительное, условно положительное или отрицательное.

Примерная форма аудиторского заключения с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности приведена в приложении 7.15.

Подготовка аудиторского заключения является центральным моментом завершающего этапа аудита. Однако даже после оформления мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен учесть и оценить возможность возникновения существенных обстоятельств, потенциально оказывающих влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

### **7.5. События, произошедшие после даты составления и представления бухгалтерской отчетности**

Между отчетной датой, датой подписания аудиторского заключения и датой представления бухгалтерской отчетности пользователям существует определенный (порой достаточно продолжительный) период, в течение которого могут произойти события, существенно изменяющие финансовое положение экономического субъекта по сравнению с отраженным в бухгалтерской отчетности за отчетный период и имеющие важное значение для квалифицированных пользователей. Поэтому большое значение придается регулированию действий аудитора по

оценке *событий и фактов хозяйственной деятельности, произошедших после составления бухгалтерской отчетности* экономического субъекта, но фактически или потенциально оказывающих существенное влияние на содержание и достоверность такой отчетности.

Специалисты отмечают, что регулирующее эти вопросы российское правило (стандарт) «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности» [45] в большей мере, чем другие национальные стандарты, приближено к международной практике. Как неоднократно указывалось, зарубежные пользователи рассматривают показатели бухгалтерской отчетности не только с точки зрения анализа достигнутых результатов, но и как базу для оценки возможных последующих событий и решений.

### **Основные даты, связанные с подготовкой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения**

Иллюстрируя сущность и важность событий, произошедших после даты составления бухгалтерской отчетности, для принятия управленческих решений в условиях рыночной экономики приводят следующий хрестоматийный пример (по [60, с. 169]).

*Пример.* Аудитор проверял открытое акционерное общество, занимающееся морскими перевозками при помощи единственного очень крупного судна (самого крупного и существенного основного средства этого общества). В ходе проверки не было выявлено существенных нарушений, и аудитор подготовил положительное аудиторское заключение. По дороге на собрание акционеров, на котором аудитор собирался огласить свое заключение и на котором должны были утвердить годовой отчет АО, аудитор проезжал мимо морского порта, где базировалось судно, принадлежащее АО. В это время в порту возник пожар (свидетелем которого стал аудитор), практически уничтоживший судно. На собрании акционеров аудитор заявил, что бухгалтерский учет в АО велся без существенных нарушений, но ему стали известны факты, позволяющие сделать вывод о кардинальном отличии имущественного положения и перспектив деятельности АО от тех, которые существовали ранее — на момент окончания аудиторской проверки.

Действия аудитора полностью соответствовали требованиям международных стандартов, поскольку он поступил в интересах акционеров, являющихся основными пользователями бухгалтерских отчетов. Интересы акционеров в большей степени направлены на оценку перспектив получения прибыли на вложенный капитал, а не на рассмотрение мелких ошибок в учете или налоговых расчетах, которые, по мнению аудитора,

могли бы продемонстрировать заказчику добросовестность проверяющего. То же самое можно сказать и про большинство других пользователей бухгалтерской отчетности: потенциальных инвесторов, кредиторов, покупателей продукции предприятия и его поставщиков.

Приведем еще один пример.

**Пример.** Обычно сумма дебиторской задолженности, отраженная в бухгалтерском балансе, представляет собой в основном задолженность покупателей за отгруженную им продукцию. Вместе с тем часть задолженности, которая по состоянию на отчетную дату оценивалась экономическим субъектом как вполне реальная к получению, в следующем за отчетным периоде может быть по различным причинам так и не погашена, например, из-за несостоятельности покупателя или его отказа платить за продукцию, оказавшуюся некачественной. Западные аудиторы, как правило, оценивают динамику дебиторской задолженности через один-два месяца после окончания финансового года и анализируют причины, в связи с которыми отдельные дебиторы ее не гасят. Эта информация также относится к событиям, произошедшим после даты составления бухгалтерской отчетности. Если выясняется, что кто-то из дебиторов обанкротился или имеет обоснованные претензии к продукции экономического субъекта, бухгалтеры обязаны внести в бухгалтерскую отчетность изменения: начислить резервы по сомнительным долгам или списать такую задолженность на убытки. Западные аудиторы внимательно контролируют реальность к взысканию отраженной в отчетности суммы дебиторской задолженности. В этой ситуации на первое место опять выдвигаются интересы акционеров, инвесторов, кредиторов и других контрагентов, которые, посмотрев на соответствующую статью в опубликованном балансе, вправе ожидать, что данный экономический субъект в разумные сроки получит все эти деньги.

Объектом пристального внимания западных аудиторов является и оценка в бухгалтерской отчетности активов экономического субъекта. Например, акционеры и другие пользователи заинтересованы в том, чтобы запасы готовой продукции были отражены в бухгалтерской отчетности по реальной стоимости<sup>74</sup>, так как, строя прогнозы, они планируют получение прибыли от достаточно вероятной продажи этой продукции. Если по окончании финансового года аудитор имеет информацию о невозможности реализации продукции или возможности реализовать ее исключительно по ценам ниже производственной себестоимости, он вправе выяснить у руководства экономического субъекта причины сложившейся ситуации. Возможно, такую продукцию нужно уценить или

---

<sup>74</sup> Имеется в виду предусмотренный международными стандартами принцип отражения в бухгалтерской отчетности активов в наименьшей из двух оценок: по себестоимости или рыночной цене, если она ниже.

списать на убытки, но в балансе она должна иметь реальное цифровое выражение. Читателям хорошо известно, как непросто уценить или списать активы в России. К сожалению, достаточно жесткие правила, продиктованные в первую очередь налоговыми соображениями, во многом обусловлены злоупотреблениями, которые допускают некоторые налогоплательщики.

Понятно, что аудитор не может быть все время в курсе дел бывшего клиента. Однако в российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности, как и в международной практике, выделяется несколько пост-отчетных периодов, в течение которых происходящие в экономической жизни клиента события должны являться объектом внимания аудитора.

Рассмотрим даты основных событий, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения.

С точки зрения экономического субъекта, **с подготовкой бухгалтерской отчетности связаны следующие даты** (перечислены в хронологическом порядке):

- ◆ дата составления бухгалтерской отчетности, или отчетная дата,— последний календарный день в отчетном периоде или дата, по состоянию на которую формируется отчетность (для российских юридических лиц — это дата завершения финансового года, т.е. 31 декабря календарного года)<sup>75</sup>;

- ◆ дата подготовки бухгалтерской отчетности — дата окончания работ по составлению отчетности (обычно это дата, проставленная на отчетности рядом с подписями руководителя и главного бухгалтера);

- ◆ дата представления бухгалтерской отчетности пользователям.

Последний пункт требует более развернутых комментариев. Российские нормативные акты по бухгалтерскому учету предусматривают нескольких адресатов бухгалтерской отчетности, но не предусматривают единой даты ее представления пользователям. Датой представления бухгалтерской отчетности пользователям может являться:

- ◆ дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям или участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;

- ◆ дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации юридического лица;

- ◆ дата передачи в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации (здесь в первую очередь следует указать

<sup>75</sup> Речь идет об обычном течении дел, а не о таких чрезвычайных событиях, как банкротства, слияния или поглощения.

даты передачи бухгалтерской отчетности в адреса налоговых органов, которые требуют передавать им не только годовую, но и квартальную бухгалтерскую отчетность вместе с пакетом налоговых расчетов);

- ♦ дата опубликования бухгалтерской отчетности.

Подача отчетности, если это не оговорено особо, должна осуществляться не позднее 90 дней после окончания финансового года [7, ст. 15]. Общее собрание акционеров должно состояться не ранее двух и не позже шести месяцев после окончания финансового года [6, п. 1 ст. 47]. В тех случаях, когда бухгалтерская отчетность подлежит опубликованию (например, для акционерных обществ открытого типа, кредитных учреждений или инвестиционных фондов), это следует делать не позднее 1 июня следующего за отчетным года [7, ст. 16].

С точки зрения аудита [45, п. 43] датой представления бухгалтерской отчетности пользователям считается наиболее ранняя из четырех вышеперечисленных дат. Предполагается, что всем указанным пользователям будет передана идентичная по содержанию отчетность. Скорее всего, это произойдет не позднее 1 апреля, так как при подаче отчетности после этой даты у экономического субъекта может возникнуть конфликт с налоговыми органами или органами статистики. Нельзя представлять отчетность раньше 1 января, поскольку для ее подготовки должны быть закончены все финансово-хозяйственные операции года. Бухгалтерская отчетность не может быть представлена пользователям на дату ранее даты подготовки этой отчетности. Тем не менее субъекты малого предпринимательства с небольшим количеством финансово-хозяйственных операций могут передать отчетность пользователям уже в первой половине января.

Что касается аудиторских организаций, то в их работе с клиентом можно выделить следующие даты:

- ♦ дату начала работы с экономическим субъектом;
- ♦ дату окончания работы с экономическим субъектом;
- ♦ дату подписания аудиторского заключения.

Формально первая из перечисленных дат должна следовать за датой подготовки бухгалтерской отчетности. Однако ничто не мешает аудитору начать работу раньше: спланировать проверку, проанализировать учетную политику экономического субъекта, оценить надежность средств внутреннего контроля и т.п. (Такие действия допустимы, если аудитор не принимает участия в подготовке бухгалтерской отчетности экономического субъекта.)

Существенным отличием российской практики от международной является **допущение проведения аудиторской проверки после пере-**

**дачи бухгалтерской отчетности пользователям**<sup>76</sup>. В западной практике аудита в тех случаях, когда аудиторская проверка обязательна, наличие аудиторского заключения — необходимое условие представления бухгалтерской отчетности. Отсутствие жесткой привязки финансового года к календарному позволяет западным аудиторам более или менее равномерно распределять свои усилия на протяжении календарного года.

**Дата подписания аудиторского заключения** свидетельствует об окончании работ с экономическим субъектом. После этой даты в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом. Логично, что аудиторское заключение не может быть датировано ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности.

Представим изложенную выше информацию о датировании различных событий и документов при составлении и передаче бухгалтерской отчетности и проведении аудита в виде схемы (рис. 7.4).



**Рис. 7.4.** Соотношение датирования операций и документов, связанных с подготовкой и предоставлением бухгалтерской отчетности, и датирования операций и документов, связанных с проведением аудита и оформлением аудиторского заключения

Все события, произошедшие в постотчетном периоде, в зависимости от момента их возникновения (обнаружения) можно подразделить на группы:

- ◆ события, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения;
- ◆ события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям;

<sup>76</sup> Мы уже упоминали об этом в пункте «Выдача аудиторского заключения на бухгалтерскую отчетность со списком поправок к ней».

♦ события, произошедшие после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям.

Правило (стандарт) [45] возлагает на аудитора разную ответственность за обнаружение, оценку и описание событий, имевших место в различные постотчетные периоды, что предопределяет разный порядок действий аудитора.

Прежде чем приступить к рассмотрению конкретных действий аудитора в различных ситуациях, отметим, что речь идет только о существенных событиях, которые могут коренным образом изменить представление квалифицированных пользователей об экономическом субъекте. Понятие существенности достаточно субъективно. Критерий существенности применим не только в аудите, но и в бухгалтерском учете. Так, в [24, п. 4.30] указано, что **существенной** признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%.

### **События, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения**

Правило (стандарт) [45, п. 3.8] предусматривает, что аудиторская организация обязана выразить в аудиторском заключении свое мнение **о событиях, произошедших после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения**. Это означает, что если отчетность составлена по состоянию на конец финансового года, а аудиторская проверка реально проводится в апреле следующего за отчетным года, т.е. спустя более чем три месяца, то наряду с основной проверкой документов отчетного периода аудитор обязан просмотреть в целом документы и за следующий год до даты подписания аудиторского заключения. Если аудитор обнаружит такие факты, как банкротство наиболее крупного дебитора и невозможность получить оплату по крупной дебиторской задолженности подтверждаемого баланса, значительное падение курса акций клиента, судебные иски, приведшие к существенным убыткам для клиента, стихийные бедствия, он должен отметить это в своем заключении. Следует указать, допустим, что подтверждаемая отчетность на конец года соответствует данным учета и не содержит искажений, но в силу определенных обстоятельств финансовое положение экономического субъекта существенно ухудшилось, и к моменту окончания аудиторской проверки перспективы продолжения деятельности экономического субъекта неясны.

Задача осложняется тем, что аудитор должен определить, оценить и проверить значимость не только фактически произошедших до даты

подписания аудиторского заключения событий, но и потенциально возможных событий.

К **потенциально возможным событиям** относятся:

◆ возможность соблюдения экономическим субъектом принципа непрерывности деятельности в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом;

◆ неопределенные обязательства экономического субъекта, т.е. его потенциальные будущие обязательства на не точно известную сумму, являющиеся результатом предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с отраженным в подтверждаемой бухгалтерской отчетности<sup>77</sup>.

Остановимся на неопределенных обязательствах.

Руководствуясь трактовкой неопределенных обязательств, содержащейся в правиле (стандарте) [45, п. 3.3], можно выделить три основных критерия их квалификации:

1) вероятность возникновения обязательства перед третьей стороной (например, по уплате денежных средств), вытекающая из существующих условий;

2) неопределенность размера или суммы будущего обязательства;

3) результат предопределяется наступлением будущего события.

Исходя из требования осторожности, являющегося одним из основополагающих при подготовке бухгалтерской отчетности, аудитор должен уделять основное внимание потенциальным убыткам и потерям, а не вероятным доходам, какими бы реальными они не казались. Из широкого спектра неопределенных обязательств, возникновение которого предопределяет разнообразие хозяйственной жизни, можно выделить события, традиционно являющиеся объектом пристального внимания аудиторов:

◆ незаконченный судебный процесс, связанный с возможностью существенных расходов экономического субъекта (например, по поводу нарушения авторских прав либо в связи с ответственностью за качество выпускаемой продукции);

◆ разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов;

◆ гарантии качества продукции;

◆ гарантии по обязательствам третьей стороны;

◆ другие обязательства.

<sup>77</sup> Подробнее об этом см. выше («Отражение в итоговой части аудиторского заключения информации о неопределенных обязательствах»).

Очевидно, оценка потенциальных событий во многом субъективна. Однако при оценке потенциальных событий на аудитора возлагается не меньшее бремя ответственности, чем при оценке событий, фактически имевших место. Ведь высказанное в аудиторском заключении мнение аудитора о существенной сумме даже потенциального возможного убытка может изменить мотивацию действий заинтересованных пользователей. Это, в свою очередь, может привести к серьезным последствиям для экономического субъекта. Соответственно, в случае ненаступления не обоснованно спрогнозированного аудитором события, фактически приведшего к убыткам для экономического субъекта, это может нанести как моральный, так и материальный ущерб аудиторской организации. Поэтому при оценке потенциальных событий аудитор должен принимать во внимание (даже высказывать в аудиторском заключении) мнение о степени вероятности наступления события. Российские правила (стандарты) не содержат каких-либо рекомендаций по этому поводу, однако аудиторские организации могут воспользоваться принятыми в международной практике подходами.

Выделяют три степени вероятности наступления неопределенного обязательства [58, с. 488]:

- 1) вероятное, т.е. будущее событие, по всей видимости, произойдет;
- 2) разумно возможное, т.е. вероятность наступления будущего события меньше, чем в первом случае, однако выше, чем очень небольшая;
- 3) очень малая вероятность, т.е. вероятность наступления будущего события существует, но крайне мала.

Очевидно, что аудитор должен предупредить пользователей бухгалтерской отчетности о вероятных потенциальных событиях. При оценке разумно возможных и маловероятных событий аудитор должен руководствоваться профессиональным опытом.

Несмотря на существующий риск, аудитор не имеет права перестраховываться при оценке потенциальных событий, в том числе неопределенных обязательств. Прогнозная оценка должна быть обоснованна: как и при проверке событий, произошедших в течение отчетного периода, аудитор должен располагать достаточным объемом информации, необходимой для формирования объективного мнения. В нормативных документах и в специальной литературе порядку получения доказательств в отношении неопределенных обязательств не уделяется столько внимания, сколько получению аудиторских доказательств в отношении свершившихся событий. Однако российское правило (стандарт) содержит ряд рекомендаций.

Для оценки существенных событий и неопределенных обязательств экономического субъекта аудиторской фирме необходимо:

- ◆ опросить руководство экономического субъекта на предмет существования такого рода обязательств;
- ◆ изучить информацию о претензиях налоговых и иных фискальных и контролирующих органов;
- ◆ проанализировать характер юридических услуг, оказываемых экономическому субъекту;
- ◆ запросить у юристов, представляющих интересы экономического субъекта, сведения о ходе судебных процессов и других конфликтов с третьими сторонами;
- ◆ получить от руководства экономического субъекта и изучить дополнительные материалы: учетные и другие документы, протоколы собраний акционеров и заседания совета директоров; материалы работы внутренних аудиторов; данные оперативного управленческого учета; прогнозы поступлений денежных средств.

К сожалению, в правиле (стандарте) не описаны действия аудиторской организации при полном или частичном отказе экономического субъекта предоставить такую информацию. Следуя общей логике организации аудиторской проверки, такую ситуацию можно рассматривать как ограничение объема аудита. В этом случае аудиторская организация может принять решение о выдаче официального отказа от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении либо выразить сомнение в справедливости допущения непрерывности деятельности экономического субъекта.

Информация о неопределенных обязательствах и о возможности экономического субъекта продолжать деятельность в обозримом будущем должна быть отражена (в той степени, в которой позволяют знания о них) в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации (отчете) аудитора руководству экономического субъекта по итогам аудита.

События, существенно влияющие на финансовое состояние экономического субъекта, могут произойти и после подписания аудиторского заключения, т.е. после формального окончания работы аудиторской организации по проверке подготовленной за финансовый год бухгалтерской отчетности. Правило (стандарт) [45, п. 4.1 и 5.1] предусматривает, что аудиторская организация не несет ответственности за формирование мнения и оценку таких событий. Она не обязана проводить какие-либо специальные исследования и работы для выявления и анализа указанных событий по завершении аудита. Ответственность за то, чтобы ин-

формировать аудиторскую организацию о подобных событиях, несет руководство экономического субъекта.

Однако аудитор не должен оставаться безучастным к информации о существенных событиях такого рода. Правило (стандарт) описывает возможный порядок действий аудитора, который будет зависеть от момента возникновения такого события,— до или после представления бухгалтерской отчетности пользователям.

**События,  
произошедшие после даты подписания аудиторского заключения,  
но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям**

Обычно в практике российского аудита возможны *два соотношения времени подготовки бухгалтерской отчетности и проведения аудита:*

1) если экономический субъект подготовил бухгалтерскую отчетность и передал ее пользователям и только потом начался аудит, аудиторское заключение будет подготовлено позже или намного позже даты подготовки бухгалтерской отчетности;

2) если договор с аудитором заключен заблаговременно, аудитор поквартально проводил промежуточные проверки и завершение аудита будет происходить одновременно с завершением работ по подготовке бухгалтерской отчетности, дата аудиторского заключения совпадет или будет на несколько дней позже даты подготовки бухгалтерской отчетности.

Действия аудитора в наиболее распространенной ситуации, когда дата подписания аудиторского заключения и дата представления бухгалтерской отчетности пользователям близки или бухгалтерская отчетность предоставлена пользователям ранее окончания аудиторской проверки, описаны выше.

Гораздо реже встречается ситуация, когда аудитор уже подписал аудиторское заключение, а экономический субъект в течение продолжительного периода не передает бухгалтерскую отчетность пользователям. В этот период существует риск возникновения событий, существенно влияющих на финансовое положение экономического субъекта. Другими словами, аудитор уже высказал мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, осветив при этом события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения, однако к моменту получения заинтересованными пользователями подтвержденной аудитором бухгалтерской отчетности ее данные могут стать неактуальными. Таким образом, все усилия аудитора могут быть напрасными: ведь потребитель

этой информации не сможет воспользоваться результатами труда аудиторов. Описанную ситуацию в некоторой мере иллюстрирует приведенный выше пример со сгоревшим перед собранием акционеров судном.

Как уже говорилось, аудиторская организация не должна самостоятельно проводить специальные исследования и работы по обнаружению указанных событий. Руководство экономического субъекта несет ответственность за то, чтобы информировать аудиторскую организацию об имевших место значимых событиях. Если аудитора стало известно о событиях, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, рекомендуется обсудить это с клиентом и потребовать внесения изменений в отчетность. Возможно, эти изменения в соответствии с формальными требованиями не повлияют на числовые значения показателей бухгалтерской отчетности за проверенный отчетный период, так как будут отражены в том отчетном периоде, в котором фактически имели место. Однако согласно [33, п. 8.2] в годовом отчете исполнительного органа экономического субъекта «подлежат раскрытию... все значительные события, имевшие место после окончания отчетного периода и оказавшие или способные оказать существенное влияние на результаты деятельности организации»<sup>78</sup>. Например, если в те два-три дня, когда и отчетность, и заключение уже подписаны, но еще не представлены в налоговую инспекцию, у клиента произошло из ряда вон выходящее событие (например, стихийное бедствие) или налоговые органы списали в бесспорном порядке сумму, равную четверти валюты баланса, клиент обязан сообщить об этом аудиторам, а те должны посоветовать, что изменить в этой связи в бухгалтерской отчетности, особенно в пояснительной записке к ней.

Все сообщения экономического субъекта, содержание переговоров сторон и рекомендации аудиторской организации должны быть задокументированы. Дальнейшее развитие событий зависит от того, последует ли экономический субъект рекомендациям аудиторской организации.

Если руководство экономического субъекта не сочтет нужным внести в отчетность существенные поправки, которых требует аудиторская организация, она должна официально уведомить клиента о том, что вся ответственность за последствия такого решения будет переложена на него. Если

---

<sup>78</sup> К сожалению, это одно из положений бухгалтерского учета, очевидное с точки зрения международной бухгалтерской практики, но мало применяемое в российском учете по причине налогового уклона последнего.

же клиент решит внести поправки в уже подписанную отчетность, он обязан сообщить об этом аудиторам, а те — еще раз проверить отчетность и подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение.

Последовательность действий сторон в случае возникновения событий, существенно влияющих на достоверность бухгалтерской отчетности, в период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, представлена на рис. 7.5.



**Рис. 7.5.** Последовательность действий сторон при возникновении существенных событий после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям

### **События, произошедшие после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям**

После того как пользователям переданы и бухгалтерская отчетность, и аудиторское заключение о ее достоверности, аудиторская организация не несет ответственности за выражение мнения о последующих

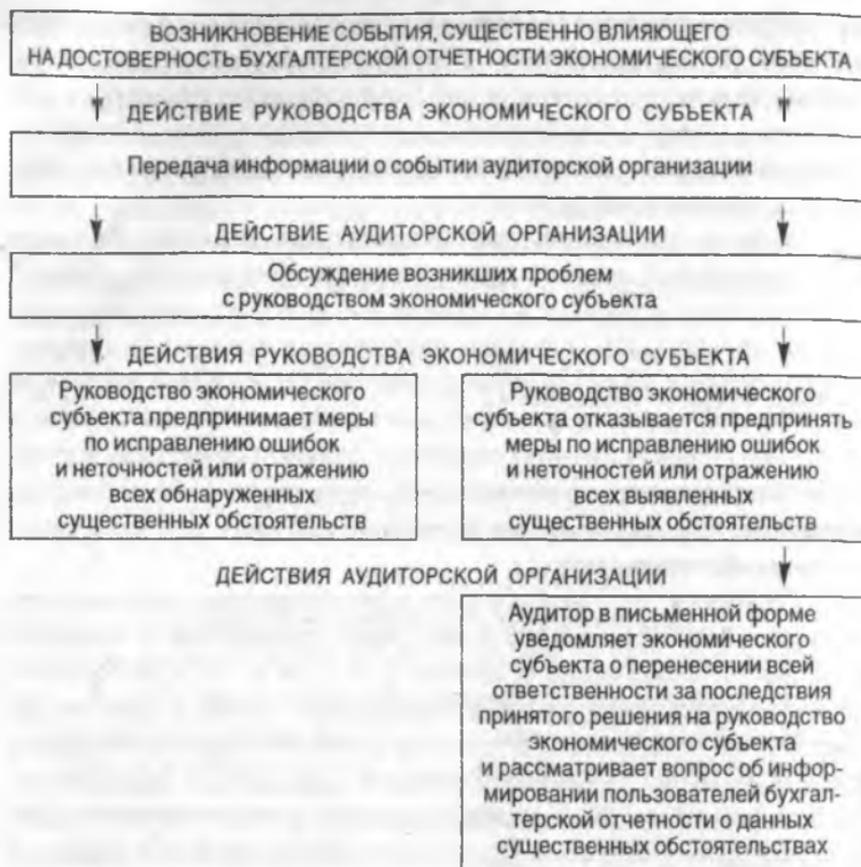
финансово-экономических событиях, произошедших у экономического субъекта. Аудиторы не обязаны предпринимать какие-либо действия по выявлению и анализу таких событий. Как и в предыдущем случае, ответственность за информирование аудиторской фирмы о фактах возникновения существенных событий в указанный период возлагается на руководство экономического субъекта.

Если аудиторам стало известно о последующих событиях, имеющих существенное значение для экономического субъекта и ставящих под сомнение достоверность подтвержденной аудиторами отчетности, они обязаны обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта. Если оно не предпримет меры к исправлению ошибок и неточностей, аудиторы должны письменно обратиться к экономическому субъекту, перенести на его руководство ответственность за последствия решения о невнесении изменений и рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о данных существенных обстоятельствах.

Последняя предложенная мера сформулирована несколько расплывчато. Возможно, имеется в виду, что в соответствии с законодательством об акционерных обществах [6, п. 1 и 4 ст. 55] аудитор такого общества имеет право требовать внеочередного общего собрания общества и может предложить вопросы повестки дня собрания. Отказать в таком требовании на законных основаниях обычно весьма трудно. Именно на этом внеочередном собрании аудитору и следует проинформировать пользователей бухгалтерской отчетности о каких-либо существенных обстоятельствах, если они произошли после планового общего собрания.

Рекомендуемая правилом (стандартом) последовательность действий сторон при обнаружении событий, оказывающих существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, после подписания аудиторского заключения и представления бухгалтерской отчетности пользователям показана на рис. 7.6.

По-видимому, при реализации на практике предлагаемых правилом (стандартом) мероприятий аудитор может столкнуться с рядом неразрешимых вопросов. Не обозначено окончание контролируемого периода. Если довести идею до абсурда, то к этому отрезку времени могут быть отнесены все последующие отчетные периоды и, соответственно, события хозяйственной жизни клиента до момента его ликвидации, реорганизации и т.п. Даже если предполагается ограничение этого периода окончанием следующего финансового года, указанные события ста-



**Рис. 7.6.** Последовательность действий сторон при возникновении существенных событий после подписания аудиторского заключения и представления бухгалтерской отчетности пользователям

нут предметом изучения при следующей аудиторской проверке и, возможно, другой аудиторской организацией. Кроме того, если экономический субъект не предполагает продолжать сотрудничество с аудитором в следующем за проверенным периоде, то вряд ли он сочтет нужным информировать аудиторскую организацию о произошедших событиях.

Однако аудиторским организациям, заинтересованным в создании и поддержании своей высокой профессиональной репутации, целесообразно (но необязательно) даже по окончании аудита следить (например, по газетным публикациям) за хозяйственной деятельностью своего клиента и вступать с ним в контакт, если на основании полученной информации складывается впечатление о появлении фактов, бросающих тень на достоверность отчетности, подтвержденной аудиторским заключением.

ем данной организации. Это следует делать даже в том случае, если аудиторы не планируют больше проверять данный экономический субъект, но если аудиторская организация продолжает работать с ним и на следующий год, она просто обязана следить за его финансовым состоянием и предпринимать соответствующие шаги для его блага и поддержания своей репутации.

Действия аудиторов, связанные с исследованием, анализом, оценкой и принятием решений относительно событий и фактов, произошедших в различные периоды после отчетной даты, следует четко документировать и обеспечивать сохранность соответствующих рабочих документов в аудиторских файлах.

### **7.6. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита**

При оформлении результатов проверки аудитор должен помнить, что фактически пользователями этих результатов являются не только внешние по отношению к экономическому субъекту лица, но и он сам. Причем интересы экономического субъекта имеют несколько иную направленность, чем интересы внешних пользователей. В интересах последних аудитор должен подготовить документ, содержащий информацию о достоверности бухгалтерской отчетности в целом. При создании такого документа аудитор должен обратить внимание в первую очередь на выявленные в ходе проверки события, оказывающие существенное влияние на формирование показателей бухгалтерской отчетности. Самому же экономическому субъекту может быть интересна информация не столь значительная, но оказывающая влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

Несмотря на очевидную необходимость разделения итоговой информации в зависимости от интересов пользователей, до 1998 г. порядок ее подготовки не был урегулирован.

В соответствии с [9, п. 18] в аналитической части аудиторского заключения должны были отражаться факты выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющих на ее достоверность, а также нарушений законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных опера-

ций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц. С применением этого положения возникали затруднения. Как правило, наличие существенных нарушений бухгалтерского учета приводит к подготовке по результатам аудита отрицательного заключения, что в общем является исключением из общего правила. Поэтому было не понятно, следует в аналитической части приводить информацию только о крупных недостатках или упоминать и о менее существенных ошибках и давать рекомендации по их устранению, представляющие непосредственный интерес для экономического субъекта.

Никаких конкретных указаний на этот счет не содержало и принятое в 1996 г. правило (стандарт), касающееся процедуры подготовки аудиторского заключения [54]. В сложившейся ситуации каждая аудиторская организация сама определяла вариант действий. Некоторые перечисляли в аналитической части аудиторского заключения все без исключения выявленные нарушения и отклонения. Если при этом информация была плохо структурирована, то экономический субъект мог использовать данные аналитической части аудиторского заключения с большим трудом. Другие готовили аналитическую часть в строгом соответствии с формой, рекомендуемой правилом (стандартом), а замечания и рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита отклонений доводили до сведения экономического субъекта отдельным документом, подготовленным в произвольной форме. Были и такие, кто строго следовал форме аналитической части, и если сообщал об ошибках клиенту, то в неформальном порядке.

Большинство клиентов также возражало против помещения подробного перечня недостатков в аналитической части аудиторского заключения. Это связано с тем, что хотя в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности аналитическая часть является конфиденциальным документом, который должен предоставляться только клиенту, на практике не прекращаются попытки налоговых, контрольных и иных органов заполучить информацию, содержащуюся в этом документе.

Возникшая проблема решается специальным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, касающимся подготовки **письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита** [51].

По результатам проверки аудиторская организация должна оформлять два итоговых документа:

- 1) аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта;

2) письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита.

Информация, включаемая в каждый из документов, должна соответствовать целям их подготовки. В аналитической части аудиторского заключения следует отражать только те сведения, которые обусловили характер мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. В письменной же информации аудитора целесообразно рассмотреть все отмеченные в ходе аудита недостатки и дать рекомендации по их устранению. В западной практике аналогом письменной информации аудитора является *management letter* (обычно переводится как письмо для руководства клиента, или письмо по вопросам управления).

Рассмотрим подробнее принципы подготовки и содержание письменной информации аудитора.

Целями подготовки письменной информации аудитора являются доведение до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и предложение конструктивных рекомендаций по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Подготовка письменной информации аудитора обязательна в следующих случаях:

- 1) при проведении обязательного аудита;
- 2) при проведении инициативного аудита, по итогам которого предполагается подготовка аудиторского заключения;
- 3) если подготовка письменной информации аудитора предусмотрена договором между аудитором и его клиентом (экономическим субъектом).

Таким образом, при обязательном либо инициативном аудите, целью которого является выдача аудиторского заключения, подготовка письменной информации аудитора по итогам проверки — обязательное условие. И аудиторские организации не могут ограничиваться передачей информации в устной форме. В других ситуациях подготовка по итогам работы письменной информации аудитора должна быть обусловлена заключенным сторонами договором.

В соответствии с правилом (стандартом) [51, п. 2.4] аудиторская организация в письменной информации аудитора обязана указать на все ошибки и искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Значит, информация о серьезных нарушениях, раскрываемая в аналитической и итоговой частях аудиторского заключения, дублируется в письменной информации аудитора. Наряду с этим аудиторы могут приводить в своей письменной информации любые сведения, касающиеся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которые сочтут целесообразными.

Вместе с тем письменная информация аудитора — это не исчерпывающий отчет обо всех существующих недостатках, а лишь о тех, которые обнаружены в процессе конкретной аудиторской проверки. В задачу аудитора входит разъяснение уполномоченным лицам экономического субъекта, что письменная информация не может трактоваться никаким иным образом, тем более как гарантия отсутствия других недостатков, кроме выявленных и описанных аудитором. Представляется, что в зависимости от сложившихся в ходе работы взаимоотношений аудиторской организации и клиента понимание этой и других особенностей письменной информации аудитора может быть согласовано сторонами в специально подготовленном аудиторской организацией сопроводительном письме к документу. Соответствующие оговорки могут быть включены в преамбулу к письменной информации аудитора.

Большой объем информации не должен приводить к бессистемности и сумбурности документа. Текст должен быть хорошо структурирован, изложен четко и логично. Данные должны быть ранжированы по степени важности, значимости последствий, не допускаются фактические неточности. Все выводы должны быть конкретными и хорошо обоснованными. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны быть обоснованы расчеты и оценки, необходимы ссылки на действующие законодательные и нормативные акты.

Для удобства обработки информации можно порекомендовать специальный бланк с таблицей (приложение 7.16). В эту таблицу аудиторы по ходу работы заносят все замечания, которые считают достойными упоминания в итоговых документах проверки. Можно порекомендовать раздать по несколько экземпляров бланка всем участникам аудита, включая стажеров и ассистентов. Замечания следует делать кратко, например: «Ошибки в оформлении первичных документов по кассе», «Неправильное отнесение затрат по договору № 123 на себестоимость». Вместе с тем нужно снабжать их ссылками на листы аудиторского файла проверки, где все это изложено более подробно с указанием первичных документов клиента. В дальнейшем старшие аудиторы и руководитель проверки периодически просматривают получившиеся перечни наруше-

ний. Часть замечаний после этого, видимо, будет снята (работники бухгалтерии покажут подтверждающие документы или дадут необходимые разъяснения, что-то младшие участники проверки укажут ошибочно, что-то будет решено не упоминать из-за незначительности). Об этом необходимо сделать соответствующие пометки в бланке. Часть замечаний, возможно, будет сочтена существенной. Старшие аудиторы или руководитель проверки перенесут их в бланк IV-B (см. приложение 7.3) и обсудят с клиентом (возможно, с привлечением к переговорам руководителя аудиторской организации).

Остальные замечания надо будет рассортировать по степени значимости. Можно порекомендовать проставлять на полях бланка условные баллы, отражающие серьезность нарушения, а можно воспользоваться для той же цели маркерами разных цветов. В результате руководитель проверки получит хорошо структурированный перечень нарушений, который следует привести в письменной информации руководству клиента (отдельные листы бланка, заполненные разными специалистами, должны соответствовать разделам аудита, а внутри разделов должны быть разбиты по степени важности). Опираясь на такой перечень, удобно составлять итоговый документ аудита, а ссылки на страницы аудиторского файла позволят снабдить его необходимыми цифрами, указаниями на первичные документы и конкретные обстоятельства. Руководствуясь перечнем замечаний, очень удобно заполнять бланк IV-A (см. приложение 7.4).

Несмотря на то что формирование письменной информации аудитора — процесс творческий, зависящий от условий проведения аудита, в правило (стандарт) включен ряд требований к форме и содержанию этого документа (пример данного документа приведен в приложении 7.17). Как и в других аудиторских документах, в письменной информации аудитора должны содержаться обязательные реквизиты. К ним в первую очередь относятся реквизиты, позволяющие идентифицировать стороны, — аудиторскую организацию и экономического субъекта.

Из реквизитов аудиторской организации следует указать: официальное наименование; юридический и почтовый адреса; реквизиты свидетельства о государственной регистрации; реквизиты лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Приводятся также: перечень аудиторов и специалистов, принимавших участие в проверке (фамилии, имена, отчества); номера и даты выдачи квалификационных аттестатов (при их наличии); обязанности в ходе проверки.

Указываются реквизиты экономического субъекта: официальное наименование (рекомендуем привести полное и сокращенное); юриди-

ческий и почтовый адреса; реквизиты свидетельства о государственной регистрации; должности, фамилии, имена и отчества лиц, ответственных за составление бухгалтерской отчетности. К таким должностным лицам относятся, как правило, руководитель экономического субъекта — генеральный директор, президент и др. и главный бухгалтер (финансовый (коммерческий) директор). Если с начала отчетного периода, за который проводился аудит, до момента завершения подготовки отчета аудитора происходила замена должностных лиц, то в письменной информации аудитора следует дать сведения обо всех лицах, занимавших указанные должности, и о периоде пребывания в должности.

В разделе обязательных сведений указываются также период, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита (можно порекомендовать в качестве дополнительной информации приводить краткий перечень документации, подвергшейся проверке), и дата подписания письменной информации аудитора.

Затем аудитор приводит обязательную содержательную информацию, к которой относятся, в частности, выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, фактические или потенциально влияющие на ее достоверность, и результаты проверки экономического субъекта, ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и оценки состояния системы внутреннего контроля этого экономического субъекта.

Содержательная часть письменной информации аудитора помимо обязательных сведений может быть расширена за счет дополнительной информации. Ее состав зависит от объема, масштабов и специфики аудиторской проверки, размеров и особенностей деятельности экономического субъекта, в отношении которого она проводилась.

Правилом (стандартом) рекомендуется дополнительно отражать в содержательной части письменной информации аудитора следующее:

- ♦ особенности проверки, которые были предусмотрены договором (контрактом, письмом-обязательством), а также стали известны в ходе проверки (к таким особенностям могут относиться, например, условия проверки филиалов и представительств или необходимость взаимодействия с другими аудиторскими и консалтинговыми организациями);

- ♦ данные о численном составе и структуре бухгалтерии;

- ♦ данные об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

- ◆ перечень основных разделов бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

- ◆ сведения о примененной методике аудита (нужно указывать, какие сегменты были проверены сплошным методом, какие — выборочным; описание основных принципов выборочных исследований);

- ◆ подтверждение соблюдения в ходе проверки правил (стандартов) аудиторской деятельности (отмечается каждый факт отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности и причины, его обусловившие);

- ◆ перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендации по их устранению;

- ◆ оценку (при наличии такой возможности) количественного расхождения показателей бухгалтерской отчетности и (или) налоговых деклараций по данным экономического субъекта и прогнозируемых по результатам проверки аудиторской организацией;

- ◆ сведения о проверках филиалов, подразделений, дочерних обществ экономического субъекта (общие результаты проверок, данные анализа влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки бухгалтерской отчетности экономического субъекта в целом); такая информация необходима, как правило, при проверке крупных экономических субъектов;

- ◆ при проведении повторных (последующих) аудиторских проверок приводится оценка и данные анализа выполнения или исправления экономическим субъектом замечаний, содержащихся в предшествующих документах (письменной информации аудитора)<sup>79</sup>; можно предположить, что при многолетнем сотрудничестве аудиторской организации и экономического субъекта анализу информации такого рода будет уделяться большое внимание.

Обязательно нужно отмечать, какие из сделанных замечаний существенны, а какие — нет, и какое влияние (влияют, не влияют, могут влиять) отмеченные замечания и недостатки оказывают на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. Для того чтобы избежать двусмысленности в этих вопросах и привлечь к ним внимание клиента, можно порекомендовать использовать формулировки: «Мы полагаем, что данное нарушение имеет существенное значение с точки зрения досто-

<sup>79</sup> Международный опыт аудита показывает, что на Западе содержательная часть письма руководству клиента состоит, по сути, из трех разделов: 1) новые замечания текущего года; 2) указания на исправленные замечания прошлого года; 3) информация о неисправленных замечаниях прошлого года.

верности бухгалтерской отчетности, и мы включаем соответствующую оговорку в наше аудиторское заключение» или «На этом основании считаем необходимым подготовить отрицательное аудиторское заключение по результатам нашей проверки».

Подробно должны быть аргументированы причины, которые привели к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного, а также случай безусловно положительного заключения с оговоркой о наличии серьезного сомнения в возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Для удобства пользования документом можно порекомендовать подразделить его содержательную часть на главы или разделы, посвященные проверке отдельных разделов бухгалтерского учета. Имеет смысл структурировать документ в последовательности, аналогичной порядку хранения рабочих документов в аудиторском файле. Это позволит сотрудникам аудиторской организации, проводившей проверку, лучше ориентироваться в документе и единообразно подготавливать такие документы. Внутри каждой главы или раздела следует в первую очередь указать на существенные ошибки учета и искажения отчетности. Если таких ошибок нет, следует (как мы рекомендовали выше при наличии серьезных ошибок) четко указать это, например записать: «По данному разделу существенных нарушений не обнаружено». Такая запись не оставит места для сомнений. Далее по тексту можно перечислить менее существенные ошибки, сначала ранжировав их по значимости. По ходу изложения можно отмечать, какие нарушения встречаются в этом году впервые, а какие повторяются из года в год.

Письменная информация аудитора предназначена в первую очередь для руководителей экономического субъекта и его собственников, которых могут не интересовать подробные описания имевших место и требуемых, по мнению аудиторов, бухгалтерских контрровок, тонкости оформления первичных документов и обширные пояснения с применением узкоспециальной терминологии. Поэтому подобные сведения целесообразно выносить в приложения к письменной информации аудитора. Таким образом, ответственные сотрудники экономического субъекта могут ознакомиться с результатами проверки по документу объемом три, пять, максимум десять страниц. Из этого документа они получают ответы на наиболее важные вопросы: жизнеспособно ли данное предприятие; получим ли мы прибыль на вложенный капитал и приблизительно какую; не допустили ли исполнительный директор и главный бухгалтер

чего-либо такого, что потребовало бы немедленно их заменить; смогут ли акционеры, биржи, банки, кредиторы сделать на основании данной бухгалтерской отчетности правильные выводы о положении дел на предприятии? К письменной информации, кроме прочего, можно приложить 100—200 страниц с описанием мелких огрехов, опечаток, оговорок, которые аудиторы считают достойными внимания учетных работников экономического субъекта.

Такая логика изложения материала удобна не только для клиента, но и для аудитора. При последующих проверках сотрудники аудиторской организации, ознакомившись с четким, хорошо структурированным документом, смогут получить представление о состоянии дел у клиента и, соответственно, более эффективно спланировать аудиторскую проверку.

В целях обеспечения аккуратного и единообразного оформления письменной информации аудитора каждая аудиторская организация должна с учетом положений законодательных и нормативных актов разработать единые (внутрифирменные) требования к форме указанного документа. Такие требования должны быть утверждены руководителем аудиторской организации, и в обязательном порядке соблюдаться сотрудниками при подготовке этого документа. Многие российские аудиторские организации уже провели подобные разработки; их только следует привести в соответствие с правилом (стандартом).

Во внутрифирменных стандартах должны регламентироваться не только требования к содержанию и форме письменной информации аудитора, но и к порядку ее подготовки и представления экономическому субъекту. Определенные условия разработки данного документа установлены правилом (стандартом) [51].

При подготовке письменной информации аудитора должен соблюдаться принцип независимости аудиторской организации. Экономический субъект не имеет права оказывать на аудиторов давление при формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, квалификации выявленных нарушений и отклонений, формировании рекомендаций по их устранению. Вместе с тем в процессе подготовки окончательного варианта письменной информации целесообразно достичь баланса взаимных интересов сторон.

В России пока не получила широкого распространения практика претензионной работы в отношении аудиторских организаций в связи с ошибками в оценке достоверности отдельных статей бухгалтерской от-

четности. Однако уже привычны претензии клиента к аудиторской организации в случае, когда последняя подтвердила правильность налоговых расчетов, а налоговая инспекция не согласилась с расчетом величины налогооблагаемой базы или с обоснованием применения льгот. Это вынуждает аудитора, осознавая ответственность, быть осторожным и нередко перестраховываться, давая те или иные выводы и оценки по поводу минимизации налоговых рисков. Клиенты обычно принимают определенные меры по замечаниям аудитора. Это может быть внесение исправлений в бухгалтерский учет и отчетность, а могут быть и меры административного воздействия к виновным. Естественно стремление бухгалтерских работников экономического субъекта попытаться отстоять свою правоту, прояснить ситуацию, которая, по их мнению, может быть неправильно понята аудиторами, преуменьшить роль найденных ошибок и т.п.

Ввиду важности этих соображений правило (стандарт) рекомендует аудиторской организации обсуждать в устной форме или посредством писем отдельные вопросы аудита в ходе проверки. При этом аудиторы должны принимать во внимание степень ответственности, допуск к информации и компетентность сотрудников проверяемого экономического субъекта, с которыми они ведут такое обсуждение. Аудиторы обязаны приобщать к рабочей документации входящую корреспонденцию и копии исходящей корреспонденции по этим вопросам.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен **предварительный вариант письменной информации аудитора**. Этим документом до экономического субъекта доводятся требования внести (по установленным для этого правилам) исправления в данные бухгалтерского учета и подготовить перечень уточнений к уже сформированной бухгалтерской отчетности. Выполнение экономическим субъектом требований по устранению существенных нарушений и ошибок обязательно, чтобы аудиторская организация могла подготовить безусловно положительное аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности. Оценка и данные анализа внесенных экономическим субъектом исправлений должны содержаться в **окончательном варианте** документа.

Руководство экономического субъекта может направить аудиторской организации ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения на замечания аудитора. Можно также организовать встречу с аудиторами, проводившими проверку, для обсуждения предварительного варианта документа. Эконо-

мический субъект может пригласить лиц, которых сочтет необходимыми (не только своих штатных сотрудников, но и консультантов)<sup>80</sup>. Целесообразно, чтобы информацию о внесенных в бухгалтерский учет в соответствии с замечаниями аудиторов исправлениях экономический субъект сообщал аудитору также в письменной форме. Эта процедура еще раз свидетельствует об ответственности руководства экономического субъекта за составление достоверной бухгалтерской отчетности. При подготовке окончательного варианта письменной информации аудиторы вправе принять во внимание только те замечания клиента, которые сочтут необходимыми. Таким образом, можно сказать, что в данном вопросе аудитор имеет право решающего голоса, а клиент — совещательного.

Окончательный вариант письменной информации аудитора должен быть подготовлен и передан клиенту в те же сроки, что и аудиторское заключение (если аудитор и клиент не договорились об иных сроках).

Письменная информация должна составляться с учетом требований, предъявляемых к официальной переписке, не менее чем в двух экземплярах, иметь сквозную нумерацию страниц.

В отличие от аудиторского заключения, которое должно быть подписано руководителем аудиторской организации и скреплено ее печатью, письменная информация может не иметь печати аудиторской организации и быть подписана только теми лицами, которые участвовали в конкретной проверке. В случае масштабного аудита документ может быть подписан только руководителем проверки и руководителями групп. Документ могут подписывать и те участники проверки, которые не имеют аудиторского аттестата. Это связано, по-видимому, с тем, что письменная информация аудитора не имеет юридической силы аудиторского заключения, а является скорее справочным документом. Такой документ может быть подготовлен, подписан и передан клиенту в рабочем порядке без привлечения первых лиц аудиторской организации.

Несмотря на то что в правиле (стандарте) [51] нет обязательных указаний о необходимости подписи на каждой странице документа, аудиторская организация может ввести это требование для удобства пользования и в целях подтверждения передачи экономическому

---

<sup>80</sup> Некоторые крупные организации одновременно пользуются услугами двух и более аудиторских организаций. Если такие аудиторские организации дают рекомендации, которые противоречат друг другу, клиент может пригласить их представителей на собрание, где можно попытаться устранить возникшие противоречия в открытой дискуссии.

субъекту соответствующей информации в полном объеме<sup>81</sup>. Целесообразно предусмотреть подписание страниц документа представителями обеих сторон.

В силу того что информация, содержащаяся в рассматриваемом документе, строго конфиденциальна, его можно передавать только определенному кругу уполномоченных лиц экономического субъекта, к которым относятся:

- ◆ лицо, подписавшее договор на проведение аудита (как правило, первое лицо экономического субъекта — генеральный директор, президент);

- ◆ лицо, прямо указанное в договоре на оказание аудиторских услуг в качестве получателя письменной информации аудитора (таким лицом может быть любой сотрудник экономического субъекта — главный бухгалтер, финансовый директор, которого сочтут нужным назначить руководители, если они считают нецелесообразными непосредственные контакты с аудиторами);

- ◆ любое другое лицо в случае письменного указания, направленного лицом, подписавшим договор на оказание аудиторских услуг, в адрес аудиторской организации (это положение придает процедуре передачи документа необходимую гибкость, поскольку сотрудник, первоначально указанный в качестве получателя, может быть болен, находиться в отпуске или командировке, а может оказаться скомпрометированным в ходе аудита).

**Первый экземпляр письменной информации** аудитора передается экономическому субъекту под роспись уполномоченного им лица. При согласии уполномоченного лица экономического субъекта (аудиторской организации целесообразно получить согласие в письменной, а не в устной форме) документ может быть переслан по почте или другим способом<sup>82</sup>. Может сложиться ситуация, когда экономический субъект откажется получать экземпляр письменной информации, так как не со-

---

<sup>81</sup> Эта мера позволяет предупредить возникновение конфликтных ситуаций, когда экономический субъект может отказаться от того, что ему были сообщены определенные сведения.

<sup>82</sup> Целесообразно использовать ценное отправление с описью вложенных ценностей и уведомлением о вручении или заказное отправление с уведомлением о вручении. Правда, такой комбинации факторов, обеспечивающих, с одной стороны, сохранность отправления, а с другой — комплект документов, подтверждающих факт отправления и доставки по назначению, добиться от российских отделений связи удастся не всегда.

гласен с замечаниями или выводами аудиторской организации. В соответствии с правилом (стандартом) [51, п. 4.8] такое несогласие не может служить основанием для отказа получить документ. В данной ситуации аудиторской организации, по-видимому, придется прибегнуть к услугам почты, однако во избежание конфликтов целесообразно заранее предусмотреть в договоре на проведение аудита возможность такого варианта передачи письменной информации.

**Второй экземпляр письменной информации** архивируется в делах аудиторской организации. На этом экземпляре должны быть отметка, подтверждающая факт передачи документа уполномоченному лицу экономического субъекта, дата передачи и подпись уполномоченного лица. Если же письменная информация аудитора отправлена по почте или с использованием иных средств связи, то ко второму экземпляру подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления, либо иного способа передачи информации.

После передачи документа каждая сторона должна обеспечить соблюдение конфиденциальности содержащейся в нем информации.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации экономического субъекта, произошедшее по вине или с ведома его сотрудников.

Аудиторская организация, соблюдая требования конфиденциальности, имеет право готовить копии со своего экземпляра письменной информации для целей, связанных с последующими аудиторскими проверками. При этом целесообразно, во-первых, определить круг лиц, имеющих право доступа к такой информации, а во-вторых, обеспечить процедуру регистрации фактов ее использования, с указанием лиц, времени и целей ознакомления.

Для построения отношений с третьими сторонами, например с налоговыми органами, следует учитывать положения [47, п. 2.5], в соответствии с которыми рабочая документация аудитора является собственностью аудиторской организации.

Вместе с тем [51, п. 4.12] обязывает руководителей экономического субъекта предоставлять новой аудиторской организации копии письменной информации, подготовленной прежними аудиторами по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года.

При реализации данного требования на практике могут возникнуть определенные трудности. Руководство экономического субъекта может

не быть заинтересовано в ознакомлении нового аудитора со своими прошлыми «прегрешениями», или может опасаться возникновения еще одного канала утечки конфиденциальной информации и как следствие — уклоняться под разными предлогами от предоставления этого документа. Встречается и противоположная ситуация, когда клиенты охотно демонстрируют новым аудиторам «шедевры» прежних недостаточно добросовестных аудиторов. Такая позиция связана с нежеланием, порой боязнь давать официальный ход претензиям к некачественной работе прежнего аудитора, но с одновременным стремлением хоть как-то повлиять на соответствующее общественное мнение в отношении таких аудиторских организаций и аудиторов.

В любом случае рекомендуем, во-первых, согласовать вопрос предоставления письменной информации, подготовленной другими аудиторскими организациями по результатам предыдущих проверок, на этапе предварительного планирования, и во-вторых, предупредить руководителей экономического субъекта о возможности официального отказа от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении на основании ограничения объема аудиторской проверки.

**Приложение 7.1****Табель учета рабочего времени,  
отработанного у экономического субъекта**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		II—F
Клиент _____	Отчетный период _____	
Исполнитель (Ф.И.О.. подпись) _____	Дата окончания оформления документа _____	

**ТАБЕЛЬ УЧЕТА РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ**

№ п/п	Ф.И.О. специалиста	Должность	Месяц _____ Год _____							Итого часов, отрабо- танных специ- алистом
			Дата							
			1*	2	3	4	...	...	...	
			Отработано специалистом в день (часов)							
1										
2										
3										
...										
Итого часов за каждый день										
Подпись представителя клиента										

\* Число граф, соответствующих дням, может быть равно средней продолжительности аудита в днях в данной аудиторской организации. При недостатке места таблицу можно разместить на нескольких листах.

## Приложение 7.2

### Вопросы, не решенные своевременно по ходу аудита

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	II - D ***
Клиент _____	Отчетный период _____

№ п/п	Вопрос	Способ решения, подпись, дата	Ссылка на рабочий документ
1			
2			
...			

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* При необходимости число строк в данной таблице может быть таким, чтобы заполнить весь лист бланка.

### Приложение 7.3

#### Информация об обнаруженных и прогнозируемых искажениях бухгалтерской отчетности

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		IV—B
Клиент _____	Отчетный период _____	

#### ТАБЛИЦЫ ОБНАРУЖЕННЫХ ОТКЛОНЕНИЙ

Таблица 1\*

ПРИБЫЛЬ		АКТИВЫ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Завышение прибыли (доходов)		Завышение активов	
Занижение прибыли (доходов)		Занижение активов	
Завышение себестоимости (расходов)		Завышение пассивов	
Занижение себестоимости (расходов)		Занижение пассивов	
Завышение реализации			
Занижение реализации			
Суммарное неисправленное искажение		Суммарное неисправленное искажение	

#### ВЫВОДЫ

Мы убеждены/не убеждены\*\*, что бухгалтерская отчетность не содержит:

- ◆ предполагаемых искажений сверх уровня существенности;
- ◆ неоткорректированных существенных искажений;
- ◆ существенных искажений, оказывающих влияние на налоговые расчеты и платежи.

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

Таблица 2

Искажения		Ссылки на рабочие документы	Клиентом исправлено	Клиентом не исправлено	Ссылки на рабочие документы
отмеченные	прогнозируемые (на основе отмеченных)				
		<b>Всего</b>			

Продолжение

Анализ неисправленных искажений				
активы	пассивы	реализация	себестоимость, расходы	прибыль, доходы

\* Табл. 1 заполняется на основе данных табл. 2.

\*\* Лишнее зачеркнуть.

**Приложение 7.4**

**Важные вопросы (существенные проблемы), возникшие в ходе аудита, для разрешения которых требуется участие руководителя аудиторской организации**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	IV—A
Клиент _____	Отчетный период _____

**ПЕРЕЧЕНЬ СУЩЕСТВЕННЫХ ПРОБЛЕМ**

№ п/п	Проблема, возникшая в ходе аудита	Способ решения, подпись, дата	Ссылка на рабочий документ
1			
2			
...			

Руководитель проверки (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Руководитель аудиторской организации (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* При необходимости число строк в данной таблице может быть таким, чтобы заполнить весь лист бланка.

**Приложение 7.5****Анкета старшего аудитора по завершении проверки**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	II — А
Клиент _____	Отчетный период _____

**АНКЕТА СТАРШЕГО АУДИТОРА ПО ЗАВЕРШЕНИИ ПРОВЕРКИ**

№ п/п	Вопрос	Ответ*	Комментарии**
1	Проводился ли аудит в соответствии с намеченными планами?		
2	Все ли услуги, предусмотренные договором с клиентом (контрактом, письмом-обязательством о согласии на проведение аудита), были оказаны?		
3	Рассмотрели ли мы все рабочие документы, обобщили ли все важные моменты и довели ли до конца рассмотрение всех вопросов, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта?		
4	Рассмотрели ли мы все разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта, и приняли ли их во внимание?		
5	Подготовили ли мы проект письменной информации руководству экономического субъекта по результатам аудита, будучи уверенными в том, что это письмо освещает все наиболее важные проблемы, возникшие в ходе аудита?		
6	Уверены ли мы в том, что отражаемые в проекте письменной информации наиболее важные проблемы обсуждались с представителями клиента и нам известна точка зрения клиента по таким проблемам?		
7	Рассмотрели и уточнили ли мы всю информацию в аудиторском файле данного клиента и довели ли до конца все вопросы, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность?		
8	Убедились ли мы в том, что все аудиторские программы, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, пронумерованы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками?		

Продолжение

№ п/п	Вопрос	Ответ*	Комментарии**
9	Прояснили ли мы все вопросы, связанные с работой, которую выполняли для нас сторонние эксперты, приглашенные специалисты или другие аудиторские организации?		
10	Обсуждали ли мы с клиентом и передали ли ему наши рекомендации по внесению исправительных проводок по результатам наших замечаний?		
11	<p>Убедились ли мы в том, что выводы по следующим вопросам отражены надлежащим образом в нашем аудиторском файле:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ важные аудиторские проблемы, с которыми мы столкнулись;</li> <li>◆ разногласия с клиентом по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;</li> <li>◆ важные вопросы, связанные с учетом и отчетностью, и аргументы в поддержку и против внесения соответствующих изменений в бухгалтерскую отчетность?</li> </ul>		
12	<p>Уверены ли мы в том, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ наше аудиторское заключение подготовлено надлежащим образом;</li> <li>◆ бухгалтерская отчетность экономического субъекта подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе;</li> <li>◆ было выяснено все необходимое для того, чтобы мы сделали правильные выводы по итогам нашей проверки?</li> </ul>		
13	Подготовлены ли (если требуется) таблицы учета рабочего времени и объяснены ли существенные отклонения фактических трудозатрат от запланированных?		
14	Подготовлены и переданы ли в установленном порядке руководству аудиторской организации характеристики по итогам работы на специалистов, проходящих испытательный срок, ассистентов аудитора и стажеров?		
Старший аудитор(Ф.И.О., подпись) _____		Дата _____	

\* Предусматриваются три варианта ответа: да, нет и НП (не применимо для данного аудита).

\*\* Если требуется развернутый комментарий, он может быть подготовлен на отдельном листе (в рабочем документе), а в данной графе может быть дана ссылка на такой рабочий документ.

## Приложение 7.6

### Анкета оценки специалистов по результатам выполнения конкретного аудиторского задания

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	Фамилия, инициалы аттестуемого	Подразделение	Должность
--------------------------------------------------------------	-----------------------------------	---------------	-----------

#### ОЦЕНОЧНЫЙ ЛИСТ СПЕЦИАЛИСТА

Критерии, подлежащие оценке	Характеристика критериев и оценка в баллах										Кoeffициент	Оценка
	высокий уровень	средний уровень	низкий уровень									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	5	6	
Степень соответствия сложности работ, выполнявшихся специали- стом его функциональным обязанностям												
Проявление инициативы и творчества												
Дисциплинированность в выполнении задания												
Качество выполняемых работ												

Продолжение

1	2	3	4	5	6						
Умение работать в команде											
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Умение общаться с клиентом											
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	4	
Итого										А	Б

Итоговый балл 10 x Б / А

Время, оплаченное клиентом (%)

Комментарии \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_

Подпись заполнявшего \_\_\_\_\_

Фамилия, инициалы \_\_\_\_\_

Должность \_\_\_\_\_

**Приложение 7.7****Анкета руководителя проверки**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации	II-B
Клиент _____	Отчетный период _____

**АНКЕТА РУКОВОДИТЕЛЯ ПРОВЕРКИ**

№ п/п	Вопрос	Ответ	Комментарии
1	Уверены ли вы в том, что запланированный аудит был успешно завершен?		
2	Завершили ли вы достаточно детальный обзор критических областей аудита?		
3	Уверены ли вы в том, что аудиторская работа выполнена квалифицированно и в достаточном объеме?		
4	Уверены ли вы в том, что аудиторский файл содержит аудиторские доказательства верности нашего аудиторского заключения в необходимом объеме?		
5	Рассмотрели ли вы в аудиторском файле все вопросы, требующие для своего решения участия руководителя проверки, и удовлетворены ли вы тем, каким образом рассмотрены в аудиторском файле встретившиеся проблемы?		
6	Считаете ли вы, что вопросы, связанные с налоговыми расчетами экономического субъекта, разрешены надлежащим образом?		
7	Уверены ли вы в том, что: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ наше аудиторское заключение подготовлено надлежащим образом;</li> <li>◆ бухгалтерская отчетность экономического субъекта подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе;</li> <li>◆ было выяснено все необходимое для того, чтобы мы сделали правильные выводы по итогам нашего аудита?</li> </ul>		

Руководитель проверки (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Руководитель аудиторской организации (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

## Приложение 7.8

### Безусловно положительное аудиторское заключение, предусмотренное международным стандартом аудита

#### Auditors' Report

#### Заключение аудиторов

Appropriate Addressee

Надлежащий адресат

#### Introductory Paragraph

We have audited the accompanying balance sheet of the ABC Company as of December 31, 19X1, and the related statements of income and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Company's management. Our responsibility is to express an opinion on those financial statements based on our audit.

#### Вводная часть

Мы провели аудит прилагаемого\* бухгалтерского баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и соответствующих отчетов о прибыли и движении денежных средств за год, окончившийся на эту дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании. Наша ответственность состоит в выражении мнения об указанной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита.

#### Scope Paragraph

We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those Standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting principles used and significant estimates made by management, as well as evaluating the overall financial statement presentation. We believe that our audit

#### Объем проверки

Мы провели нашу аудиторскую проверку в соответствии с международными стандартами аудита\*\*. Эти стандарты предусматривают, чтобы мы планировали и проводили аудит так, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность свободна от искажений, имеющих существенный характер. Аудит включает проверку на выборочной основе доказательств, подтверждающих числовые значения и раскрытия информации, представленные в финансовой отчетности. Аудит, кроме того, включает оценку использу-

\* Финансовая отчетность должна быть приложена к аудиторскому заключению, а в самом заключении могут быть ссылки на количество страниц, которые занимает эта отчетность.

\*\* Допускается ссылка на национальные стандарты аудита или аналогичные нормативные документы.

provides a reasonable basis for our opinion.

### Opinion Paragraph

In our opinion, the financial statements give a true and fair view of the financial position of the Company as of December 31, 19X1, and of the results of its operations and its cash flows for the year then ended in accordance with...

Auditor  
Date  
Address

емых принципов бухгалтерского учета и расчетов оценочных данных, проведенных руководством, а также оценку оформления финансовой отчетности в целом. Мы полагаем, что наш аудит может служить достаточной основой для нашего мнения.

### Мнение

По нашему мнению, представленная финансовая отчетность дает правильную и справедливую картину финансового положения компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и результатов ее деятельности и движения ее денежных средств за год, окончившийся на эту дату, в соответствии с...\*

Аудитор  
Дата  
Адрес

---

\* Здесь должна быть дана ссылка на международные или национальные стандарты ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности либо на аналогичные нормативные документы.

## Приложение 7.9

### Заключительная часть условно положительного аудиторского заключения, предусмотренного международным стандартом аудита

[Вводная часть и объем проверки излагаются так, как в приложении выше\* ]

[Приводится абзац, содержащий суть существенного нарушения, допущенного экономическим субъектом]

In our opinion, *except for the effect on the financial statements of the matter referred to in the preceding paragraph*, the financial statements give a true and fair view of the financial position of the Company as of December 31, 19X1, and of the results of its operations and its cash flows for the year then ended in accordance with...

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую отчетность обстоятельств, указанных в предыдущем абзаце, представленная финансовая отчетность дает правильную и справедливую картину финансового положения компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и результатов ее деятельности и движения ее денежных средств за год, окончившийся на эту дату, в соответствии с ...\*\*.

\* Для краткости мы не рассматриваем здесь все возможные формы аудиторских заключений, отличных от безусловно положительного, которые предусмотрены международными стандартами аудита. Например, при ограничении объема аудита в аудиторском заключении, которое следует подготовить в этом случае, от образца, приведенного в приложении 7.8, будет отличаться не только заключительный раздел, но и раздел «Объем проверки».

\*\* См. примечание на с. 519.

## Приложение 7.10

### Заключительная часть отрицательного аудиторского заключения, предусмотренного международным стандартом аудита

*In our opinion, because of the effects of the matters discussed in the preceding paragraph(s), the financial statements do not give a true and fair view of the financial position of the Company as of December 31, 19X1, and of the results of its operations and its cash flows for the year then ended in accordance with...*

*{Вводная часть и объем проверки излагаются так, как в приложении выше\*}*

*{Приводится абзац, содержащий суть существенного нарушения, допущенного экономическим субъектом}*

По нашему мнению, из-за влияния на финансовую отчетность обстоятельств, указанных в предыдущем абзаце(ах), представленная финансовая отчетность не дает правильной и справедливой картины финансового положения компании по состоянию на 31 декабря 19X1 г. и результатов ее деятельности и движения ее денежных средств за год, окончившийся на эту дату, в соответствии с ...\*\*.

\* См. примечание к приложению 7.8.

\*\* См. примечание на с. 519.

## Приложение 7.11

### Безусловно положительное аудиторское заключение

#### ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Наименование вводной части	<b>Аудиторское заключение по результатам аудита бухгалтерской отчетности ООО «XXX» за 199X финансовый год</b>
Информация об аудиторской организации	ЗАО «Аудиторской организацией «У» <i>(юридический адрес: почтовый адрес: телефон:</i> <i>Лицензия на проведение общего аудита № _____, выдана ЦАЛАКом          Минфина России _____ на срок до _____</i> <i>Свидетельство о государственной регистрации № _____, выдано _____</i> <i>Расчетный счет № _____)</i>
Указание на основание для проведения проверки*	в соответствии с договором № 1 от 01.01.9X проведена аудиторская проверка бухгалтерской отчетности ООО «XXX» за 199x финансовый год.
Перечень аудиторов, принимавших участие в проверке	В аудите принимали участие: Петрова Вера Ивановна — руководитель проверки (квалификационный аттестат № _____ дата _____) Ф.И.О. специалистов (данные квалификационных аттестатов, обязанности в ходе аудита)

#### АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Наименование аналитической части	<b>Отчет аудиторской организации</b>
Адресат	<b>(Исполнительному органу ООО «XXX»)</b>
Информация об экономическом субъекте	Общество с ограниченной ответственностью «XXX» <i>(юридический адрес: почтовый адрес: телефон:</i> <i>Свидетельство о государственной регистрации № _____, выдано _____</i> <i>Расчетный счет № _____</i> <i>Идентификационный номер налогоплательщика _____)</i> В аудируемом периоде за подготовку бухгалтерской отчетности ООО «XXX» отвечали: руководитель ООО «XXX» с 01.01.9X по 30.04.9X /подпись/ Ф.И.О. с 01.05.9X по 31.12.9X /подпись/ Ф.И.О. Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности /подпись/ Ф.И.О.

\* Рекомендуемый авторами реквизит аудиторского заключения.

Продолжение

Объект аудита	1. Аудиторской организацией «У» проведен аудит бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год.
Общие результаты проверки состояния системы внутреннего контроля	<p>2. При планировании и проведении аудита указанной бухгалтерской отчетности было рассмотрено состояние системы внутреннего контроля ООО «ХХХ», ответственность за организацию которой несет исполнительный орган ООО «ХХХ».</p> <p>3. Система внутреннего контроля была изучена исключительно для того, чтобы можно было определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Прделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ООО «ХХХ» в целях выявления всех возможных недостатков.</p> <p>4. В процессе аудита аудиторы не обнаружили никаких фактов, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля ООО «ХХХ» масштабам и характеру его деятельности.</p>
Общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности	<p>5. Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год приведено в итоговой части аудиторского заключения. Аудиторы не обнаружили серьезных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности.</p>
Общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций	<p>6. При проведении аудита бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год рассмотрено соблюдение ООО «ХХХ» применяемого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение действующего в Российской Федерации законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций несет исполнительный орган ООО «ХХХ».</p> <p>7. Проверка соответствия ряда совершенных ООО «ХХХ» финансово-хозяйственных операций действующему в Российской Федерации законодательству проводилась исключительно в целях получения достаточной уверенности в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Цель проведенного аудита не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности ООО «ХХХ» действующему законодательству. Поэтому такое мнение не высказывается.</p> <p>8. Результаты проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись ООО «ХХХ» во всех существенных отношениях в соответствии с действующим в Российской Федерации законодательством.</p>

## ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ

Наименование итоговой части	<b>Заключение аудиторской организации о бухгалтерской отчетности</b>		
Объект аудита	<b>Общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» за 199Х финансовый год</b>		
Адресат итоговой части	<b>(участникам ООО «ХХХ»)</b>		
Нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность	1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год. Данная отчетность подготовлена исполнителем ООО «ХХХ» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.		
Распределение ответственности	2. Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «ХХХ». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основании данных проведенного аудита.		
Нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит	3. Мы проводили аудит в соответствии с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.		
Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности	4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» по состоянию на 1 января 199Х г. и финансовых результатов его деятельности за 199Х г. исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете».		
Дата	Дата аудиторского заключения		
Подписи auditors	Руководитель аудиторской организации	/подпись/	Ф.И.О.
	Руководитель проверки	/подпись/	Ф.И.О.
	Члены аудиторской группы	/подпись/	Ф.И.О.
Расписка в получении*	Один экземпляр заключения аудиторской организации получил. Дата. Ф.И.О., подпись уполномоченного лица экономического субъекта.		

\* Рекомендуемый авторами реквизит аудиторского заключения.

Продолжение

**Полный комплект бухгалтерской отчетности  
ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год, в отношении которой  
проводился аудит:**

Комплект  
бухгалтерской  
отчетности

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.
3. Отчет о движении капитала — форма № 3.
4. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
5. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
6. Отчет исполнительного органа (пояснительная записка).

## Приложение 7.12

**Безусловно положительное аудиторское заключение при наличии серьезного сомнения в возможности экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом**

### ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме вводной части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

### АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме аналитической части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

### ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ

**Заключение аудиторской организации  
о бухгалтерской отчетности  
Общества с ограниченной ответственностью «ХХХ»  
за 199Х финансовый год  
(участникам ООО «ХХХ»)**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год. Данная отчетность подготовлена исполнителем органом ООО «ХХХ» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

2. Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «ХХХ». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основании данных проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.

4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» по состоянию на 1 января 199Х г. и финансовых результатов его деятельности за 199Х г. исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Продолжение

Дополнительный абзац, выражающий сомнения аудитора в возможности экономического субъекта продолжить деятельность

5. При подготовке прилагаемой к настоящему заключению бухгалтерской отчетности исполнительный орган ООО «ХХХ» исходил из допущения о том, что ООО «ХХХ» будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Однако в связи с обстоятельством (ами), указанным (и) в предыдущем параграфе (ах) настоящего заключения, существует серьезное сомнение в возможности ООО «ХХХ» продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

---

Дата аудиторского заключения

Руководитель аудиторской организации	/подпись/	Ф.И.О.
Руководитель проверки	/подпись/	Ф.И.О.
Члены аудиторской группы	/подписи/	Ф.И.О.

---

Один экземпляр заключения аудиторской организации получил. Дата. Ф.И.О., подпись уполномоченного лица экономического субъекта.

---

**Полный комплект бухгалтерской отчетности  
ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год, в отношении которой  
проводился аудит:**

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
  2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.
  3. Отчет о движении капитала — форма № 3.
  4. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
  5. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
  6. Отчет исполнительного органа (пояснительная записка).
-

## Приложение 7.13

### Условно положительное аудиторское заключение

#### ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме вводной части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме аналитической части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ

Наименование части	<b>Заключение аудиторской организации о бухгалтерской отчетности</b>
Объект аудита	<b>Общества с ограниченной ответственностью «XXX» за 199X финансовый год</b>
Адресат итоговой части	<b>(участникам ООО «XXX»)</b>
Нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность	<p>1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «XXX» за 199X финансовый год. Данная отчетность подготовлена исполнителем органом ООО «XXX» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.</p>
Распределение ответственности	<p>2. Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «XXX». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основании данных проведенного аудита.</p>
Нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит	<p>3. Мы проводили аудит в соответствии с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.</p>

Продолжение

Описание обстоятельств, обусловивших подготовку условно положительного аудиторского заключения\*

Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности

4. Следующие обстоятельства обусловили подготовку нами условно положительного аудиторского заключения:  
(излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку условно положительного аудиторского заключения).

5. По нашему мнению, с учетом обстоятельств, изложенных в предыдущем параграфе\*\*, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» по состоянию на 1 января 199Х г. и финансовых результатов его деятельности за 199Х г. исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Дата аудиторского заключения

Руководитель аудиторской организации	/подпись/	Ф.И.О.
Руководитель проверки	/подпись/	Ф.И.О.
Члены аудиторской группы	/подписи/	Ф.И.О.

Один экземпляр заключения аудиторской организации получил. Дата. Ф.И.О., подпись уполномоченного лица экономического субъекта.

**Полный комплект бухгалтерской отчетности  
ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год, в отношении которой  
проводился аудит:**

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.
3. Отчет о движении капитала — форма № 3.
4. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
5. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
6. Отчет исполнительного органа (пояснительная записка).

\* Формулировка параграфа приведена в редакции авторов.

\*\* Эта часть параграфа приведена в измененной по сравнению с правилом (стандартом) формулировке. В приложении 2 к правилу (стандарту) начало данного параграфа звучит так: «По нашему мнению, если оставить в стороне любые поправки, которые могли бы быть признаны необходимыми при возможности получить достаточные подтверждения в отношении обстоятельства (в), указанного (ых) в предыдущем (их) параграфе (ах) настоящего заключения».

## Приложение 7.14

### Отрицательное аудиторское заключение

#### ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме вводной части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме аналитической части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ

**Заключение аудиторской организации  
о бухгалтерской отчетности  
Общества с ограниченной ответственностью «XXX»  
за 199X финансовый год  
(участникам ООО «XXX»)**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «XXX» за 199X финансовый год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом ООО «XXX» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

2. Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «XXX». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основании данных проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.

4. Следующие обстоятельства, обусловили подготовку нами отрицательного аудиторского заключения:

*(излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку отрицательного аудиторского заключения).*

*Описание обстоятельств, обусловивших подготовку отрицательного аудиторского заключения\**

\* Формулировка параграфа приведена в редакции авторов.

Продолжение

Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности

5. По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельств, указанных в предыдущем параграфе настоящего заключения, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т.е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» по состоянию на 1 января 199Х г. и финансовых результатов его деятельности за 199Х г. исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Дата аудиторского заключения

Руководитель аудиторской организации	/подпись/	Ф.И.О.
Руководитель проверки	/подпись/	Ф.И.О.
Члены аудиторской группы	/подписи/	Ф.И.О.

Один экземпляр заключения аудиторской организации получил. Дата. Ф.И.О., подпись уполномоченного лица экономического субъекта.

**Полный комплект бухгалтерской отчетности  
ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год, в отношении которой  
проводился аудит:**

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.
3. Отчет о движении капитала — форма № 3.
4. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
5. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
6. Отчет исполнительного органа (пояснительная записка).

## Приложение 7.15

### Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности

#### ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме вводной части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Форма аналогична форме аналитической части безусловно положительного аудиторского заключения (см. приложение 7.11).

#### ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ

**Заключение аудиторской организации  
о бухгалтерской отчетности  
Общества с ограниченной ответственностью «ХХХ»  
за 199Х финансовый год  
(участникам ООО «ХХХ»)**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом ООО «ХХХ» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
2. Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «ХХХ». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основании данных проведенного аудита.
3. Мы проводили аудит в соответствии с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной бухгалтерской отчетности.

Описание  
обстоятельств,  
обусловивших  
подготовку  
отказа  
от мнения

4. Следующие обстоятельства обусловили отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности:  
*(излагаются обстоятельства, обусловившие отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности).*

Продолжение

Отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности

5. В связи с обстоятельствами, указанными в предыдущем параграфе настоящего заключения, мы не в состоянии выразить и не выражаем мнения о прилагаемой к настоящему заключению бухгалтерской отчетности Общества с ограниченной ответственностью «ХХХ» за 199Х г.

Дата аудиторского заключения

Руководитель аудиторской организации	/подпись/	Ф.И.О.
Руководитель проверки	/подпись/	Ф.И.О.
Члены аудиторской группы	/подписи/	Ф.И.О.

Один экземпляр заключения аудиторской организации получил. Дата. Ф.И.О., подпись уполномоченного лица экономического субъекта.

**Полный комплект бухгалтерской отчетности  
ООО «ХХХ» за 199Х финансовый год, в отношении которой  
проводился аудит:**

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.
3. Отчет о движении капитала — форма № 3.
4. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
5. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
6. Отчет исполнительного органа (пояснительная записка).

**Приложение 7.16**

**Возникшие по ходу аудита вопросы,  
предполагаемые для включения в письменную информацию аудитора  
руководству экономического субъекта по результатам аудита**

Наименование (логотип, реквизиты) аудиторской организации		IV – С ***
Клиент _____	Отчетный период _____	

**ВОПРОСЫ ДЛЯ ПИСЬМЕННОЙ ИНФОРМАЦИИ АУДИТОРА**

№ п/п	Вопрос	Точка зрения клиента	Ссылка на рабочий документ
1			
2			
***			

Исполнитель (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____
Проверил (Ф.И.О., подпись) _____	Дата _____

\* При необходимости число строк в данной таблице может быть таким, чтобы заполнить весь лист бланка.

## Приложение 7.17

### Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита

(бланк (угловой штамп) аудиторской организации)

Наименование экономического субъекта,  
должность, Ф.И.О.  
уполномоченного лица  
экономического субъекта

Обязательная  
информация.  
Реквизиты  
и адресная  
часть

Исх. № \_\_\_\_\_  
от (дата подписания)

#### ПИСЬМЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ АУДИТОРА РУКОВОДСТВУ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Обязательная  
информация  
о характере  
оказанной  
услуги  
и основание  
ее проведения

Глубокоуважаемый г-н (фамилия, имя, отчество уполномоченного  
лица экономического субъекта),

В соответствии с договором № \_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_ 9X аудиторская  
организация (полное официальное наименование аудиторской орга-  
низации) с (дата начала аудита) по (дата составления заключения  
аудитора) провела аудит бухгалтерской отчетности (наименование  
экономического субъекта) за (период, за который проводился аудит).

Аудиторская организация (полное официальное наименование  
аудиторской организации)

(юридический адрес:

почтовый адрес:

свидетельство о государственной регистрации (номер, дата, наиме-  
нование органа, выдавшего свидетельство):

Обязательная  
информация.  
Реквизиты ауди-  
торской органи-  
зации

лицензия на осуществление аудиторской деятельности (номер, дата  
выдачи, наименование органа, выдавшего лицензию, срок действия  
лицензии):

В аудиторской проверке принимали участие:

(приводится список всех аудиторов и иных специалистов, принимав-  
ших участие в аудите, с указанием их фамилий, имен, отчеств\*;  
номера и даты выдачи квалификационных аттестатов в случае их на-  
личия; обязанностей в ходе проведения аудита).

Фамилия, имя, отчество, обязанности в ходе проверки  
(квалификационный аттестат — номер, дата выдачи) и т.д.

\* Правилom (стандартом) «Письменная информация аудитора руководству эконо-  
мического субъекта по результатам проведения аудита» предусмотрено указание толь-  
ко инициалов, авторы считают целесообразным указание фамилии, имени и отчества.

Продолжение

*(полное официальное наименование экономического субъекта)**(юридический адрес:**почтовый адрес:**свидетельство о государственной регистрации (номер, дата выдачи, наименование органа, выдавшего свидетельство):*

Обязательная информация. Данные и реквизиты экономического субъекта

В аудируемом периоде за подготовку бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) отвечали:

► *(должность руководителя экономического субъекта, ответственного за подготовку бухгалтерской отчетности)*

*с... по... (время пребывания в должности)\* /подпись/ Ф.И.О.*

*с... по... (время пребывания в должности) /подпись/ Ф.И.О.*

*Главный бухгалтер (или иное должностное лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности)*

*с... по... (время пребывания в должности)\*\* /подпись/ Ф.И.О.*

*с... по... (время пребывания в должности) /подпись/ Ф.И.О.*

#### ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ

1. Аудиторская проверка имела следующие особенности:

*(описываются особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки).*

Дополнительные сведения, раскрывающие специфику и содержание оказанных услуг

2. Бухгалтерский учет у проверяемого экономического субъекта:

*(приводятся данные о количественном составе и структуре бухгалтерии, особенностях применяемой системы бухгалтерского учета).*

3. При проверке были рассмотрены:

*(приводится перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке).*

4. Методика аудиторской проверки:

*(приводятся сведения о примененной методике аудиторской проверки; подтверждение факта руководства в работе правилами (стандартами) аудиторской деятельности;*

*указываются принципы проведения выборочных исследований в ходе проверки и разделы бухгалтерского учета, проверенные сплошным и выборочным методами).*

\* Информация приводится в случае смены руководителя в течение периода с момента начала отчетного периода, подлежащего проверке, до момента завершения подготовки отчета аудитора.

\*\* Информация приводится в случае смены лица, ответственного за подготовку бухгалтерской отчетности, в течение периода с момента начала отчетного периода, подлежащего проверке, до момента завершения подготовки отчета аудитора.

**РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ**

1. В ходе аудиторской проверки была проверена следующая документация, относящаяся к *(период, за который проведен аудит)\** : *(приводится краткий перечень изученных документов)*.
2. В ходе аудита бухгалтерской отчетности за *(период, за который проводился аудит)* выявлены следующие существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или содержащие потенциальную возможность влияния на ее достоверность: *(приводится перечень выявленных в ходе аудита существенных нарушений)*.
3. Результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, состояния системы внутреннего контроля.
4. Перечень замечаний, указаний на выявленные недостатки и рекомендаций по их устранению.
5. Оценка (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей по данным экономического субъекта и прогнозируемых аудиторской фирмой по результатам проверки.
6. Сведения об осуществлении проверок филиалов, подразделений и дочерних обществ экономического субъекта *(изложение общих результатов таких проверок и анализ их влияния на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта)*.
7. Оценка и анализ выполнения или исправления экономическим субъектом замечаний, отраженных в документах по результатам предыдущих аудиторских проверок\*\*.

Содержательная часть по результатам аудита

**ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ**

1. По итогам проведенного аудита бухгалтерской отчетности *(наименование экономического субъекта)* за *(период, за который проводился аудит)* можно сделать следующие выводы и рекомендации: *(приводятся общие выводы и рекомендации по итогам аудита)*
2. По итогам замечаний аудиторов экономический субъект внес следующие исправления в данные бухгалтерского учета: *(приводится оценка сделанных экономическим субъектом исправлений и выводы о влиянии внесенных изменений на правильность ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности)*

Выводы и рекомендации по результатам аудита

\* Данные, которые, по мнению авторов, целесообразно включать в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта.

\*\* Такая информация приводится при повторном (последующем) аудите.

Продолжение

3. В ходе проверки выявлены проблемные ситуации, оказывающие существенное влияние на правильность ведения бухгалтерского учета и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении решения которых аудиторская организация и экономический субъект не достигли однозначного мнения\*

*(приводится мнение аудиторов обо всех существенных ситуациях, в отношении решения которых у сторон возникли разногласия).*

4. По результатам проведенной аудиторской проверки аудиторская организация подготовила *(указывается характер выданного аудиторского заключения).*

Подготовка *(указывается характер аудиторского заключения — отличное от безусловно положительного, условно положительное, отрицательное, отказ от выдачи)* аудиторского заключения обусловлена следующими причинами:

*(приводится развернутая аргументация причин, приведших к отличному от безусловно положительного мнению аудиторской организации).*

5. Кроме перечисленных выше, аудиторская организация считает целесообразным по результатам аудита бухгалтерской отчетности сделать следующие выводы и дать следующие рекомендации:

*(приводятся любые другие выводы и рекомендации, которые, по мнению аудиторов, необходимы и целесообразны).*

Подписи аудиторов	Руководитель группы аудиторов	/подпись/	Ф.И.О.
	Члены аудиторской группы	/подписи/	Ф.И.О.
Расписка в получении	Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита получена.		
	<i>(дата, Ф.И.О., должность и подпись уполномоченного лица экономического субъекта)</i>		

\* Этот раздел приводится в случае возникновения разногласий между аудитором и представителями экономического субъекта в отношении необходимости исправления отклонений, имеющих существенное значение, и, кроме того, если, по мнению аудитора, следует внести исправления, а представители проверяемого экономического субъекта не согласны с этим.

## ЛИТЕРАТУРА

---

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 5 мая 1995 г. № 70-ФЗ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в редакции от 12 августа 1996 г.).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (в редакции от 24 октября 1997 г.).
4. Гражданский процессуальный кодекс РСФСР. Утвержден Верховным Советом РСФСР 11 июня 1964 г. (в редакции от 25 июня 1998 г.).
5. Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР. Утвержден Верховным Советом РСФСР 27 октября 1960 г. (в редакции от 21 июля 1998 г.).
6. Об акционерных обществах. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 65-ФЗ (в редакции от 13 июня 1996 г.).
7. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в редакции от 23 июля 1998 г.).
8. О Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 23 октября 1992 г. № 3708-1.
9. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Утверждены Указом Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263.
10. Об аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.
11. Об уточнении сроков проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 24 октября 1994 г. № 2004.
12. Об организации работы Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Распоряжение Президента Российской Федерации от 4 февраля 1994 г. № 54-рп.
13. Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации и состав указанной Комиссии. Утверждено Распоряжением Президента Российской Федерации от 4 февраля 1994 г. № 54-рп.
14. Об изменении основных критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Постановление Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1995 г. № 408.
15. Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. № 482 (в редакции от 21 июля 1997 г.).

16. О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятий. Постановление Правительства Российской Федерации от 20 мая 1994 г. № 498.
17. О проведении аудита Пенсионного фонда Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 4 июня 1997 г. № 667.
18. Основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Постановление Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. № 1355.
19. О сроках проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 5 января 1995 г. № 15.
20. Порядок выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности. Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 6 мая 1994 г. № 482 (в редакции от 21 июля 1997 г.).
21. Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 6 мая 1994 г. № 482 (в редакции от 21 июля 1997 г.).
22. Программа реформирования бухгалтерского учета в России. Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283.
23. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20 июля 1998 г. № 33н.
24. Инструкция о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации «О годовой бухгалтерской отчетности организаций» от 12 ноября 1996 г. № 97 (в редакции от 21 ноября 1997 г. № 81н).
25. Инструкция о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР. Утверждена Министерством юстиции СССР по согласованию с Прокуратурой СССР, Верховным Судом СССР, МВД СССР от 2 июля 1987 г. № К-8-463.
26. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.
27. Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации». Письмо Центрального банка Российской Федерации от 4 октября 1993 г. № 18 (в редакции от 26 февраля 1996 г.).
28. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве. Постановление Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а.
29. О порядке аккредитации при Министерстве промышленности Российской Федерации аудиторских организаций для проведения вневедомственных проверок предприятий (организаций, учреждений) в сфере промышленного производства. Приказ Министерства промышленности Российской Федерации от 17 марта 1997 г. № 75.
30. О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 ноября 1996 г. № 101.
31. О проведении аудиторских проверок организаций, заинтересованных в получении лицензий на учреждение таможенных складов, а также на осуществление деятель-

- ности в качестве таможенного брокера. Письмо Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 8 мая 1997 г. № 01-33/8591.
32. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утверждено Министерством финансов СССР по согласованию с Центральным статистическим управлением СССР 29 июля 1983 г. № 105.
  33. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 8 февраля 1996 г. № 10.
  34. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утверждено письмом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1993 г. № 160.
  35. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.
  36. Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Утвержден Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Министерства финансов Российской Федерации (протокол № 4 от 5 июля 1994 г.) с внесенными изменениями и дополнениями (протокол № 11 от 24 ноября 1994 г.) (в редакции протокола № 32 от 30 мая 1996 г., решения ЦАЛАК Минфина России от августа 1998 г.).
  37. Порядок продления срока действия квалификационных аттестатов на право осуществления аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования. Утвержден Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Министерства финансов Российской Федерации, протокол № 47 от 28 августа 1997 г. (в редакции решения ЦАЛАК Минфина России от августа 1998 г.).
  38. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора в области общего аудита. Утверждена Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Министерства финансов Российской Федерации 9 сентября 1996 г.
  39. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. Утверждена Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Министерства финансов Российской Федерации 9 сентября 1996 г.
  40. Положение о Консультативном совете при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Утверждено решением Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 1 июня 1994 г.
  41. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 2 от 22 января 1998 г.
  42. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 2 от 22 января 1998 г.
  43. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  44. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  45. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 4 от 15 июля 1998 г.
  46. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и

- представления бухгалтерской отчетности». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
47. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  48. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Документирование аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  49. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  50. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  51. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Образование аудитора». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 2 от 22 января 1998 г.
  52. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  53. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  54. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.
  55. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 1 от 9 февраля 1996 г.
  56. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, протокол № 2 от 22 января 1998 г.
  57. **Адамс Р.** Основы аудита/Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.— М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
  58. **Андреев В.К.** Правовое регулирование аудита в России.— М.: Инфра-М, 1996.
  59. **Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.** Аудит/Пер. с англ.— М.: Финансы и статистика, 1995.
  60. **Барышников Н.П.** Организация и методика проведения общего аудита.— М.: «Филинь», 1995.
  61. **Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А.** Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование.— М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
  62. **Данилевский Ю.А.** Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.— М.: Бухгалтерский учет, 1996.
  63. **Дефлиз Д.Ф., Дженик Г.Р., О Рейлли В.М., Хирш М.Б.** Аудит Монтгомери/Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.— М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
  64. **Зубова Е.В.** Технология аудита: Организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы: Практическое руководство.— М.: Аналитика-Пресс, Аудиторская фирма «ЦБА», 1998.

65. *Кармайкл Д.Р., Бенис М.* Стандарты и нормы аудита/Пер.с англ.— М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
66. *Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В.* Аудит: Учебник для вузов/Под ред. проф. В.И. Подольского.— М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
67. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.— М.: Бухгалтерский учет, 1997.
68. *Пятенко С.В.* Выбор аудитора и консультанта.— М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.
69. *Пятенко С.В.* Состояние и перспективы развития рынка аудиторско-консультационных услуг в России//Финансовые и бухгалтерские консультации.— 1997.— № 2.
70. *Пятенко С.В.* Крупнейшие аудиторско-консультационные фирмы мира//Финансовые и бухгалтерские консультации.— 1997.— № 3.
71. *Пятенко С.В., Волкова Е.Г.* Крупнейшие фирмы на российском рынке аудиторско-консультационных услуг//Финансовые и бухгалтерские консультации.— 1997.— № 4.
72. *Робертсон Дж.* Аудит/Пер. с англ.— М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
73. Современный словарь иностранных слов.— М.: Русский язык, 1993.
74. Справочник «Аудиторы».— Вып. 2.— М.: СВОП, 1997.
75. *Суйц В.П., Смирнов Н.Б.* Основы российского аудита.— М.: ДИС, 1997.
76. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебное пособие.— М.: ИНФРА-М, 1995.
77. International Accounting Bulletin, December 13, 1996.
78. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
79. ISA 401 Auditing in a Computer Information Systems Environment. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
80. ISA 500 Audit Evidence. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
81. ISA 501 Audit Evidence — Additional Considerations for Specific Items. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
82. ISA 600 Using the Work of Another Auditor. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
83. ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
84. ISA 1001 CIS Environments — Stand-Alone Microcomputers. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
85. ISA 1002 CIS Environments — On-Line Computer Systems. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
86. ISA 1004 CIS Environments — Database Systems. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
87. ISA 1008 Risk Assessments and Internal Control — CIS Characteristics and Considerations. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.
88. ISA 1009 Computer-Assisted Audit Techniques. International Federation of Accountants Handbook 1996, Technical Pronouncements, IFAC, New York.

Заказанная литература высылается после зачисления стоимости заказа с учетом почтовых расходов на расчетный счет ООО «ИД ФБК-ПРЕСС»  
Р/с 40702810300000000583 в КБ «СДМ-Банк»  
К/с 30101810600000000685, БИК 044583685  
ИНН 7701026063

Получатель — ООО «ИД ФБК-ПРЕСС»  
На платежном поручении просим указать:  
• название заказываемой книги;  
• ваш обратный адрес с почтовым индексом.

---

ФБК-ПРЕСС приглашает к взаимовыгодному сотрудничеству оптовых покупателей, дилеров, реализаторов деловой литературы.  
В ассортиментном зале издательства — более 1000 наименований книг.  
Действует система значительных оптовых скидок.

---

**Юрий Александрович Данилевский**  
**Сергей Михайлович Шапигузов**  
**Николай Александрович Ремизов**  
**Елена Витальевна Старовойтова**

## **АУДИТ**

Учебное пособие

**Редактор О.Б. Степанченко**  
**Корректор О.И. Вартамян**  
**Компьютерная верстка Л.М. Григорьевой**

Лицензия ЛР № 090067 от 17.12.93 г.  
выдана Государственным комитетом Российской Федерации по печати  
Гигиеническое заключение № 77.99.1.953.П.459.2.99 от 05.02.99 г.

Сдано в набор 10.04.99. Подписано в печать 14.05.99. Формат 84×108/32.  
Гарнитура Helios. Печать офсетная. Бумага офсетная № 2. Печ. л. 17,0.  
Усл. печ. л. 28,56. Уч.-изд. л. 29,5. Тираж 10 000 экз. (1-й завод — 5000 экз).  
Заказ 707.

ИД ФБК-ПРЕСС, 101000, Москва, ул. Мясницкая, 44/1.  
Тел. (095) 737-5353. Факс (095) 737-5347. E.mail: fbk @ fbk.ru <http://www.fbk.ru>

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных диапозитивов  
в ОАО «Можайский полиграфический комбинат»  
143200, г. Можайск, ул. Мира, 93