



РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ
МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
ГОУ ВПО ТЮМЕНСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ДИСТАНЦИОННОГО ОБРАЗОВАНИЯ
ИНСТИТУТ ПРАВА, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

И. С. ПОСПЕЛКОВ

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие



Тюмень
Издательство
Тюменского государственного университета
2011

УДК 657.6(075.8)
ББК У052.8я73
П627

И. С. Поспелков. ОСНОВЫ АУДИТА: учебное пособие. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011. 292 с.

Разработано в соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по дисциплине «Аудит». Содержит материалы по теоретическим, организационно-правовым и методическим основам аудита и аудиторской деятельности.

Предназначено для студентов специальностей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Менеджмент организации», «Финансы и кредит».

Рекомендовано к изданию на заседании кафедры учета, анализа и аудита, учебно-методической комиссией Международного института финансов, управления и бизнеса.

Рецензенты: **С. А. Молодкина**, канд. экон. наук, аттестованный аудитор ЗАО «Жанетта-Консалтинг»

Л. А. Баденова, старший преподаватель кафедры учета, анализа и аудита МИФУБ ТюмГУ, аттестованный аудитор

Ответственный
за выпуск:

А. В. Трофимова, зав. отделом учебно-методического обеспечения Института дистанционного образования ТюмГУ

ISBN 978-5-400-00466-7

© ГОУ ВПО Тюменский государственный университет, 2011
© И. С. Поспелков, 2011

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|----|
| ПРЕДИСЛОВИЕ..... | 6 |
| МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ | |
| РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ..... | 8 |
| РЕКОМЕНДАЦИИ ПО САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЕ СТУДЕНТА | 15 |
| ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ | |
| ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА..... | 21 |
| § 1. История развития аудита как профессиональной области деятельности..... | 21 |
| § 2. Понятие, цель и задачи аудита..... | 29 |
| § 3. Пользователи информации бухгалтерской отчетности | 34 |
| § 4. Принципы аудита и профессиональная этика аудитора | 37 |
| § 5. Объем аудита бухгалтерской отчетности и этапы аудиторской проверки..... | 41 |
| § 6. Виды и классификации аудита..... | 43 |
| § 7. Сопутствующие аудиту услуги | 50 |
| § 8. Роль аудита в развитии функции контроля. Отличие аудита от других форм экономического контроля..... | 54 |
| Резюме | 58 |
| Вопросы для самопроверки..... | 58 |
| ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ..... | 60 |
| § 1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ..... | 60 |
| § 2. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность в России..... | 62 |
| § 3. Саморегулируемая организация аудиторов..... | 65 |
| § 4. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России .. | 68 |
| § 5. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов | 72 |

| | |
|--|------------|
| § 6. Права и обязанности аудируемых лиц..... | 73 |
| Резюме..... | 74 |
| Вопросы для самопроверки..... | 74 |
| ГЛАВА 3. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ..... | 76 |
| § 1. Понятие и значение стандартов аудиторской деятельности..... | 76 |
| § 2. Национальные стандарты аудита..... | 77 |
| § 3. Международные стандарты аудита..... | 80 |
| § 4. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов..... | 84 |
| Резюме..... | 88 |
| Вопросы для самопроверки..... | 88 |
| ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ..... | 90 |
| § 1. Выбор аудитора или аудиторской организации предприятием для проведения аудиторской проверки..... | 90 |
| § 2. Выбор предприятия аудиторской организацией..... | 92 |
| § 3. Порядок согласования условий проведения аудита..... | 96 |
| § 4. Оценка стоимости аудиторских услуг..... | 101 |
| Резюме..... | 104 |
| Вопросы для самопроверки..... | 104 |
| ГЛАВА 5. СТРАТЕГИЯ АУДИТА..... | 105 |
| § 1. Получение информации о деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется..... | 105 |
| § 2. Планирование аудита, его назначение и принципы..... | 110 |
| § 3. Понятие существенности в аудите..... | 113 |
| § 4. Понятие риска и его использование в аудиторской деятельности..... | 117 |
| § 5. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля..... | 122 |
| § 6. Аудит в условиях использования компьютерных информационных систем..... | 128 |
| Резюме..... | 134 |
| Вопросы для самопроверки..... | 134 |
| ГЛАВА 6. ТЕХНОЛОГИЯ АУДИТА..... | 136 |
| § 1. Документирование аудита..... | 136 |
| § 2. Выборочные методы в аудите и организация аудиторской выборки..... | 138 |
| § 3. Аудиторские доказательства: понятие, виды, процедуры и методы получения..... | 151 |
| § 4. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита..... | 159 |

| | |
|--|------------|
| § 5. Аудиторские процедуры и методы получения аудиторских доказательств | 169 |
| § 6. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита | 183 |
| Резюме | 190 |
| Вопросы для самопроверки | 191 |
| ГЛАВА 7. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТА И АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 193 |
| § 1. Оценка событий после отчетной даты и соблюдения принципа непрерывности деятельности..... | 193 |
| § 2. Общие требования и структура аудиторского заключения..... | 199 |
| § 3. Виды аудиторского заключения | 204 |
| Резюме | 209 |
| Вопросы для самопроверки | 209 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 211 |
| ПРАКТИКУМ | 217 |
| ЗАДАНИЯ ДЛЯ КОНТРОЛЯ..... | 226 |
| Тесты для самоконтроля..... | 226 |
| Ключи к тестам для самоконтроля | 242 |
| Темы контрольных работ | 243 |
| Вопросы для подготовки к зачету (экзамену)..... | 246 |
| ГЛОССАРИЙ | 248 |
| СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ | 268 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ | 272 |

ПРЕДИСЛОВИЕ

Появление на современном этапе аудита в России было вызвано изменениями в экономической системе общества и определялось требованиями со стороны рыночной экономики, при которой аудит является непременным элементом ее инфраструктуры, неотъемлемой частью финансового контроля. И совершенно очевидно, что сегодня аудит основательно «вошел» в экономику нашей страны, получил признание и как вид предпринимательской деятельности, и как наука среди многих отечественных ученых.

С 1 января 2009 г. вступил в силу новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (далее — Закон), ознаменовавший начало нового этапа в развитии аудиторской деятельности в России. Закон внес ряд принципиальных изменений в организацию и регулирование аудиторской деятельности, направленных на повышение качества аудиторских услуг, защиту интересов широкого круга пользователей, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка.

Наряду с принятием нового закона продолжается активное реформирование системы стандартов аудиторской деятельности. Правительство Российской Федерации еще в 2002 г. определило, что российские федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД) подготавливаются на основе международных стандартов аудита (МСА), которые выступают определенным ориентиром и эталоном качества аудита в этом направлении. После значительных изменений в систему МСА в период 2004–2008 гг. Минфин России начал программу приведения отечественных стандартов в соответствии с МСА, приняв полномочия Правительства РФ по утверждению федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД).

Таким образом, последовательно реализуется принятая в 2004 г. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина России от 01.07.04 г. № 180), в которой аудит определен как основа системы контроля обеспечения качества бухгалтерской отчетности.

Дисциплина «Аудит» является одной из обязательных и наиболее важных в программах подготовки студентов экономических специальностей и включает изучение нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, методов и приемов проведения аудиторской проверки основных разделов бухгалтерского учета и отчетности.

В соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования дисциплина «Аудит» включает две самостоятельные части «Основы аудита и аудиторской деятельности» и «Практический аудит».

В настоящем учебном пособии рассматриваются основы аудита и аудиторской деятельности. Пособие включает семь глав, в которых раскрываются теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита.

Студентам предоставляется возможность с помощью «Практикума» проверить и закрепить полученные знания посредством ответов на контрольные вопросы, решения тестов и практических задач.

Теоретическую и методологическую основу учебного пособия составили законодательные и нормативные документы по аудиту и бухгалтерскому учету, публикации российских и зарубежных ученых в области аудита и бухгалтерского учета: Р. Адамса, Э. А. Аренса, С. М. Бычковой, Р. П. Булыга, Е. М. Гутцайт, Ю. А. Данилевского, Б. Т. Жарылгасовой, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомери, С. В. Панковой, В. И. Подольского, Дж. Робертсона, Я. В. Соколова, А. Е. Суглобова, В. П. Суйц, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман.

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

Рабочая программа дисциплины

Пояснительная записка

Учебное пособие составлено в соответствии с учебными планами и образовательными стандартами специальностей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Менеджмент организации», «Финансы и кредит».

Цели и задачи курса

Целями учебной дисциплины «Основы аудита» являются обеспечение знаний в области теории аудита, воспитание практических навыков по организации проведения аудиторских проверок на предприятиях разного профиля, развитие контрольных функций бухгалтерского учета и их осуществления в учетной работе, овладение бухгалтерским учетом и аудитом как единой профессией.

Изучение курса обеспечивает реализацию требований Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования в области бухгалтерского учета и аудита по вопросам:

- принципов и задач формирования мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- направлений использования аудиторских заключений при обосновании финансовых решений;
- организации аудиторского контроля на предприятиях различных отраслей и организационно-правовых форм;
- взаимодействия предприятий и аудиторских фирм в осуществлении аудиторских проверок;
- использования контрольных функций бухгалтерского учета в организации и проведении внутреннего контроля на предприятиях.

В результате изучения дисциплины студенты должны:

а) знать:

- теоретические основы аудита, в т. ч. историю возникновения и развития аудита, базовые понятия и определения;

- систему нормативного регулирования аудиторской деятельности;
 - методологию, методику и организацию аудита;
 - методики планирования, составления программ и проведения аудиторских процедур;
 - порядок обобщения и использования результатов аудиторской проверки;
 - права, обязанности и ответственность экономических субъектов и аудиторских фирм в осуществлении аудита;
- б) уметь:
- планировать, организовать и проводить аудиторскую проверку;
 - разрабатывать программы аудиторских проверок;
 - обобщать результаты проверок и составлять аудиторские заключения;
- в) иметь представления:
- о связях аудита с другими учебными дисциплинами;
 - направлениях использования результатов аудита в управлении повышением эффективности предпринимательской деятельности экономического субъекта;
 - возможных нарушениях и ошибках в осуществлении хозяйственной деятельности и ведении бухгалтерского учета;
 - особенностях проведения аудита в условиях компьютеризированного учета;
 - компьютеризации аудиторской деятельности.

Содержание дисциплины

*Тематический план дисциплины «Аудит»
для студентов специальностей «Налоги и налогообложение»,
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
«Менеджмент организации»*

| Шифр раздела, темы | Наименование | Распределение часов | | | |
|--------------------------|---|---------------------|--------|----------|--|
| | | всего | лекции | семинары | самостоятель- ная и инди- видуальная работа |
| 1 семестр | | | | | |
| I | Основы аудита и аудиторской деятельности | 126 | 8 | 6 | 112 |
| 1.1 | Сущность и содержание аудита | 17,5 | 1 | 0,5 | 16 |
| 1.2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 18,5 | 1,5 | 1 | 16 |
| 1.3 | Стандарты аудиторской деятельности | 18 | 1 | 1 | 16 |
| 1.4 | Организация подготовки аудиторской проверки | 17,5 | 1 | 0,5 | 16 |
| 1.5 | Стратегия аудита | 18 | 1 | 1 | 16 |
| 1.6 | Технология аудита | 18,5 | 1,5 | 1 | 16 |
| 1.7 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 18 | 1 | 1 | 16 |
| 2 семестр | | | | | |
| II | Практический аудит | 158 | 6 | 8 | 144 |
| 2.1 | Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля | 9,7 | 0,2 | 0,5 | 9 |
| 2.2 | Аудит нематериальных активов | 9,7 | 0,2 | 0,5 | 9 |
| 2.3 | Аудит основных средств | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.4 | Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений | 9,7 | 0,2 | 0,5 | 9 |
| 2.5 | Аудит материально-производственных запасов | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.6 | Аудит затрат на производство и незавершенного производства | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.7 | Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |

| Шифр раздела, темы | Наименование | Распределение часов | | | |
|--------------------------|--|---------------------|--------|----------|--|
| | | всего | лекции | семинары | самостоятель- ная и инди- видуальная работа |
| 2.8 | Аудит финансовых вложений | 9,8 | 0,3 | 0,5 | 9 |
| 2.9 | Аудит денежных средств | 9,8 | 0,3 | 0,5 | 9 |
| 2.10 | Аудит собственного капитала и ре- зервов | 9,7 | 0,2 | 0,5 | 9 |
| 2.11 | Аудит кредитов и займов | 9,8 | 0,3 | 0,5 | 9 |
| 2.12 | Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и под- рядчиками | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.13 | Аудит расчетов с персоналом по опла- те труда и внебюджетными фондами | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.14 | Аудит расчетов с бюджетом по на- логу на добавленную стоимость и налогу на прибыль | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.15 | Аудит финансовых результатов | 10 | 0,5 | 0,5 | 9 |
| 2.16 | Аудит подготовки и составления бух- галтерской отчетности | 9,8 | 0,3 | 0,5 | 9 |
| Итого: | | 284 | 14 | 14 | 256 |

*Тематический план дисциплины «Основы аудита»
для студентов специальности «Финансы и кредит»*

| Шифр темы | Наименование | Распределение часов | | |
|--------------|--|---------------------|--------|--|
| | | всего | лекции | самостоятель- ная и инди- видуальная работа |
| 1.1 | Сущность и содержание аудита | 17 | 2 | 15 |
| 1.2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 22 | 2 | 20 |
| 1.3 | Стандарты аудиторской деятельности | 14 | 1 | 13 |
| 1.4 | Организация подготовки аудиторской проверки | 16 | 1 | 15 |
| 1.5 | Стратегия аудита | 22 | 2 | 20 |
| 1.6 | Технология аудита | 27 | 2 | 25 |
| 1.7 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 17 | 2 | 15 |
| Итого: | | 135 | 12 | 123 |

*Содержание лекционного курса дисциплины «Аудит»
для студентов специальностей «Налоги и налогообложение»,
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
«Менеджмент организации»*

| Шифр раздела, темы | Номер лекции | Содержание лекции | Кол-во часов |
|---|--------------|---|--------------|
| I. Основы аудита и аудиторской деятельности | | | 8 |
| 1.1 | 1 | Сущность и содержание аудита | 1 |
| 1.2 | 1,2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 1,5 |
| 1.3 | 2 | Стандарты аудиторской деятельности | 1 |
| 1.4 | 2,3 | Организация подготовки аудиторской проверки | 1 |
| 1.5 | 3 | Стратегия аудита | 1 |
| 1.6 | 3,4 | Технология аудита | 1,5 |
| 1.7 | 4 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 1 |
| II. Практический аудит | | | 6 |
| 2.1 | 5 | Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля | 0,2 |
| 2.2 | 5 | Аудит нематериальных активов | 0,2 |
| 2.3 | 5 | Аудит основных средств | 0,5 |
| 2.4 | 5 | Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений | 0,2 |
| 2.5 | 5 | Аудит материально-производственных запасов | 0,5 |
| 2.6 | 5,6 | Аудит затрат на производство и незавершенного производства | 0,5 |
| 2.7 | 6 | Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками | 0,5 |
| 2.8 | 6 | Аудит финансовых вложений | 0,3 |
| 2.9 | 6 | Аудит денежных средств | 0,3 |
| 2.10 | 6 | Аудит собственного капитала и резервов | 0,2 |
| 2.11 | 6 | Аудит кредитов и займов | 0,3 |
| 2.12 | 6,7 | Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками | 0,5 |
| 2.13 | 7 | Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами | 0,5 |

| | | | |
|--------|---|--|-----|
| 2.14 | 7 | Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль | 0,5 |
| 2.15 | 7 | Аудит финансовых результатов | 0,5 |
| 2.16 | 7 | Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности | 0,3 |
| Итого: | | | 14 |

*Содержание лекционного курса дисциплины
«Основы аудита» для студентов специальности
«Финансы и кредит»*

| Шифр темы | Номер лекции | Содержание лекции | Кол-во часов |
|-----------|--------------|---|--------------|
| 1.1 | 1 | Сущность и содержание аудита | 2 |
| 1.2 | 2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 2 |
| 1.3 | 3 | Стандарты аудиторской деятельности | 1 |
| 1.4 | 3 | Организация подготовки аудиторской проверки | 1 |
| 1.5 | 4 | Стратегия аудита | 2 |
| 1.6 | 5 | Технология аудита | 2 |
| 1.7 | 6 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 2 |
| Итого: | | | 12 |

*Перечень семинарских занятий по дисциплине «Аудит»
для студентов специальностей «Налоги и налогообложение»,
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
«Менеджмент организации»*

| Шифр раздела, темы | Номер семинара | Тема семинара | Кол-во часов |
|---|----------------|---|--------------|
| I. Основы аудита и аудиторской деятельности | | | 6 |
| 1.1 | 1 | Сущность и содержание аудита | 0,5 |
| 1.2 | 1 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 1 |
| 1.3 | 1,2 | Стандарты аудиторской деятельности | 1 |
| 1.4 | 2 | Организация подготовки аудиторской проверки | 0,5 |
| 1.5 | 2 | Стратегия аудита | 1 |

| Шифр раздела, темы | Номер семинара | Тема семинара | Кол-во часов |
|------------------------|----------------|--|--------------|
| 1.6 | 3 | Технология аудита | 1 |
| 1.7 | 3 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 1 |
| II. Практический аудит | | | 8 |
| 2.1 | 1 | Оценка организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля | 0,5 |
| 2.2 | 1 | Аудит нематериальных активов | 0,5 |
| 2.3 | 1 | Аудит основных средств | 0,5 |
| 2.4 | 1 | Аудит незавершенного строительства и капитальных вложений | 0,5 |
| 2.5 | 2 | Аудит материально-производственных запасов | 0,5 |
| 2.6 | 2 | Аудит затрат на производство и незавершенного производства | 0,5 |
| 2.7 | 2 | Аудит дебиторской задолженности и расчетов с покупателями и заказчиками | 0,5 |
| 2.8 | 2 | Аудит финансовых вложений | 0,5 |
| 2.9 | 3 | Аудит денежных средств | 0,5 |
| 2.10 | 3 | Аудит собственного капитала и резервов | 0,5 |
| 2.11 | 3 | Аудит кредитов и займов | 0,5 |
| 2.12 | 3 | Аудит кредиторской задолженности и расчетов с поставщиками и подрядчиками | 0,5 |
| 2.13 | 4 | Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и внебюджетными фондами | 0,5 |
| 2.14 | 4 | Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль | 0,5 |
| 2.15 | 4 | Аудит финансовых результатов | 0,5 |
| 2.16 | 4 | Аудит подготовки и составления бухгалтерской отчетности | 0,5 |
| Итого: | | | 14 |

В течение семестра студент выполняет контрольную работу по одной из предложенных тем. Работа на проверку предоставляется согласно учебному плану, но не позднее 30 дней до начала сессии. После сдачи контрольной работы сдается зачет в виде тестов, сгруппированных в билеты.

Рекомендации по самостоятельной работе студента

Календарно-тематический план

по дисциплине «Аудит» для студентов специальностей
«Налоги и налогообложение», «Бухгалтерский учет, анализ
и аудит», «Менеджмент организации»

| № темы | Название темы | Время, отводимое на изучение темы | Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч) | Зачетные мероприятия | Сроки представления заданий на проверку | |
|--------|---|-----------------------------------|--|----------------------|---|---|
| 1 | Сущность и содержание аудита | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| 2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| 3 | Стандарты аудиторской деятельности | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| 4 | Организация подготовки аудиторской проверки | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| 5 | Стратегия аудита | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| 6 | Технология аудита | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |

| № темы | Название темы | Время, отводимое на изучение темы | Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч) | Зачетные мероприятия | Сроки представления заданий на проверку | |
|--------|--|-----------------------------------|--|----------------------|---|---|
| 7 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 16 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 2 | | |
| | | | Самотестирование | 4 | | |
| Итого: | | 112 | Изучение теоретического материала | 70 | | |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 14 | | |
| | | | Самотестирование | 28 | | |

*по дисциплине «Основы аудита»
для студентов специальности «Финансы и кредит»*

| № темы | Название темы | Время, отводимое на изучение темы | Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч) | Зачетные мероприятия | Сроки представления заданий на проверку | |
|--------|---|-----------------------------------|--|----------------------|---|---|
| 1 | Сущность и содержание аудита | 15 | Изучение теоретического материала | 7 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 5 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| 2 | Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России | 20 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 7 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| 3 | Стандарты аудиторской деятельности | 13 | Изучение теоретического материала | 6 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 4 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| 4 | Организация подготовки аудиторской проверки | 15 | Изучение теоретического материала | 7 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 5 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |

| № темы | Название темы | Время, отводимое на изучение темы | Виды учебной работы, рекомендуемое время на выполнение (ч) | Зачетные мероприятия | Сроки представления заданий на проверку | |
|--------|--|-----------------------------------|--|----------------------|---|---|
| 5 | Стратегия аудита | 20 | Изучение теоретического материала | 10 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 7 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| 6 | Технология аудита | 25 | Изучение теоретического материала | 12 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 10 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| 7 | Завершение аудита и аудиторское заключение | 15 | Изучение теоретического материала | 7 | Тестирование | В соответствии с графиком учебного процесса |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 5 | | |
| | | | Самотестирование | 3 | | |
| Итого: | | 123 | Изучение теоретического материала | 59 | | |
| | | | Ответы на контрольные вопросы | 43 | | |
| | | | Самотестирование | 21 | | |

При изучении данной дисциплины желательно соблюдать предлагаемую последовательность изложения материала (согласно календарно-тематическому плану).

При выполнении практических заданий необходимо обратить внимание на рекомендации (ссылки) на главы данного учебного пособия, с целью использования предлагаемого инструментария для решения поставленных в практикуме задач и ситуаций.

Самостоятельное изучение дисциплины предлагается осуществлять по следующей схеме:

- ознакомьтесь с содержанием каждой части учебного пособия, обратите внимание на «Методические материалы», «Теоретические материалы», «Практикум», «Задания для контроля», «Глоссарий», «Приложения»;
- изучите «Методические материалы», где сформулированы цели и задачи дисциплины, ее содержание и требования к уровню освоения курса;

- ознакомьтесь с тематическим планом, рекомендованным временем на изучение тем;

- внимательно изучите в предложенной последовательности главы «Теоретического материала»;

- проработайте «Глоссарий» по изучаемому курсу;

- самостоятельно решите приведенные в лекционном курсе примеры, сверьте их с ответами. Это позволит закрепить теоретический материал, приобрести практические навыки;

- изучите доступные рекомендованные в учебном пособии источники информации: основную и дополнительную литературу, периодические издания, Интернет-ресурсы;

- обратите внимание на фамилии авторов, указанных в предисловии, труды которых были использованы при подготовке учебного пособия (литературу и публикации с их участием следует считать основными);

- ответьте на сформулированные в конце каждой главы вопросы для самопроверки, используя ее учебный материал;

- решите предложенные в практикуме задания для закрепления теоретических знаний, используя при этом примеры, приведенные в лекционном курсе.

В практикуме учебного пособия содержится 10 ситуационных задач. Для их решения необходимо изучить соответствующие главы пособия. Решение этих задач позволяет оценить умение студента творчески мыслить, делать самостоятельные выводы;

- выполните самотестирование. Тесты самоконтроля содержат 80 вопросов. Сверьте результаты тестирования с приведенными в учебном пособии ответами.

Методические рекомендации по отдельным видам самостоятельной работы

Указания по выполнению контрольной работы

Контрольная работа должна состоять из введения, двух или трех параграфов и заключения. Во введении должны быть отражены:

- актуальность темы;
- объект и предмет;
- цель и задачи.

Вопросы в контрольной работе могут рассматриваться в любой последовательности, но должны быть логически связаны самостоятельными выводами автора.

Параграфы не могут быть меньше 5 страниц. Объем работы, включая список литературы, должен быть не менее 15 страниц печатного текста. В качестве источников для написания контрольной работы рекомендуется использовать информацию из периодических, научно-практических, аналитических и экспертных изданий; интернет-ресурсы. Рекомендуется 5-10 источников. При написании работы обязательны сноски на используемую литературу.

Оформление работы согласно общепринятым требованиям. Текст должен быть выполнен качественно, с применением печатающих устройств или машинописным способом. Работу следует выполнять в текстовом редакторе MS Office Word. При выполнении работы в версии редактора MS Office Word 2007 и выше во избежание проблем с доступом при проверке сохранять файл следует в версии MS Office Word 1997-2003 и расширением «.doc».

Формат страницы — А 4; шрифт — Times New Roman; кегль — 14; межстрочный интервал — 1,5. Выравнивание по ширине, отступ первой строки абзаца слева — 10 мм. Текст следует размещать на одной стороне листа с соблюдением следующих размеров полей: левое — 30 мм, правое — 10 мм, верхнее — 20 мм, нижнее — 20 мм. При оформлении работы необходимо соблюдать равномерную плотность, контрастность и четкость изображения по всей работе. Не должно быть помарок, перечеркивания, переносов и сокращения слов, за исключением общепринятых.

*Указания к промежуточной аттестации с применением
балльно-рейтинговой системы оценки знаний*

| Наименование работ (этапов) | Устные ответы по изученным темам и тестовые задания | Выполнение практических заданий | Выполнение контрольной работы | Экзамен (зачет) | Итого (в баллах) |
|-----------------------------|---|---------------------------------|-------------------------------|-----------------|------------------|
| 1 этап | 10 | 0 | 0 | 0 | 10 |
| номер теста и заданий | 1-40 | — | — | — | — |
| 2 этап | 5 | 10 | 30 | 0 | 45 |
| номер теста и заданий | 41-60 | 1-5 | — | — | — |
| 3 этап | 5 | 10 | 0 | 30 | 45 |
| номер теста и заданий | 61-80 | 5-10 | — | — | — |
| Итого (в баллах) | 20 | 20 | 30 | 30 | 100 |

Примечание. Максимальное количество баллов:

- за устные ответы по изученным темам и тестовые задания — 5 за 20 тестов;
- за выполнение практических заданий — 10 за 5 задач;
- за выполнение контрольной работы — 30;
- за экзамен (зачет)¹ — 30.

При сдаче экзамена (зачета) в билете 10 вопросов (тестов), за каждый тест — 3 балла.

Аттестованным по дисциплине «Основы аудита» считается студент, набравший 61-100 баллов.

Практические задания по пройденному материалу размещены в «Практикуме». Вопросы для подготовки к зачету, темы контрольных работ, тестовые задания расположены в «Заданиях для контроля».

¹ Согласно плану дисциплины «Аудит» зачет сдают студенты специальностей 08.01.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 08.01.07 «Налоги и налогообложение», 08.05.07 «Менеджмент организации», зачет по дисциплине «Основы аудита» сдают студенты специальности 08.01.05 «Финансы и кредит».

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

ГЛАВА 1 СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА

§ 1. История развития аудита как профессиональной области деятельности

Слово «аудит» происходит от лат. «audio», что означает «он слышит», «слушает».

Считается, что контроль существует с незапамятных времен, в то время как аудит в современном его представлении появился сравнительно недавно (около 200 лет назад), стандарты аудита — еще позднее (около 100 лет).

Существует несколько точек зрения относительно точной даты возникновения аудита. По одному из мнений, впервые бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании в середине XIX в.

23 октября 1854 г. в столице Шотландии Эдинбурге был официально учрежден Институт присяжных бухгалтеров Эдинбурга (*Society of Accountants in Edinburgh — SAE*) — первая в мире официально признанная ассоциация бухгалтеров [7]. Пять месяцев спустя Королевской грамотой был утвержден Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (*Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow — IAAG*). Затем Королевской грамотой от 18.03.1867 г. было утверждено Общество бухгалтеров в Абердине (*Society of Accountants in Aberdeen — SAA*). Участники всех трех обществ стали присяжными бухгалтерами Шотландии. Так образовался Институт присяжных бухгалтеров Шотландии, существующий и по сей день и заслуженно пользующийся репутацией одной из ведущих профессиональных организаций в данной области.

После того, как Институт бухгалтеров и актуариев Глазго принял устав, было решено, что претенденты на членство в нем должны

подвергаться экзамену. От них требовалось продемонстрировать знания Закона «О банкротстве», методов бухгалтерского учета, практики банкротств, доверительного управления состояниями, управления имением по найму, решений судебных органов и основных принципов арифметики и алгебры. В качестве экзаменаторов выступали члены института. Согласно правилам, каждый претендент должен был излагать в своем прошении подробные сведения об опыте и квалификации, на которых он основывает свои притязания на членство в Институте. В прошении также следовало особо оговорить свою непричастность к торговой, промышленной и юридической деятельности. В противном случае, бухгалтер не мог быть членом института.

В Англии, как и в Шотландии, общества бухгалтеров начали создаваться со второй половины XIX в. Первым из них было Соединенное общество бухгалтеров Ливерпуля. В 1862 г. в Англии был принят Закон о компаниях, согласно которому вводилась должность официального ликвидатора акционерных компаний. Чаще всего на эту должность приглашали сертифицированных бухгалтеров, и вскоре этот закон неофициально стали называть «Друг бухгалтера». В 1869 г. специальным законодательным актом английским бухгалтерам были переданы обязанности по управлению имуществом несостоятельных должников. Также в период 1860-1870-х гг. в Англии вводится институт обязательного аудита для отдельных видов акционерных компаний. Перечисленные обстоятельства существенно подняли спрос на профессиональные бухгалтерские услуги.

В 1867 г. во Франции также принят закон об обязательной проверке балансов акционерных компаний особыми ревизорами, которых называли «комиссарами по счетам». Затем аудит возник и в других наиболее развитых капиталистических странах в условиях концентрации производства и капитала и создания акционерных обществ. В условиях увеличения масштаба производства произошло разделение между управляющими и инвесторами. Собственник (инвестор) все реже непосредственно занимался производственными и финансовыми вопросами, поручая это менеджерам. Объективно возникает необходимость независимой проверки учета и отчетности, составленной наемными менеджерами, и выражения мнения о ее достоверности, а также оценки финансового состояния предприятия. Такое мнение и мог высказать аудитор. При этом целью проведения проверок становится не выявление и исправление ошибок и иска-

жений (как было до этого), а оценка действительного финансового состояния предприятия и реального размера его прибыли.

На рубеже XIX-XX вв. в мире наблюдается бурный экономический рост. Создаются транснациональные корпорации и объединения предприятий. Бизнес начинает диверсифицироваться и сегментироваться по функциональному и географическому признакам. Капитализм вступил в монополистическую стадию. В связи с резко возросшим объемом информации аудиторы не могли уже проверять учет и отчетность сплошным порядком, что привело к возникновению выборочного аудита, а также формированию учения о системе внутреннего контроля и необходимости ее оценки в ходе проведения аудита. Американский аудит отделяется и начинает развиваться независимо от внешнего мира.

В США практика аудита была основана специалистами, получившими образование и прошедшими практическую школу в Великобритании. 20 августа 1887 г. в штате Нью-Йорк была образована Американская Ассоциация Общественных бухгалтеров (*American Association of Public Accountants — AАРА*). В 1896 г. в штате Нью-Йорк появилось первое профессиональное общество, получившее юридическое признание. Его члены стали именоваться «дипломированными общественными (присяжными) бухгалтерами» (*Certified Public Accountants — СРА*) после получения сертификата Совета университета штата. В 1917 г. ААРА была преобразована в Американский институт бухгалтеров (*American Institute of Accountants — АIA*) с более строгими квалификационными требованиями, но при этом для АIA обладание сертификатом СРА не было обязательным.

Таким образом, в течение пятнадцати лет две организации представляли американских бухгалтеров, пока в 1936 г. они не слились, сохраняя название АIA, которое окончательно в 1957 г. было заменено на Американский институт присяжных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants — АICРА*) — крупнейшее на сегодня профессиональное объединение бухгалтеров и аудиторов в США, насчитывающее свыше 290 000 человек.

Заметным толчком развитию аудита послужил мировой экономический кризис 1929-1933 гг., когда массовое банкротство предприятий потребовало ужесточения порядка проверки, обеспечения независимости проверок и самих аудиторов. В связи с этим в Гер-

мании уже в 1931 г. было принято постановление правительства об обязательной аудиторской проверке бухгалтерских отчетов предприятий с регламентацией самого процесса проведения проверки. В США в 1934 г. была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям, которая принялась за нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности американских компаний. С тех пор годовые отчеты акционерных обществ, акции которых котировались на бирже, обязательно должны были быть заверены бухгалтером-аудитором или аудиторской фирмой.

В 1940-х гг. четко формулируется и закрепляется нормативными документами цель аудиторской деятельности — *выражение мнения о достоверности представленной финансовой отчетности* (которая остается неизменной по сегодняшний день). Стали разрабатываться национальные стандарты аудиторской деятельности.

С 1950-х гг. аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок и искажений незначительна, а сама финансовая отчетность достоверна. Резко возрастает значение услуг, сопутствующих аудиту, — в первую очередь, консалтинговой деятельности.

Формируются два основных направления регулирования аудита (по степени воздействия государства):

— *в США и Великобритании* — относительная самостоятельность аудиторских организаций, которые сами создают профессиональные объединения; последние готовят аудиторов, присваивают им соответствующую квалификацию и осуществляют контроль за их работой;

— *в странах Западной Европы* аудит жестко регламентируется Правительством.

7 октября 1977 г. была создана *Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC)* с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита.

В рамках МФБ был создан *Международный комитет по аудиторской практике (МКАП)* для совершенствования качества и унификации порядка проведения аудита во всем мире. Эта задача им реализовывалась путем выпуска *Международных стандартов аудита* и *Международных положений по аудиторской практике*.

С 2002 г. функции МКАП начал выполнять Совет по международным стандартам аудита и уверенности (*International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB*).

История аудита в России¹

Основной урок истории аудита в России показывает, что полноценный аудит возможен только в экономически развитой стране. Три раза в нашем государстве были предприняты попытки создать аудит, и все они не удались. Причинами были особенности экономического развития и столкновение взглядов различных профессиональных групп.

Первая попытка относится к концу XIX — началу XX вв. В стране происходил феноменальный экономический рост, возникало множество акционерных обществ, наблюдался огромный приток иностранных инвестиций. Все это вызвало спрос на аудит и услуги присяжных бухгалтеров. Замечательный русский бухгалтер Ф. В. Езерский (1836-1916 гг.) выдвинул идею образования общества «сведших и благонадежных лиц». В 1891 г. такое общество, как корпорация присяжных счетоводов, сформировалось, но и тут возникла главная трудность: бухгалтеры, счетоводы и контролеры «уважают» те организации, которые признаются государством. Только через три года — 30 декабря 1894 г. — организаторы Института присяжных бухгалтеров добились принятия условных материалов в Министерстве финансов, в котором это дело и заглохло. Значительная часть счетных работников сделала вид, что в стране этого профессионального органа не существует, и предприняла контр-попытку. 18 декабря 1894 г. на торжественном заседании Общества для распространения коммерческих знаний в день чествования памяти «первоучителя двойного счетоводства» Луки Пачоли почетным членом Общества И. Д. Гопфенгаузен (1832-1910 гг.) был сделан доклад об отсутствии аудита и о ненормальном положении бухгалтеров в России, после которого он обратился к Обществу с предложением ходатайствовать перед правительством об учреждении Института бухгалтеров и присяжных счетоводов, даже не упомянув, что такой уже существует более трех лет. К инициативе Гопфенгаузена в отличие от инициатив Езерского власти прислушались сочувственно, и во вто-

¹ Соколов Я. В. Аудит в России XX века // Аудиторские ведомости. 2005. № 4.

рой половине декабря 1896 г. в Совет Общества поступило от министра финансов предложение об образовании комиссии под председательством члена Совета П. П. Цитовича для разработки окончательного проекта положения об Институте. Но этот проект провалился из-за отрицательного влияния консервативной прессы, которая утверждала, что в нашей стране заниматься созданием подобных институтов — значит нерационально тратить народные средства.

Вторая попытка относится к периоду, когда после социальных потрясений 1905 г. в стране возник конституционный строй. Экономика и коммерческое образование были вновь на подъеме. Бухгалтеры попытались в своей среде сами решить проблемы профессии и сформировать аудит. Новые люди все начали сначала. Главным действующим лицом стал замечательный русский бухгалтер Ф. И. Бельмер (1873–1945 гг.). Именно он вновь решительно заговорил об Институте. Поводом для этого послужило быстрое развитие промышленного и, следовательно, коммерческого образования. Если в 1896 г. в России было 13 коммерческих учебных заведений, а в 1901 г. — 88, то в 1909 г. таких заведений было 344; в 1910 г. число обучающихся составляло около 47000 человек. Соответственно возросла и армия счетных работников. Однако существовавшее в то время законодательство наделяло бухгалтера целым рядом обязанностей, не предоставляя ему прав. Множество судебных процессов показало их бесправное положение. В 1909 г. Всероссийским съездом бухгалтеров был одобрен доклад Бельмера и изданы труды съезда, но многим участникам съезда показалось (трудно судить, справедливо или нет), что его роль слишком выпячивается, а труды других бухгалтеров должного отражения не получают. Начались взаимные обвинения, что парализовало дело создания российского аудита в самом начале. Так бесславно, не успев по-настоящему начаться, закончилась и эта попытка.

Третья попытка была предпринята в 1924 г. В экономике возрождались рыночные отношения и с ними — идеи 1894 и 1909 гг. В 1924 г. был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при НКРКИ СССР (Народный Комиссариат рабоче-крестьянской инспекции). Его задачи определялись как содействие правильной постановке в стране счетоводства, а также дача заключения по всякого рода вопросам счетоводства и отчетности по требованию государственных органов. Деятельность Института носила замкнутый характер, поскольку весь накопленный в процессе работы материал

представлялся в виде заключений и докладов в центральные бюро ИГБЭ, а затем скапливался в хранилищах. Соответственно все обнаруженные недочеты и достижения в области постановки счетоводства и отчетности не публиковались.

Для качественного выполнения экспертизы бухгалтер должен был иметь высокую квалификацию. Поэтому при зачислении в действительные члены ИГБЭ и в кандидаты необходимо было иметь надлежащий стаж работы по следующим видам счетоводства: бюджетному, промышленному, кооперативному, торговому, банковскому, сельскохозяйственному.

К 1928 г. Институт и его сотрудники получили международное признание. Один из самых знаменитых бухгалтеров XX в. Р. Монтомери (1872-1953 гг.), будучи избран президентом III Международного конгресса, пригласил представителей ИГБЭ для участия в разработке программы конгресса и в его работе. Институт направил на конгресс представительную делегацию. Это был пик развития общественного движения бухгалтеров в России. А уже в 1929 г. страна перешла к жесткому административно-командному регулированию, и люди даже забыли, что такое профессиональный аудит и зачем все это нужно.

Главная причина ликвидации профессиональной деятельности сводилась к тому, что экономика стала формироваться по жесткой административно-командной системе, и общество не ощущало настоятельной потребности ни в аудите, ни в профессиональных бухгалтерях. Во-первых, бухгалтеры, в массе своей, не очень желали, чтобы в их среде возник привилегированный класс лучших, они не хотели возникновения счетной аристократии. Во-вторых, предприниматели не хотели, чтобы кто-то чужой знакомился с их делами. В-третьих, управляющие фирм считали, что приглашать аудиторов и платить им за контроль безнравственно; но, если, получив плату, аудитор формировал по отчетности клиента не то мнение, которое последний хотел, это воспринималось уже как вопиющая непорядочность.

Идея сдавать экзамены особенно унижала трудового человека, воспринималась «работниками пера и чернил» как еще одно оскорбление. И они делали свои выводы: уплата взносов в Институт обделит их; подчинение членам Института поработит их еще больше; многие, не попавшие в Институт, потеряют работу.

С тех пор прошло сто лет, и, поскольку большое видится на расстоянии, очевидно, что та горстка энтузиастов, которая заботилась о судьбах профессии, была права. Их наработки, лежащие в библиотечной пыли, должны вскоре воскреснуть, а выраженные в них живые мысли — помочь тем, кто строит живой современный учет. Он стал возможен в результате отказа от социализма и развития рыночной экономики. Теперь вновь появилась необходимость в аудите, и он возник. В отличие от прежних попыток создать аудит «снизу» на этот раз его создали «сверху».

Современное развитие аудита в России

В 1987 г. первой российской аудиторской фирмой стала фирма «Инаудит» (она не могла считаться независимой, поскольку ее учредителями выступали Минфин России — 55% уставного капитала, Минторговли России — 10% и т. д.). Ее деятельность заключалась в проверке финансово-хозяйственной деятельности, получении и анализе всей необходимой документации; получении данных о деятельности проверяемых организаций от третьих лиц (Госбанка, иных кредитных учреждений, других связанных с ним организаций); учреждении своих представительств; поддержке профессиональных контактов с инофирмами; публикации отчетности как в России, так и за рубежом; оказании консультационных услуг по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т. д.

1990 г. — время формирования подлинного аудита. Принятие в этом году ряда законов позволило создать множество аудиторских фирм. Их учредительные документы предусматривали проведение проверок финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчетности, предоставление консультаций по вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности. В то же время на рынке России появилась «большая шестерка» — «Arthur Andersen», «PriceWaterhouse», «Coopers&Lybrand», «Ernst&Young», «KPMG», «Deloitte». В крупных городах России была создана система подготовки аудиторов; переведены и изданы учебники Адамса, Робертсона, Аренса и Лоббека, Монтомери; разработаны методические пособия по соответствующим дисциплинам; открыты специальные кафедры, повышена квалификация профессорско-преподавательского состава.

Совершенно очевидно, что сегодня аудит основательно «вошел» в экономику нашей страны, получил признание и как вид предпринимательской деятельности, и как наука среди многих отечественных ученых.

С 1 января 2009 г. вступил в силу новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (далее — Закон), ознаменовавший начало нового этапа в развитии аудиторской деятельности в России. Закон внес ряд принципиальных изменений в организацию и регулирование аудиторской деятельности, направленных на повышение качества аудиторских услуг, защиту интересов широкого круга пользователей, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка.

Наряду с принятием нового закона продолжается активное реформирование системы стандартов аудиторской деятельности. Правительство Российской Федерации еще в 2002 г. определило, что российские федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД) подготавливаются на основе международных стандартов аудита (МСА), которые выступают определенным ориентиром и эталоном качества аудита в этом направлении. После значительных изменений в систему МСА в период 2004-2008 гг. Минфин России начал программу приведения отечественных стандартов в соответствии с МСА, приняв полномочия Правительства РФ по утверждению федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД).

Таким образом, последовательно реализуется принятая в 2004 г. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина России от 01.07.04 г. № 180), в которой аудит определен как основа системы контроля обеспечения качества бухгалтерской отчетности.

§ 2. Понятие, цель и задачи аудита

Согласно ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ *аудиторская деятельность (аудиторские услуги)* — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами (рис. 1).

Аудит (аудиторская проверка) — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях

выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

В этих определениях следует обратить внимание на две особенности:

— предпринимательская деятельность означает, что аудиторские услуги являются платными, кроме того, имеется рынок аудиторских услуг;

— независимая проверка накладывает ряд обязательных требований, предусмотренных законодательством по независимости аудита.



Рис. 1. Общая классификация аудиторской деятельности в России [11]

Цель аудита — это выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Под достоверностью понимается такая степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Говоря о задачах аудита, следует отметить, что в нормативных актах не приводится какой-либо конкретный перечень, однако в соответствии с целью аудита можно определить обязательные и необходимые требования для ее достижения. Приведем примеры задач, которые указывает известный ученый, профессор В. П. Суйц [12], а именно: аудитор должен оценить:

1) *общую приемлемость отчетности*: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

2) *обоснованность*: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

3) *законченность*: включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;

4) *правильность оценки*: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

5) *классификацию счетов и статей*: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

6) *разделение*: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

7) *аккуратность*: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

8) *раскрытие*: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Аудитор (ст. 4 Закона) — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Таким образом, в данном определении установлено, что непременным условием для аудитора является наличие квалификационного аттестата аудитора и членство в одном из профессиональных аудиторских объединений.

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

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие (ст. 18 Закона):

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

Следует кратко пояснить, что квалификационный аттестат аудитора — это специальный документ, дающий право аудитору при проведении аудита выражать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица в форме аудиторского заключения, т. е. аттестат дает право подписать этот документ.

Квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение (претендент) (ст. 11 Закона):

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

Аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность:

- по трудовому договору с аудиторской организацией в соответствии с Трудовым кодексом РФ;
- по гражданско-правовому договору (договор подряда или договора возмездного оказания услуг в соответствии с Гражданским кодексом РФ);
- в качестве индивидуального предпринимателя.

Аудиторская организация (ст. 3 Закона) — это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее — реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от «аудит».

Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие (ст. 18 Закона):

1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по дого-

вору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской;

5) безупречная деловая репутация;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

С Единым реестром аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов можно ознакомиться на сайте Министерства финансов РФ: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/reestr_audit/

По данным Минфина России на декабрь 2010 г. насчитывается:

- 5168 аудиторских организаций;
- 26176 аудиторов.

Некоторые аналитические данные об аудиторах, аудиторских организациях и саморегулируемых организациях представлены в приложении 2.

§ 3. Пользователи информации бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность служит одним из важнейших источников информации об условиях и результатах деятельности организации, доступных различным группам пользователей, и, прежде всего, тех, кто входит в так называемые партнерские группы организации, т. е. непосредственно участвует в ее финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует за него компенсации, и, исходя из своих интересов, анализирует информацию об организации.

При изучении данного вопроса лучше всего обратиться к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), где этот вопрос подробно раскрыт в отличие от российского законодательства о бухгалтерском учете.

МСФО выделяют семь групп пользователей бухгалтерской информации и описывают содержание их интересов. Таким образом, критерием оценки соответствия бухгалтерской отчетности требованиям МСФО становится удовлетворение данных интересов.

Инвесторы. В основном эта группа состоит из имеющих и потенциальных акционеров. Инвесторам, вкладывающим капитал, и их консультантам нужны сведения о риске, связанном с инвестициями и о доходе на них. Им нужна информация, которая помогла бы им определиться, покупать, держать или продавать ценные бумаги компании. Акционеры также заинтересованы в информации, позволяющей им оценить способность компании выплачивать дивиденды. Таким образом, у инвесторов одно желание или сочетание двух: рост прибыли (т. е. получение доходов в виде дивидендов) и прирост капитала (рост цен акций на рынке и получение доходов при их продаже по более высоким ценам). Следовательно, основное внимание инвесторов сосредоточено на демонстрируемых в отчетности прибылях, которые определяют размеры будущих дивидендов и влияют на курс акций.

Работники. Работников и представляющие их интересы группы пользователей интересуют данные о стабильности и прибыльности своих нанимателей. Они также заинтересованы в информации, которая позволит им оценить способность компании обеспечить заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства. Следует отметить, что работникам часто требуется информация, не финансовая по своей природе. Например, им могут потребоваться данные о перспективах карьерного роста и т. п. Поэтому могут быть нужны определенные отчеты, содержащие информацию традиционно вовсе не рассматриваемую как «финансовая».

Заимодавцы. Заимодавцев интересует информация, позволяющая им определить, будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок. Таким образом, основной интерес заимодавцев составляет не прибыльность, а платежеспособность компании, т. е. соотношение стоимости ее активов и величины существующих обязательств перед кредиторами.

Поставщики и прочие торговые кредиторы. Поставщикам и прочим торговым кредиторам важно знать, будет ли в срок погашена задолженность перед ними. Поэтому интересы поставщиков и торговых кредиторов практически совпадают с информационными потребностями заимодавцев. Единственное различие между ними

состоит в том, что интересы торговых кредиторов, как правило, относятся к более короткому отрезку времени, чем заимодавцев, следовательно, их будет интересовать платежеспособность организации в более короткой перспективе.

Однако в случае, когда деятельность торговых кредиторов зависит от продолжения работы компании как основного покупателя, их интересы практически полностью совпадают с интересами заимодавцев.

Покупатели. Покупателей интересует информация о стабильности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения. При этом покупателям требуется оценивать надежность бизнеса отчитывающейся организации как в краткосрочной (смогут ли им поставить товары своевременно и в надлежащем состоянии), так и в долгосрочной перспективе (будет ли обеспечено послепродажное обслуживание и выполнение гарантийных обязательств, и сможет ли данный поставщик стать постоянным).

Правительство и его органы. Правительство и его органы заинтересованы в распределении ресурсов и, таким образом, в деятельности компаний в целом. Однако прежде всего регулирующим органам информация необходима для того, чтобы регулировать деятельность компании, определять свою налоговую политику. Таким образом, в первую очередь здесь можно говорить о фискальных целях. Отчетность с этой точки зрения должна представлять налогооблагаемые величины.

Общественность. Совершенно непривычно для нас называть общественность в качестве пользователя бухгалтерской информации. В Принципах в связи с этим отмечается, что компании оказывают разнообразное воздействие на членов общества. Например, компании могут вносить значительный вклад в местную экономику самыми разными способами, в т. ч. путем предоставления рабочих мест и обеспечением работой местных производителей. Финансовая отчетность в этом случае может помочь общественности, предоставляя информацию о тенденциях и последних изменениях имущественного положения компании и о диапазоне ее деятельности.

Называя пользователей бухгалтерской отчетности и определяя их интересы, МСФО говорят о том, что бухгалтерская информация, содержащаяся в отчетности компании, должна удовлетворить информационные запросы всех названных лиц, т. е. формировать отчетность общего назначения. Это идеал, который в силу объектив-

ных обстоятельств, а именно объективного противоречия интересов названных лиц, является недостижимым.

Примечательно, что в изначальной редакции российского правила (стандарта) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» также об этом говорилось.

Между тем от выбора приоритетной группы пользователей, как правило, целиком и полностью зависит подход к аудиту. МСФО в качестве приоритетной группы пользователей бухгалтерской информации называют инвесторов компании. В настоящее время в России приоритетным пользователем внешней (официальной) бухгалтерской отчетности в силу ряда причин остаются фискальные органы. И не секрет, что у нас аудиторов зачастую приглашают именно для проверки правильности расчетов и уплаты налогов.

Еще необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что в анализе бухгалтерской информации принято разделять две характеристики отчетности: достоверность и реальность. Достоверность — это соответствие определенным правилам учета, на применение которых рассчитывает пользователь. Иными словами, это соблюдение предписаний регулятивов, в качестве которых могут выступать и МСФО и российские ПБУ. Именно это соответствие, в частности, подтверждается аудитором. И, безусловно, подтвержденная аудитором отчетность является достоверной. Реальность отчетности — это соответствие ее данных реальному положению дел. Абсолютная реальность практически недостижима в силу различия возможных методологических вариантов учета, каждый из которых соответствует определенным (по сути автономным) целям отчетности.

Во многом этим объясняется то, что в аудите роль профессионального суждения имеет колоссальное значение в решении ключевых вопросов проверки.

§ 4. Принципы аудита и профессиональная этика аудитора

Тема профессиональной этики аудитора на сегодня остается, пожалуй, самой актуальной у нас и за рубежом в связи с известными событиями в начале этого столетия. Как известно, начало нового века было ознаменовано кризисом аудиторской профессии, вызван-

ного чередой скандалов, связанных с банкротством или существенной коррекцией ранее проаудированных финансовых отчетов публичных компаний, таких, как ENRON, Worldcom, Xerox (США), Parmalat (ЕС), что заметно повлияло на современное развитие аудита. Причем к этим событиям мы бы отнесли и банкротство российской компании ЮКОС, и последовавший за ним отказ компании Pricewaterhouse Coopers от всех ранее выданных компании заключений в 2007 г.

Эти скандалы нанесли настолько существенный экономический ущерб рынкам капитала и экономике в целом, что возникла необходимость законодательно изменить в сторону ужесточения требования к проведению обязательного аудита открытых акционерных компаний.

Кризис сопровождался критикой аудиторских компаний, прежде всего крупнейших, за систематическую неспособность выявить факты мошенничества. В ответ регулирующие органы, состоящие из представителей профессии, исследователей, пытались создать новые или пересмотреть ранее сформулированные принципы качества аудита.

Однако, по мнению многих, проблема была очевидна: элементарное несоблюдение аудиторами базовых этических норм поведения.

В п. 3 российского федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» сказано, что при выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Кроме этого стандарта обязательными к выполнению требованиями в данном вопросе для российских аудиторов остаются положения Кодекса этики аудиторов России, который был одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (Протокол № 56) от 31 мая 2007 г.

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

Независимость (ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ) — это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов. Независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств. Независимость — ключ к доверию общества.

Честность — это обязательная приверженность аудитора профессиональному долгу и следование общим нормам морали.

Объективность — это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений.

Профессиональная компетентность и добросовестность — это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги, выполняя их при этом с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Аудиторская организация должна привлекать подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы для обеспечения квалифицированного проведения аудита. Добросовестность подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должна трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Конфиденциальность (ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ) — это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РФ. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об аудируемом лице, по представлениям аудитора, не может нанести ему материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с аудируемым лицом и не имеет временных ограничений.

В новом законе «Об аудиторской деятельности» понятие «аудиторская тайна» было уточнено. *Аудиторскую тайну* составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных настоящим федеральным законом, за исключением:

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

Профессиональное поведение — это соблюдение приоритета общественных интересов и обязательность аудитора поддерживать высокую репутацию своей профессии, воздерживаясь от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанести ущерб ее общественному имиджу.

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

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять *профессиональный скептицизм* и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение бухгалтерской отчетности.

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

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

§ 5. Объем аудита бухгалтерской отчетности и этапы аудиторской проверки

Объем аудита — это совокупность аудиторских процедур, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур; затратах времени; количестве и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

На наш взгляд любой аудит бухгалтерской отчетности должен быть комплексным и последовательным, включающим выполнение следующих этапных процедур (рис. 2):

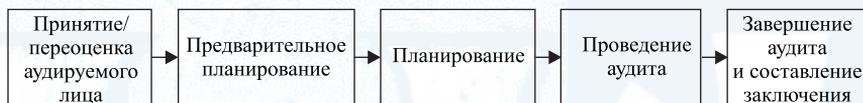


Рис. 2. Стадии аудиторской проверки

Каждый из вышеуказанных этапов является важной составляющей процесса проведения качественного аудита, и каждому из них отводится определенная роль в сдерживании аудиторского риска, который присутствует, в т. ч. в силу объективных факторов, ограничивающих надежность аудита. Более подробно этот вопрос будет рассмотрен в следующих главах.

Аудит призван обеспечить *разумную уверенность* в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности — это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

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

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

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

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

Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, в отношении операций между связанными сторонами). Для таких случаев в некоторых правилах (стандартах) аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

- необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;
- признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

§ 6. Виды и классификации аудита

В отечественной теории и практике аудита можно выделить следующие классификации:

1. По субъекту осуществления проверки выделяют:
 - *Внешний аудит*, который проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью

объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

- *Внутренний аудит*, представляющий собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах. Основные различия между внешним и внутренним аудитом (см. табл.).

Основные различия между внешним и внутренним аудитом

| Отличительный признак | Внешний аудит | Внутренний аудит |
|---|---|---|
| Цель и задачи аудита | Определены законодательством (независимая проверка бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций, выражение мнения о ее достоверности) | Определяется Положением о службе внутреннего аудита исходя из конкретных целей и задач, поставленных руководством или собственниками |
| Объект аудита | Финансовая (бухгалтерская) отчетность | Определяется внутренними нормативными документами о проведении проверки (приказ, распоряжение, решение, протокол собрания). Зачастую это данные управленческого (производственного) учета |
| Субъект аудита | Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы | Структурное подразделение внутри самого предприятия, подчиненное руководству |
| Нормативное регулирование порядка и методики проведения проверок, составления отчета аудитора | Многоступенчатая система нормативного регулирования в соответствии с законом, а также договор об оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг | Определяется стандартами, положением о порядке проведения проверок, утверждаемым внутренним нормативным документом предприятия; в мировой практике есть общепринятые стандарты |

| Отличительный признак | Внешний аудит | Внутренний аудит |
|---|--|--|
| Характер осуществления деятельности | Предпринимательская (горизонтальный тип отношений «проверяющий-проверяемый») на основе заключенного договора | Нормативно-распорядительная (вертикальный или административный, тип отношений «проверяющий-проверяемый») |
| Обязательные требования к аттестации и квалификации | Определены законодательством | Определяются руководством предприятия |
| Оплата за оказанные услуги | Сумма, установленная договором | Заработная плата |
| Ответственность | Определенная договором (гражданско-правовая), административная и уголовная | В основном, в соответствии с законодательством о труде, административная и уголовная |

2. Исходя из требований обязательной периодической проверки выделяют:

- *Инициативный аудит*, т. е. аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель инициативного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

- *Обязательный аудит* (ст. 5 Закона) — аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ и других федеральных законах.

Обязательный аудит — ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Причины необходимости проведения обязательного аудита.

Субъекты обязательного аудита, как правило, работают с денежными средствами физических и (или) юридических лиц — это банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, открытые акционерные общества. Работники указанных организаций не

всегда умеют квалифицированно читать бухгалтерскую отчетность, анализировать финансовые показатели, делать адекватные выводы. В случае аудита таких экономических субъектов аудитор выступает посредником между проверяемым экономическим субъектом и заинтересованным в деятельности экономического субъекта, но не вполне квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности.

Устанавливая обязательность подтверждения отчетности предприятий, имеющих большой объем выручки от реализации, размеры имущества, государство таким образом организует контроль деятельности этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если (рис. 3):

— организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

— ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

— организация является кредитной, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, клиринговой организацией, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, негосударственным пенсионным фондом;

— объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за *предшествующий* отчетному году превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, *предшествующего* отчетному, превышает 60 млн руб. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

— организация представляет и публикует сводную (консолированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

— в иных случаях, установленных федеральными законами.

Необходимо отметить, что вступление в силу нового закона совпало с разразившимся мировым финансовым кризисом, который негативным образом отразился на финансовом благополучии боль-

шинства отечественных предприятий. В связи с этим были предложены поправки о повышении критериев по обязательному аудиту, что позволило бы сократить число компаний, а, следовательно, облегчить и без того тяжелое финансовое положение. Поправки были приняты и утверждены в Законе в декабре 2010 г.

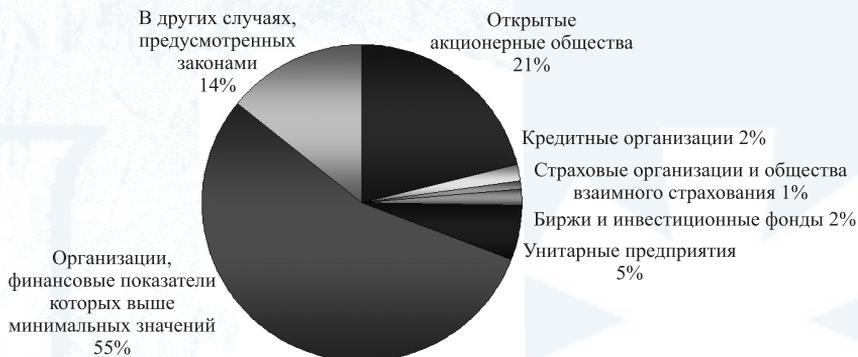


Рис. 3. Основания проведения обязательного аудита в 2009 г.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Обязательный аудит предприятий, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных корпораций, государственных компаний, государственных унитарных предприятий или муниципальных унитарных предприятий заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Перечень видов аудита в зависимости от объекта изучения в практической деятельности можно считать открытым, но, как правило, чаще можно встретить:

- *Финансовый аудит* (или аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно используют общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок аудиту, осуществляемому в России.

- *Аудит на соответствие* нормативным актам предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе проверки на соответствие устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производятся начисление и уплата налогов и др.

Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности.

- *Операционный аудит* используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

- *Налоговый аудит* — это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики.

- *Экологический аудит* — это независимая оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности нормативно-правовых требований в области охраны окружающей среды и подготовка рекомендаций в области экологической деятельности.

- Совсем недавно появилось понятие *социальный аудит* — это процесс оценки, подготовки отчета, повышения эффективности функционирования и стиля работы организации, средство измерения ее воздействия на общество в целом.

4. По периодичности осуществления аудиторских проверок различают:

- *Первоначальный аудит* — аудит, который впервые проводится на данном предприятии (организации).

- *Периодический (повторяющийся) аудит*, который проводится на данном предприятии, как правило, уже не один год. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку экономического субъекта и его деятельности. Однако ФПСАД № 34 (п. 21) установлено, что аудиторские фирмы обязаны проводить процедуры, предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) смену руководителя и ведущих работников, осуществляющих аудиторскую проверку одного и того же лица.

5. По характеру проверки различают:

- *Подтверждающий аудит* — проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности.

- *Системно-ориентированный аудит* — аудиторская проверка на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает. При наличии неэффективной СВК клиенту даются рекомендации по ее улучшению.

- *Аудит, базирующийся на риске*, — концентрация аудиторской работы в областях с более высоким риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском.

§ 7. Сопутствующие аудиту услуги

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и аудиторы — предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные аудиторы), могут оказывать *сопутствующие аудиту услуги*.

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо обязательного аудита. Таким образом, четко разграничиваются услуги организаций, называемых консалтинговыми, и услуги аудиторских организаций. Важным отличием является то, что аудиторская организация обязана являться членом одной из саморегулируемых организаций auditors. Для оказания сопутствующих услуг это требование не обязательно, но и компания тогда не может содержать в названии слово «аудит» и производные от него однокоренные слова.

К сопутствующим аудиту услугам относятся:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в т. ч. связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в т. ч. на бумажных и электронных носителях;

— обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

— оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В настоящее время сопутствующие аудиту услуги начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам реализации в аудиторских организациях. И это не случайно. Именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета, права, налогообложения, финансов.

Согласно ФПСАД № 24 аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

- обзорные проверки;
- согласованные процедуры;
- компиляция финансовой информации.

Проведение *аудита* и *обзорных проверок* должно позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям *разумный* и *ограниченный* уровни уверенности в достоверности финансовой информации соответственно. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

Целью *обзорной проверки* (ФПСАД № 33) финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, заставившее бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности,

за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями.

В случае выполнения *согласованных процедур* (ФПСАД № 30) аудитор нанимают для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т. п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

В случае *компиляции финансовой информации* (ФПСАД № 31) аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены и не предполагают, что бухгалтер будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с должными профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Выполнение сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета и экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по принципу их совместимости с различными видами аудита следующим образом.

К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (систе-

мы показателей) деятельности экономических субъектов (см. также ст. 8 Закона «Об аудиторской деятельности»), относятся услуги:

- по ведению бухгалтерского учета;
- восстановлению бухгалтерского учета;
- составлению деклараций по налогам;
- составлению бухгалтерской отчетности.

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

Остальные услуги можно считать совместимыми с аудитом, хотя в любом случае в каждой ситуации следует оценивать угрозу независимости аудитора и вероятность самоконтроля, который возможен и при оказании консультационных и оценочных услуг, автоматизации учета и др.

Сопутствующие аудиту услуги по их содержанию:

- *Услуги действия* — это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

- *Услуги контроля* — это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм.

- *Информационные услуги* — услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т. д.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

§8. Роль аудита в развитии функции контроля.

Отличие аудита от других форм экономического контроля

Наиболее часто аудит сравнивают с *ревизией* и *судебно-бухгалтерской экспертизой*. Это связано с тем, что они исследуют один и тот же предмет — финансово-хозяйственную деятельность, пользуясь при этом часто едиными методическими приемами и процедурами финансово-хозяйственного контроля. Кроме того, они используют одинаковые источники информации — законодательство и нормативные акты по вопросам финансово-хозяйственного контроля, первичную учетную документацию, регистры бухгалтерского учета, баланс и отчетность субъектов предпринимательской деятельности. Вместе с тем между аудитом, ревизией финансово-хозяйственной деятельности и судебно-бухгалтерской экспертизой имеются существенные различия.

Аудит является независимой формой финансово-хозяйственного контроля, которую руководитель предприятия выбирает добровольно и формулирует вопросы, поставленные на исследование с целью получения научно обоснованных выводов для дальнейшего совершенствования своей финансово-хозяйственной деятельности, маркетинга, бухгалтерского учета, внутривозможностного контроля. Кроме того, вкладчики капитала в предпринимательскую деятельность (кредиторы, акционеры, обладатели ценных бумаг и др.) заинтересованы, чтобы причитающаяся им доля прибыли (дивиденды) распределялась правильно, т. е. была подтверждена аудитором. Одновременно предприниматель, имея доверие к аудитору, уверен, что налоги исчислены правильно, своевременно и в полной сумме уплачены бюджету, поэтому в случае конфликтных ситуаций с государственными налоговыми службами он имеет надежную защиту от субъективизма последних.

Заключение аудитора является обоснованным доказательством при разрешении имущественных споров в арбитражном и народном суде между собственником и его контрагентами. Обоснование потребностей в кредитах для предпринимательской деятельности может дать только независимый внешний аудит, заключение которого представляют учреждениям банков. Квалифицированные заключения аудиторов по вопросам хозяйственной деятельности имеют для собственника значение для предупреждения убытков еще до выпол-

нения хозяйственных процессов, т. е. на стадии проектирования их, инженерной подготовки производства. Перманентный внутренний аудит на предприятии содействует совершенствованию технологического процесса, внедрению ноу-хау и других достижений научно-технического прогресса в производство.

Стратегический аудит позволяет субъектам предпринимательской деятельности прогнозировать развитие маркетинга, расширять коммерческую деятельность на внутреннем и международном рынках, помогает избежать банкротства в условиях рыночных отношений. Ревизия финансово-хозяйственной деятельности изучает объект предпринимательской деятельности в статике, ретроспективно, т. е. после выполнения хозяйственных процессов (квартал, год). Хотя она имеет много общего с регламентированным и ретроспективным (послеоперационным) аудитом, но ее функции суживаются интересами собственника, от имени которого проводятся ревизии. Общим для аудита и ревизии является то, что они обосновывают свои выводы на документально достоверных доказательствах. Это касается также и судебно-бухгалтерской экспертизы. Выявленные недостатки и нарушения законодательных актов, регулирующих хозяйственную деятельность, имеют адресность в части материальной и юридической ответственности. Кроме того, аудиту, ревизии, как и экспертизе, свойственны конкретность и адресность в определении размера ущерба, потерь, недостач ценностей и обоснованность системы доказательств (первичные документы, ведомости инвентаризации, пояснительные записки материально ответственных лиц и др.).

Важной особенностью является то, что ревизии финансово-хозяйственной деятельности проводятся согласно законодательству о предприятиях. При этом собственник (государство, консолидированный собственник) ставит своей целью перед ревизией определить, насколько назначенный им руководитель предприятия выполняет его волю в предпринимательской деятельности. Перед аудитом такие вопросы не ставятся, хотя при выявлении злоупотреблений аудитор обязан сообщить об этом собственнику. Ревизия зачастую проводится по требованию правоохранительных органов, в практике аудита это, скорее, исключение.

Ревизия содействует повышению эффективности хозяйствования ревизуемого предприятия, но не выполняет при этом прогнозных функций, как делает аудит. Результаты ревизии сообщают трудово-

му коллективу для принятия мер по ликвидации недостатков в хозяйственной деятельности. Аудит эти функции не выполняет, хотя в случаях нарушения руководителем предприятия интересов акционеров, компаньонов заключение аудитора до их сведения доводится.

Если в проведении аудита заинтересован руководитель предприятия, являющийся заказчиком, то ревизия финансово-хозяйственной деятельности назначается приказом собственника (вышестоящей организации) без согласования с руководителем предприятия. Поэтому руководитель предприятия ревизию воспринимает без особой заинтересованности, а в ряде случаев — отрицательно.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности может проводиться по решению правоохранительных органов в момент судебно-бухгалтерской экспертизы, если ранее собранных доказательств недостаточно для подтверждения суммы ущерба, недостач у материально ответственных лиц. Законодательными актами такая функция для аудита не предусмотрена, ее выполняют ревизии, внутренний аудит, контрольное подразделение предприятия. Не свойственны ревизии такие функции, как предупредительные, перманентные и стратегические в предоставлении услуг заказчикам по улучшению финансово-хозяйственной деятельности. Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет процессуально-правовое и экономическое содержание.

Процессуально-правовое содержание судебно-бухгалтерской экспертизы определяется системой права, предусмотрено законодательными актами, регулирующими порядок назначения и проведения экспертизы, условия оценки следствием и судом результатов ее, права и обязанности государственных органов, проводящих судопроизводство, а также права и обязанности эксперта-бухгалтера. Процессуальные условия проведения экспертизы, предусмотренные нормами права для экспертиз разных видов, одинаковы. Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет общую правовую базу с другими видами судебных экспертиз.

Экономическое содержание судебно-бухгалтерской экспертизы основано на системе экономических знаний в отрасли бухгалтерского учета, финансов, аудита и ревизии финансово-хозяйственной деятельности, экономического анализа, статистики, научных методов исследования экономики и других разделов экономической науки. Эти знания необходимы для эксперта-бухгалтера, аудитора и ревизора

для исследования экономических явлений, вызвавших определенные конфликтные ситуации и приведшие к материальному ущербу.

Ответственность за причиненный ущерб предприятиям и физическим лицам определена законодательством, а выявление его возложено на ревизию и аудит. В спорных случаях размер ущерба подтверждается судебно-бухгалтерской экспертизой, в чем проявляется единство их функций. Они же устанавливают причинные связи, обусловившие материальный ущерб. Конечно, правоохранительные органы с учетом других доказательств могут вносить соответствующие коррективы в сумму ущерба, определенную ревизией, аудитом и подтвержденную судебно-бухгалтерской экспертизой.

Судебно-бухгалтерскую экспертизу назначает следователь или суд (арбитраж), как правило, после проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности, которая выявляет конфликтные ситуации, ставшие предметом судебного разбирательства. Поэтому судебно-бухгалтерская экспертиза имеет много общего с ревизией финансово-хозяйственной деятельности. На аудит это положение не распространяется законодательством.

Существенные различия между аудитом, судебно-бухгалтерской экспертизой и ревизией финансово-хозяйственной деятельности обусловлены юридической природой, их целями и задачами, решаемыми ими. Если ревизия исследует комплексно финансово-хозяйственную деятельность предприятия с целью дальнейшего совершенствования ее, то судебно-бухгалтерская экспертиза изучает отдельные недостатки, выявленные ревизией, для документального обоснования исковых требований, предъявленных в следственные или судебные органы к конкретным материально ответственным и другим должностным лицам. Аудит исследует только те вопросы, которые поставлены на его решение по договору с заказчиком, или предусмотренные законодательством (подтверждение правильности данных, содержащихся в балансе и финансовой отчетности).

Аудит и судебно-бухгалтерская экспертиза проводятся в отличие от ревизии не в регламентированные сроки, а по мере возникновения в них потребности. Проведение ревизии конкретно определено законодательством и нормативными актами о предприятии и предпринимательстве.

Способы получения фактографической информации для аудитора и эксперта-бухгалтера четко определены законом. В отличие от ревизора, эксперт-бухгалтер не имеет права собирать докумен-

ты и иную информацию, являющуюся доказательством по возбужденному правоохранительными органами делу; получать справки от каких-либо лиц; выполнять контрольно-ревизионные действия — проводить инвентаризации ценностей или принимать в них участие, сверять взаиморасчеты, проверять расчетные операции без согласия заказчика; привлекать к проведению экспертизы других лиц без решению правоохранительных органов, решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц, имеющих отношение к расследуемому делу, а также другие вопросы, содержащие правовую интерпретацию. Необходимо заметить, что аудитор по заданию заказчика может выполнять определенные контрольно-ревизионные действия.

Следовательно, существенное отличие аудита от ревизии финансово-хозяйственной деятельности и судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в том, что параметры его исследования ограничены кругом вопросов, поставленных на его решение заказчиком или законодательством, а также целевым использованием заключений аудиторов в предпринимательской деятельности.

Резюме

Раскрыты сущность, виды аудита. Описаны история и этапы развития аудита, его роль в условиях рыночной экономики, связь с другими формами контроля и отличия от них. Рассмотрены принципы аудита и положения законодательства Российской Федерации, определяющие требования по проведению обязательного, инициативного аудита. Также отмечены особенности оказания сопутствующих аудиту услуг, которые регулируются аудиторскими стандартами.

Вопросы для самопроверки

1. Где и когда возник аудит, каковы были предпосылки его возникновения?
2. Когда появился аудит в России? Назовите причины его появления, особенности современного развития.
3. Что представляет собой аудиторская деятельность (аудит) в РФ?
4. Каковы основные цели и задачи аудиторской деятельности?
5. Дайте определения понятиям «аудитор» и «аудиторская организация». Какие требования предъявляются к ним в соответствии с законодательством?

6. Кто является субъектами аудиторской деятельности? Дайте характеристику основным группам субъектов.
7. Раскройте содержание этических принципов аудита. Что означает понятие «профессиональный скептицизм»?
8. Раскройте содержание принципов независимости и конфиденциальности.
9. Что такое объем аудита, какие факторы на него влияют?
10. Что означают и чем отличаются понятия «разумная уверенность» и «ограниченная уверенность»?
11. Какие ограничения, присущие аудиту, не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с абсолютной точностью?
12. Дайте определение сопутствующих аудиторских услуг. Какие виды аудиторских услуг могут оказывать аудиторские организации?
13. Назовите нормативные документы, которые определяют сущность и требования к сопутствующим аудиту видам услуг.
14. Приведите характеристику основных сопутствующих аудиту видов услуг. Какие требования установлены законодательством РФ к определенным видам услуг?
15. Какие сопутствующие услуги регулируются стандартами аудиторской деятельности?
16. Приведите примеры сопутствующих аудиту услуг, которые запрещено оказывать одновременно с проведением аудита одному экономическому субъекту.
17. Перечислите классификации видов аудита и дайте определение каждому виду аудита.
18. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
19. Кто может проводить обязательный аудит? Предусмотрена ли ответственность за уклонение от проведения обязательного аудита?
20. Назовите сходства и отличия аудита от ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

ГЛАВА 2

ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

§ 1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

Достижения российского аудита стали возможны после обеспечения его нормативного регулирования, установления правовых норм и правил аудиторской деятельности.

В современном развитии и становлении нормативного регулирования аудита в России сегодня можно выделить четыре этапа.

1) Первый этап относится к концу 80-х — началу 90 гг. XX в. Он характеризуется появлением первых аудиторских организаций и фактически отсутствием законодательства в этой области отношений.

2) Начало второму этапу было положено 22 декабря 1993 г. изданием Указа Президента Российской Федерации № 2263, которым были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Аудиторским сообществом признано безусловно положительное влияние этого документа на развитие профессии, определившего концептуальную направленность и исключившего стихийный и нерегулируемый характер развития аудита в стране. Решающую роль в этом процессе сыграли органы регулирования аудиторской деятельности, сформированные во исполнение этого документа, — Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК) Минфина России, Банка России, Росстрахнадзора.

3) Третий этап связан со вступлением в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. В соответствии с данным законом была сформирована нормативно-правовая база регулирования аудиторской деятельности, Совет по аудиторской деятельности при Минфине России во многих вопросах стал правопреемником четырех вышеперечисленных комиссий. Рассмотрение всех актуальных вопросов аудиторской деятельности осуществляется при непосредственном участии профессионального аудиторского сообщества, в первую очередь в рамках Совета по аудиторской деятельности при Минфине России.

4) Вместе с тем жизнь не стоит на месте, и для продолжения динамичного развития профессии 30.12.2008 г. Президентом РФ был подписан новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Его принятием ознаменовалось начало четвертого этапа развития аудита в России.

Цель принятия нового закона, работа над которым велась еще с 2004 г. (в мае 2005 г. он даже прошел 1-е чтение в ГД РФ) — качественно повысить уровень аудиторской профессии, развитие которой, по мнению представителей Минфина России, теперь будет идти по пяти направлениям.

Первое — это перераспределение функций между государством и профессиональными саморегулируемыми аудиторскими организациями, роль которых существенно возросла.

Второй очень важный момент — изменение подходов к контролю качества аудиторских услуг.

Третье — изменения в организации обучения и повышения квалификации auditors.

Четвертое — упорядочение системы профессиональных стандартов.

И, наконец, пятое — введение механизма общественного надзора за аудиторской профессией.

Таким образом, можно говорить о формировании системного подхода к вопросам регулирования аудиторской деятельности.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает четыре уровня.

- К первому уровню относятся Кодексы, Законы, в т. ч. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 и Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007.

- Второй уровень — подзаконные акты: Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, в т. ч. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. С 2009 г. Полномочия Правительства РФ по утверждению федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) были переданы Минфину России.

- Третий уровень — правила (стандарты) аудита саморегулируемых организаций аудиторов (профессиональных аудиторских объединений), методические рекомендации для проверки отдельных областей и операций.

- Четвертый — внутренние правила (стандарты) аудиторских организаций.

§ 2. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность в России

Аудит как профессия формировался и развивался в России одновременно с совершенствованием законодательной и нормативной правовой базы. Основная особенность развития аудита последних лет в России — это государственное регулирование аудиторской деятельности и отсутствие единого мощного профессионального объединения аудиторов. С принятием новой редакции Закона «Об аудиторской деятельности», в которой значительная часть полномочий перешла от Минфина России к саморегулируемым организациям — профессиональным аудиторским объединениям, ожидается переход к другой модели регулирования.

Согласно ст. 15 функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. Таким органом определено **Министерство финансов РФ**.

Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

- 2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в т. ч. **утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности**, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных

нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных федеральным законом;

3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

5) иные предусмотренные федеральным законом функции.

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается **Совет по аудиторской деятельности** (ст. 16 Закона):

1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики аудиторов;

4) оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;

5) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

6) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

7) осуществляет в соответствии с федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

С 1 января 2010 г. состав Совета по аудиторской деятельности включает:

1) 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25% их общего числа;

2) два представителя уполномоченного федерального органа;

3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков, и от Центрального банка Российской Федерации;

4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

Всего получается 17 человек.

Членами совета по аудиторской деятельности не могут быть члены рабочего органа совета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа.

Председатель совета по аудиторской деятельности избирается на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета.

Секретарем совета по аудиторской деятельности является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание совета по аудиторской деятельности считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета.

Решения совета по аудиторской деятельности принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются уполномоченным федеральным органом.

В состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с федеральным законом, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70% общего числа членов рабочего органа совета.

Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности (за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с федеральным законом) подлежит ротации один раз в три года не менее чем на 30% общего числа членов рабочего органа совета, за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с федеральным законом.

Сведения о деятельности совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа должны быть открытыми и общедоступными.

Положение о совете по аудиторской деятельности и положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности утверждаются уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по аудиторской деятельности и регламент рабочего органа совета по аудиторской деятельности утверждаются советом по аудиторской деятельности.

§3. Саморегулируемая организация аудиторов

Саморегулируемой организацией аудиторов (ст. 17 Закона) признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

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

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемые организации аудиторов обязаны:

1) участвовать в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии;

2) сообщать в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов вышеуказанным требованиям, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия;

3) сообщать в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

4) представлять в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства РФ и иных нормативных

правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

5) подтверждать соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;

6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представлять в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

7) оказывать содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований законодательства об аудиторской деятельности саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

В настоящий момент при Минфине России аккредитовано шесть саморегулируемых организаций аудиторов. В приложениях 2, 3 приведены сведения о профессиональных объединениях аудиторов и аудиторских организаций.

§ 4. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России

На сегодня проблема аттестации получила наибольший резонанс среди аудиторов. Связано это с введением единого квалификационного аттестата и изменениями, вступающими с 1 января 2011 г. (ст. 11, 23 Закона). Напомним, что еще недавно Минфин России выдавал четыре типа аттестата в области:

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

С 1 ноября 2009 г. последние два типа были отменены, а экзамены стали проводиться только по первым двум.

В соответствии с п. 4 ст. 23 Закона аудиторов, имеющие действительные квалификационные аттестаты, выданные до 1 января 2011 г., вправе сдать упрощенный экзамен с 1 января 2011 г. до 1 января 2013 г. в соответствии с Приказом Минфина России № 118н от 30 сентября 2010 г. В этот период их аттестаты остаются действительными в рамках той области, по которой они выданы. Таким образом, единый аттестат окончательно вводится с 1 января 2013 г.

Целью упрощенного экзамена является проверка профессиональных знаний претендента в отраслевых областях, в которых он не имеет опыта работы в качестве аудитора. К таким знаниям относятся:

- а) бухгалтерский учет и отчетность в банковской и небанковской сферах (в зависимости от типа квалификационного аттестата аудитора у претендента);
- б) аудит в части профессиональной этики, контроля качества в аудите, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полу-

ченных преступным путем, и финансированию терроризма, противодействия коррупции.

Профессиональные аудиторские навыки не требуют проверки в ходе упрощенного экзамена, так как они проверялись при первоначальной сдаче квалификационного экзамена, а также, поскольку претендент уже имеет опыт работы в качестве аудитора.

Упрощенный экзамен проводится в форме компьютерного тестирования.

Освобождаются от тестирования в части бухгалтерского учета и отчетности при условии ежегодного повышения квалификации в установленном порядке по всем типам квалификационных аттестатов аудиторов следующие категории претендентов, обладающие:

а) выданными после 1 ноября 2009 г. квалификационным аттестатом аудитора в области банковского аудита и квалификационным аттестатом аудитора в области общего аудита;

б) выданными до 1 ноября 2009 г. квалификационным аттестатом аудитора в области банковского аудита и тремя квалификационными аттестатами аудиторов других типов.

Освобождаются от тестирования в части аудита претенденты, представившие документы о прохождении повышения квалификации по программам повышения квалификации аудиторов в области профессиональной этики, контроля качества в аудите, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, противодействия коррупции в общем объеме не менее 60 часов. Данные курсы должны быть пройдены в УМЦ, внесенных в государственный реестр учебно-методических центров, либо в образовательных учреждениях, отобранных саморегулируемыми организациями аудиторов, по программам, утвержденным соответственно Минфином России и саморегулируемыми организациями аудиторов.

Таким образом, учитывая количество аудиторов (более 26 тыс.), подтвердилось предположение о том, что упрощенный экзамен будет проводиться в форме компьютерного тестирования, что ускорит процесс переаттестации.

Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводится на базе учебно-методических центров (УМЦ), включенных в государственный реестр. На 1 мая 2010 г. по данным Минфина России насчитывалось 47 УМЦ.

В соответствии со ст. 11 Закона проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в т. ч. порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

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

Экзамен проводится в соответствии с Приказом Минфина России № 153н от 17 ноября 2010 г.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

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

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

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту;

2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) несоблюдения аудитором требований ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» и 9 «Аудиторская тайна»;

4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований законодательства по аудиторской деятельности;

5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет за исключением:

а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

б) работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;

в) лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;

г) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

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

§ 5. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе (ст. 13 Закона):

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

2) исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

§ 6. Права и обязанности аудируемых лиц

1. При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе (ст. 14 Закона):

1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;

2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2. При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;

2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в т. ч. в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Резюме

Представлены правовые и организационные основы аудита в России, раскрыты вопросы аттестации аудиторов, условия допуска к профессиональной деятельности, права, обязанности, ответственность аудитора, аудируемого лица. Отдельное внимание уделено вопросу саморегулируемых организаций аудиторов, их роли и функциям в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. В ближайшие годы следует ожидать значительных изменений в системе нормативного регулирования, вызванных реализацией положений нового закона и принятием новых федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите этапы формирования и развития законодательства по аудиторской деятельности.
2. Назовите основные правовые документы аудиторской деятельности, действующие в настоящее время.
3. Как организована система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации? Назовите основные функции органов, осуществляющих регулирование.

4. Приведите краткую характеристику Федерального закона «Об аудиторской деятельности»: ключевые понятия, статьи, требования и т. п.
5. Какие требования предъявляются к образованию аудитора при сдаче экзаменов на получение аттестата профессионального аудитора?
6. В чем состоят основные обязанности аудиторских фирм и аудиторов?
7. Каковы основные права аудиторов?
8. Каковы права и обязанности экономического субъекта при проведении у него аудиторской проверки?
9. Кто такие саморегулируемые организации аудиторов? Какие требования установлены для организации СРО? Назовите СРО, которые зарегистрированы Минфином России.
10. Перечислите функции саморегулируемых организаций аудиторов.
11. Какие меры могут применять СРО в отношении аудиторов и аудиторских организаций?

ГЛАВА 3

СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

§ 1. Понятие и значение стандартов аудиторской деятельности

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудита, аудиторскому заключению и самому аудитору. В связи с происходящими изменениями в экономике аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские

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

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

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

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

- национальные;
- международные;
- саморегулируемых организаций auditors и внутрифирменные стандарты аудиторских организаций и индивидуальных auditors.

§ 2. Национальные стандарты аудита

В России разработка аудиторских правил (стандартов) ведется самостоятельно с учетом положений международных стандартов аудита.

Работа над современным вариантом системы общероссийских аудиторских стандартов началась в нашей стране в 1995 г. С самого начала эта система создавалась как национальный аналог системы Международных аудиторских стандартов, разрабатываемых Международной федерацией бухгалтеров.

До принятия Закона об аудиторской деятельности, в период с 1996 по 2001 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России в соответствии с Временными правилами аудиторской

деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, было подготовлено и одобрено 37 аудиторских правил (стандартов), из которых 31 документ был создан на основе аналогичных МСА, а остальные разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим дополнительной регламентации либо обособленного рассмотрения. Они также включали Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, были разработаны в соответствии с подготовленной Минфином России по поручению Правительства РФ от 04.01.98 г. № АЧ-П13-00058 и утвержденной в апреле 1998 г. Программой действий на период 1998-1999 гг. по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов на основе разработанных на международной базе аудиторских стандартов. Разрабатывались они Научно-исследовательским финансовым институтом при Министерстве финансов РФ и сыграли существенную роль в становлении и развитии российского аудита.

Из старых стандартов, одобренных комиссией по аудиторской деятельности, на сегодня сохранили действие только три стандарта. Согласно решению Совета по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 68 от 25 сентября 2008 г.) аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам рекомендовано руководствоваться в своей деятельности помимо федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации в 1999 г.:

- Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям;
- Проверка прогнозной финансовой информации;
- Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций.

С принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ в России приступили к разработке Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Так, в настоящее время утверждены 34, но действуют 30 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. ФПСАД

№ 15, № 13, № 14 и № 6 отменены в связи с приведением национальных стандартов в соответствие с МСА.

С 2009 г. полномочия Правительства РФ по утверждению федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) были переданы Минфину России. В связи с этим в 2010 г. утвержден ряд новых ФСАД:

- Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», утвержден Приказом Минфина России № 46н от 20.05.2010 г.

- Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», утвержден Приказом Минфина России № 46н от 20.05.2010 г.

- Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении», утвержден Приказом Минфина России № 46н от 20.05.2010 г.

- Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 4/2010) «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля», утвержден Приказом Минфина России № 16н от 24.02.2010 г.

ФСАД № 1-6 вступили в действие с даты признания утратившим силу правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденный постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. Эту же процедуру ожидают все стандарты, утверждавшиеся ранее Правительством РФ в связи с редактированием и приведением в соответствие с действующим пакетом МСА отечественных стандартов.

Уже утверждены ФСАД № 5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и ФСАД № 6 «Учет требований нормативных правовых актов в ходе аудита», которые заменят ФПСАД № 13 и ФПСАД № 14 соответственно (Приказ Минфина России № 90н от 17 августа 2010 г.).

Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

- 1) определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные Законом «Об аудиторской деятельности»;

- 2) разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

3) являются обязательными для аудиторских организаций; аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) обязательны для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

§ 3. Международные стандарты аудита

Международная стандартизация аудита является элементом совершенствования всего механизма обеспечения прозрачности и достоверности финансовой отчетности в интересах ее пользователей.

В настоящее время развитие МСА происходит в русле признанных и законодательно установленных в целом ряде стран мер по обеспечению доверия и надежности финансовой отчетности. Эти показатели заметно пошатнулись в результате ряда корпоративных скандалов, разразившихся в 2002–2004 гг. в США и странах ЕС. Следствием таких скандалов также явились призывы к укреплению корпоративного управления и совершенствованию управления рисками.

В качестве инструмента такого укрепления было выбрано введение новых законов, нормативных актов и требований к регистрации ценных бумаг на фондовых биржах, а методическим обеспечением стало создание концептуальной базы по управлению рисками организации, устанавливающей основные принципы, общую терминологию, четкие указания и рекомендации в части корпоративного внутреннего контроля. В ходе данной работы постулировалось, что подготовка

достоверной финансовой отчетности и обеспечение требований законодательства и регулирующих органов являются основными целями внутреннего контроля организации наряду с обеспечением целесообразности и финансовой эффективности ее деятельности.

Международные стандарты аудита (*International Standards of Auditing — ISA*) содержат основные принципы и необходимые процедуры, также соответствующие руководства, предоставленные в форме пояснительного материала. Эти стандарты разрабатывает и выпускает Совет по международным стандартам аудита и уверенности (*International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB*), действующий в рамках Международной федерации бухгалтеров (*International Federation of Accountants — IFAC*). К настоящему времени МФБ включает 159 организаций из 124 стран мира. Россию представляют два действительных члена МФБ — Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (с 2001 г.) и Российская коллегия аудиторов (с 2008 г.).

Цель разработки стандартов состоит в обеспечении единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг во всем мире (независимо от масштаба и степени прибыльности деятельности предприятия, его организационно-правовой формы). При этом признается необходимым, что с учетом национальной специфики в границах каждой страны должно осуществляться локальное регулирование международных нормативов (в форме национальных нормативов или положений, издаваемых законодательными или профессиональными органами).

МСА используются в качестве основы национальных стандартов в более чем 120 странах.

МСА постоянно дорабатываются с учетом практики их применения, развития самого аудита. Процесс совершенствования МСА носит постоянный динамический характер.

Единственный официальный язык стандартов — английский, что создает дополнительные сложности их применения для иноязычных аудиторов. Аудиторы, проводящие аудит в соответствии с МСА, обязаны наряду с их требованиями выполнять в полном объеме требования Кодекса этики профессионального бухгалтера Международной федерации бухгалтеров.

Начиная с 2004 г. в МСА были внесены существенные изменения в связи с пересмотром концепции корпоративного внутренне-

го контроля. Эти действия были увязаны с использованием в стандартах новой концепции выявления аудиторских рисков на основе анализа внутреннего контроля организаций, чью отчетность рассматривал аудитор, и имели предпосылкой особую важность для заинтересованных пользователей борьбы с недостоверной финансовой отчетностью.

К числу МСА добавлены новые стандарты: МСА 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения отчетности» и МСА 330 «Аудиторские процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски». В них рассмотрены оценка аудитором рисков существенного искажения отчетности и дальнейшие процедуры по оцененным рискам, которые увязаны с анализом надежности системы внутреннего контроля организаций с точки зрения рисков возможного искажения финансовой отчетности за счет мошенничества или ошибки.

В развитие положений этих стандартов были внесены соответствующие изменения практически во все МСА. Цель изменений — создать единый методологический подход к аудиту отчетности, гарантирующий пользователю заключение, в котором высказывается мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности и о наличии в ней искажений, явившихся следствием мошенничества или ошибки. При этом от аудитора требуется соблюдать все обязательные требования стандартов, иначе аудит не будет признан проведенным в соответствии с МСА.

В настоящее время в связи с приданием МСА законодательно закрепленного статуса обязательных при аудите котируемых компаний возникла очевидная необходимость в таком стиле изложения требований и иных материалов стандарта, который снял бы все возможные разночтения со стороны пользователей.

Ранее разработчики сталкивались с примерами неоднозначного толкования со стороны аудиторов положений стандартов. В частности, положения, содержавшие в себе обязательное для аудитора требование, не рассматривались как таковые, и наоборот. Чтобы впредь избежать такой неоднозначности, в рамках программы *Clarity* разработана унифицированная схема подачи материала в стандартах по следующим разделам:

1. *Характеристика сферы применения конкретного МСА.* Раздел может содержать такие вопросы, как объяснение целей, предмета

и сферы применения стандарта, включая его взаимосвязь с иными стандартами, а также специфические требования к аудитору и персоналу, и контекст, в котором действует конкретный МСА.

2. *Эффективная дата вступления в действие.* В данном разделе указывается точная дата введения в действие стандарта.

3. *Цель.* Раздел содержит цель (цели), задающую контекст, в рамках которого установлены требования стандарта. Если конкретная цель в ходе аудита не достигнута или не может быть достигнута, аудитору следует рассмотреть, препятствует ли это обстоятельство достижению общей цели аудита.

4. *Обязательные требования.* Этот раздел содержит обязательные для выполнения аудитором положения стандарта. Их строго обязательный характер подчеркивается посредством использования в английском тексте стандарта глагола *shall* (обязан). Аудитор во всех случаях должен выполнить обязательные требования конкретного МСА, если они применимы к обстоятельствам аудиторского задания, но не обязан соответствовать требованию, которое неприменимо в условиях данного аудита. Так, требование не применяется, только если:

- неприменим весь конкретный МСА;
- описанные в требовании обстоятельства неприменимы, поскольку зависят от определенных условий и эти условия не существуют в рамках конкретного аудита.

5. *Методики, приложения и другие поясняющие материалы.* В данном разделе приводятся материалы, которые являются составной частью стандарта и обеспечивают дальнейшие разъяснения и руководство по выполнению его обязательных требований, а также базовую информацию в отношении вопросов, рассмотренных в конкретном МСА. Они могут включать примеры процедур, применимых в данных обстоятельствах. Однако наличие таких примеров не означает, что в них сформулировано дополнительное требование к аудитору в отношении обязательности применения этой процедуры.

Таким образом, реализованный способ подачи материала в стандарте исключает какую-либо неоднозначность применительно к определению обязательных требований стандарта. Также в ходе пересмотра и редактирования текста стандартов в ряде случаев уточняется и название соответствующего стандарта.

В начале 2009 г. Комитет объявил о завершении проекта «Ясность» (*Clarity*) публикацией последних семи МСА.

Окончательный сборник разъясненных стандартов включает:

- 17 пересмотренных МСА;
- 19 отредактированных МСА в соответствии с требованиями формата «Ясность»;
- один стандарт по контролю качества в формате «Ясность».

Эффективная дата вступления всех новых и пересмотренных стандартов назначена на 15 декабря 2009 г. Таким образом, применять их следует, начиная с аудитов отчетности за 2010 г. Разумеется, это касается международных аудиторских организаций, поскольку в России Международные стандарты не превалируют над национальными.

На специальном сайте *Clarity Center*, подготовленном IFAC размещены окончательные тексты всех МСА в новом формате, в т. ч. указаны отличия от ранее публиковавшихся проектов МСА, показана история проекта «Ясность», даны ответы на наиболее часто задаваемые вопросы. Новая структура МСА представлена в приложении 4.

§ 4. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов

Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов можно разделить:

- на внутренний (контроль качества оказания аудиторских услуг на уровне всей аудиторской организации ФПСАД № 34 и контроль качества выполнения заданий по аудиту ФПСАД № 7);
- внешний (ФСAD № 4).

Требования к организации внутреннего контроля качества в аудиторской организации включают утверждение и соблюдение:

1) принципов и процедур, способствующих поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей;

2) принципов и процедур, обеспечивающих разумную уверенность в том, что работники соблюдают необходимые этические требования;

3) принципов и процедур, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим;

4) принципов и процедур, призванных обеспечить разумную уверенность в том, что организация обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с законодательством по аудиторской деятельности;

5) принципов и процедур, обеспечивающих разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания;

6) принципов и процедур, связанных с системой контроля качества, обеспечивающих разумную уверенность в том, что они являются уместными, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике;

7) принципов и процедур, требующих надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом.

Контроль качества выполнения заданий по аудиту

Наибольшую ответственность в аудиторской проверке несет ее руководитель. Он должен на всех стадиях аудита демонстрировать участникам аудиторской группы высокое качество работы на примере собственных действий или путем соответствующих указаний участникам аудиторской группы.

Руководитель аудиторской проверки должен контролировать соблюдение этических требований участниками аудиторской группы. Если руководитель аудиторской проверки узнает о несоблюдении этических требований участниками аудиторской группы, то он должен проконсультироваться с соответствующими лицами из состава работников аудиторской организации и обеспечить применение соответствующих мер дисциплинарного воздействия на лиц, не соблюдающих этические требования.

Особое внимание должно быть уделено соблюдению принципа независимости каждым членом группы. В связи с этим необходимо оценить наличие угроз нарушения независимости (личная, финансовая заинтересованность, самоконтроль и др.).

Руководитель аудиторской проверки должен убедиться, что все необходимые процедуры каждого этапа аудита по конкретному аудиторскому заданию были соблюдены и что были сделаны надлежащие выводы, которые были документально оформлены.

К основным вопросам, за которые отвечает руководитель аудиторской проверки, относятся:

- решение о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию;
- формирование аудиторской группы;
- разработка стратегии и составление плана аудита;
- распределение работ, надзор и выполнение задания по аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации и профессиональными стандартами;
- аудиторское заключение, соответствующее условиям и результатам аудита.

В ходе выполнения любого задания руководитель аудиторской проверки должен осуществлять постоянный обзор (мониторинг) информации, распространяемой аудиторской организацией или профессиональным аудиторским объединением, членом которого она является, касающейся изменений в законодательстве, федеральных стандартах и др., которая может повлиять на изменение подхода к конкретному заданию по аудиту.

Принципы осуществления внешнего контроля качества

Внешний контроль качества работы (ВККР) аудиторских организаций проводится представителями саморегулируемой организации, членом которой является аудиторская организация или уполномоченного федерального органа (Минфина России).

Он должен соответствовать следующим принципам:

- осуществление ВККР в отношении всех аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов (объекты ВККР);
- независимость ВККР;
- обеспеченность финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами;
- надлежащий уровень профессиональной компетентности работников, осуществляющих ВККР (контролеров);
- прозрачность процедуры назначения контролеров для проведения внешней проверки качества работы;

- отчетность о состоянии и результатах ВККР;
- публичность результатов ВККР;
- обеспечение устранения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки;
- подотчетность деятельности субъектов ВККР по осуществлению ВККР Совету по аудиторской деятельности.

ВККР подлежит планированию. Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящих обязательный аудит, осуществляются:

- саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;
- уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не чаще одного раза в два года, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

При внешней проверке качества работы проверяются:

1. Оценка правил внутреннего контроля качества работы объекта ВККР:

- соблюдение объектом ВККР Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, кодекса профессиональной этики аудиторов, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- численность и профессиональный уровень аудиторов объекта ВККР, а также соблюдение аудиторами требования обучения по программам повышения квалификации;
- соблюдение требований о независимости, а также условия, согласно которому порядок выплаты и размер денежного вознаграждения объекту ВККР за проведение аудита (в т. ч. обязательного)

не зависит и не определяется оказанием аудируемому лицу прочих услуг.

2. Определение эффективности организации внутреннего контроля качества работы объекта ВККР осуществляется путем проверки соблюдения правил внутреннего контроля качества работы объекта ВККР, а также рабочей документации аудитора по конкретным аудиторским заданиям по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — аудиторское задание). Указанная проверка проводится, как минимум, в отношении значительной части аудиторских заданий, отобранных на основе анализа риска ненадлежащего проведения аудита. Для рассмотрения в ходе внешней проверки отбираются, как правило, завершенные в проверяемый период аудиторские задания.

3. Оценка достоверности последней по времени отчетности объекта ВККР об аудиторской деятельности исходя из результатов двух предыдущих действий.

Более подробно технология, методы получения доказательств при внешнем контроле качества, а также действия контролеров рассмотрены в ФСАД № 4.

Резюме

Рассмотрены основные понятия, содержание и виды аудиторских стандартов, их классификация. Особое внимание уделено международным стандартам аудита, которые являются базой для разработки федеральных стандартов аудиторской деятельности. Качество аудита связывают с аудиторскими стандартами, выступающими критериями его оценки. Раскрыто содержание требований к внутреннему и внешнему контролю качества аудита.

Вопросы для самопроверки

1. Приведите классификацию аудиторских стандартов. Назовите особенности разработки и утверждения международных и национальных стандартов.
2. Перечислите названия утвержденных российских и международных стандартов аудита.
3. Выполните сопоставление и определите международные стандарты аудита, аналогов которым еще не принято в России.

4. По каким направлениям осуществляется контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов?
5. Назовите требования к внутреннему контролю качества.
6. Как осуществляется контроль качества выполнения конкретных аудиторских проверок?
7. Перечислите принципы внешнего контроля качества. Кто и с какой периодичностью его проводит?

ГЛАВА 4

ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

§ 1. Выбор аудитора или аудиторской организации предприятием для проведения аудиторской проверки

Предприятия имеют право выбора аудиторской организации или аудитора-предпринимателя для проведения обязательной аудиторской проверки или оказания сопутствующих аудиту услуг.

В законодательстве не предусмотрено строгих критериев отбора за исключением требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам при проведении обязательного аудита, рассмотренных ранее.

При выборе следует обратить внимание на следующие вопросы:

1. Услуги, оказываемые аудиторской организацией:

- опыт работы на рынке аудиторских услуг;
- виды оказываемых сопутствующих аудиту услуг;
- отраслевая специализация;
- опыт аудиторских проверок предприятий соответствующей

отрасли;

— перечень организаций, которые являются клиентами аудиторской организации и одновременно конкурентами в данной отрасли.

2. Персонал аудиторской организации:

- количество аттестованных аудиторов;
- количество аудиторов и их опыт аудиторских проверок предприятий соответствующей отрасли;
- порядок прохождения повышения квалификации, насколько ответственно к вопросу относится руководство аудиторской организации.

3. Внутрифирменный контроль качества:

- наличие в структуре аудиторской организации органа, отвечающего за контроль качества оказываемых услуг;
- наличие внутрифирменных стандартов и соответствующих методик проверок;
- членство аудиторской организации в профессиональном аудиторском объединении, членство в международной аудиторско-консалтинговой сети и т. п.;
- этические вопросы (какова политика независимости, конфиденциальности в аудиторской организации, какие процедуры существуют для соблюдения этих принципов руководством и аудиторами, участвующими в проверке или имеющими доступ к информации о проверке);
- внешний контроль качества работы (кто его проводит, с какой периодичностью, каковы результаты проверок);
- наличие у аудиторской организации договоров страхования (например, договора страхования риска ответственности за нарушение договора на аудиторскую проверку).

4. Деловая репутация и имидж аудиторской организации:

- благодарственные письма, грамоты, рекомендации органов государственной власти, профессиональных аудиторских объединений;
- крупные организации-клиенты;
- рекомендательные письма от клиентов;
- отсутствие претензий к аудиторской организации или аудиторами со стороны других клиентов, лицензирующего органа, налоговых и иных контролирурующих органов;
- наличие случаев судебных разбирательств с клиентами, результаты таких споров;
- наличие случаев, когда после проведения её аудиторской проверки у клиента возникали конфликты с налоговыми или другими контролирующими органами;
- участие аудиторской организации и занимаемые места в рейтингах, составляемых различными экономическими периодическими изданиями.

5. Финансовое предложение аудиторской компании:

- примерная стоимость аудита;
- форма оплаты;

- методика определения стоимости;
- факторы, которые влияют на цену в сторону увеличения — уменьшения.

Как правило, выбор аудитора в крупных компаниях осуществляется на собраниях акционеров, учредителей. До этого заседания экономическим субъектом объявляется конкурс (тендер) на проведение аудита его финансовой (бухгалтерской) отчетности, в условиях которого сразу оговариваются минимальные требования к аудиторским организациям (опыт работы, количество аудиторов и т. п.). Аудиторские организации предоставляют на рассмотрение собрания руководства, акционеров организации конкурсную документацию, включающую информацию об аудиторской организации, ее достижениях, примерную стоимость услуг и т. п.

Выбор аудиторских организаций несколько сужается при проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%. В этом случае выбирать следует из аудиторских организаций — победителей открытого конкурса на право проведения аудиторских проверок указанных организаций. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Правительством Российской Федерации на основе положений Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ.

§ 2. Выбор предприятия аудиторской организацией

Аудиторская организация имеет право выбора клиента. Ей следует определить, будет ли она заключать договор с клиентом по результатам этапа предварительного планирования аудиторской проверки.

При выборе клиента аудиторской организации важно рассмотреть следующие вопросы:

1. Собственники и руководство предприятия.

Насколько руководство компании ответственно относится к показателям финансовой деятельности и управлению делами?

Не известно ли о каких-либо значительных спорах или разногласиях между главными руководящими лицами и (или) акционерами?

Насколько руководство и (или) держатели контрольного пакета акций регулярно представляют отчеты широкой публике, сторонним инвесторам и (или) владельцам акций, не участвующим в управлении компаний?

Нет ли оснований для сомнения в порядочности и этике держателей значительных пакетов акций и руководства, а также в их методах ведения бизнеса?

Не наблюдается ли высокой текучести кадров в составе руководства, бухгалтерии?

Насколько руководство работает эффективно и обладает ли опытом, необходимым для ведения дел компании?

Не осуществляется ли управление предприятием одним лицом так, что это препятствует остальным в исполнении ими своих обязанностей и реализации своего потенциала (авторитарный стиль управления)?

Является ли эффективностью системы внутреннего контроля предметом обеспокоенности руководства?

Имеется ли достаточный собственный капитал для покрытия рисков?

Не находилось ли предприятие и не ожидается ли, что оно будет находиться на стадии становления в течение необычайно долгого периода времени?

Насколько руководство ответственно относится к финансовым консультантам и регулирующим органам?

Насколько руководство готово оплатить, и не было ли проблем с оплатой профессиональных услуг, оказанных в предыдущие годы?

Имели ли место случаи, когда контрольные органы публично критиковали компанию за ее деятельность или применение стандартов бухгалтерского учета?

Не являются ли клиент или главные лица в руководстве клиента объектом расследования со стороны регулирующих органов?

Существуют ли нерешенные разногласия или неурегулированные вопросы с предшествующими аудиторами, консультантами?

2. Возможность недобросовестных действий (мошенничества).

Существуют ли указания на то, что потенциальный клиент мог совершить мошенничество или незаконные действия?

Относится ли потенциальный клиент к отрасли или сектору, которые подвержены риску мошенничества или незаконных действий?

Существуют ли признаки деятельности по отмыванию денег, и относится ли потенциальный клиент к отрасли, которая подвержена риску отмывания денег?

3. Экономическая ситуация в отрасли клиента.

Клиент относится к стабильной отрасли, не характеризующейся высоким процентом банкротств, и имеет надежную деловую репутацию.

Клиент не относится к отрасли, определенной как отрасль высокого риска (определяется внутренними аудиторскими стандартами, как правило, это банки, страховые компании, открытые акционерные общества, чьи акции котируются на бирже, и др.).

Неизвестно о каких-либо находящихся на рассмотрении законах, которые неблагоприятно отразятся на отрасли.

В отрасли клиента не происходит неблагоприятных изменений, влияющих на ее общее состояние, и нет свидетельств спада в этой отрасли.

Рынок клиента не уменьшается, и клиент не теряет своего удельного веса в обороте рынка вследствие быстрого развития новых технологий.

Место, которое клиент занимает на рынке, не характеризуется исключительно большим количеством судебных разбирательств.

Не существует прочих потенциально неблагоприятных политических, социальных или экономических условий (например, высоких процентных ставок, государственных нормативных актов, возможности экспроприации собственности или переоценки стоимости валюты в случае ведения деятельности за рубежом и т. д.).

4. Предприятие и его деятельность.

Активы субъекта не являются особенно чувствительными к состоянию рынка.

Клиент не находится в излишней зависимости от какого-либо поставщика или заказчика.

Основная продукция клиента не является предметом расследования контрольных органов и судебного разбирательства.

Деятельность предприятия клиента не подвержена значительному надзору со стороны регулирующих органов.

5. Финансовое положение предприятия.

Деятельность предприятия, вероятно, будет генерировать достаточно денежных средств для того, чтобы удовлетворить известные основные потребности и выполнить обязательства.

Имеется достаточно денежных средств для погашения долговых требований и обязательств.

В последнее время не было случаев отказа или нарушения выполнения существенных условий кредитных соглашений и ожидается, что таких случаев не произойдет в течение года после отчетной даты.

Не существует значительной потребности в новом привлеченном или собственном капитале.

Не планируется значительных слияний, приобретений или продаж компаний.

Рост предприятия не был (и не ожидается, что будет) настолько быстрым, чтобы превысить финансовые или управленческие ресурсы предприятия или его системы внутреннего контроля.

6. Укомплектованность кадрами и гонорары за аудит.

Существуют ли проблемы с достаточным наличием профессионального состава для качественного и своевременного выполнения задания?

Существует ли обеспокоенность в отношении того, что рабочая группа по предполагаемому заданию не имеет достаточных знаний отрасли клиента и (или) технических знаний?

Существуют ли проблемы или обеспокоенность в отношении получения оплаты, которая является достаточной компенсацией расчетного времени и накладных расходов?

7. Действующий/предшествующий аудитор и консультанты.

Носит ли причина смены аудитора такой характер, что следует рассмотреть возможность непринятия задания?

Исходя из опросов предшествующих аудиторов, можно ли говорить об основаниях для отказа фирмы от назначения?

Исходя из опросов, можно ли говорить о сомнениях предшествующих аудиторов относительно порядочности или профессионализма руководства потенциального клиента?

Существуют ли неурегулированные проблемы (споры) между предшествующими аудиторами и руководством потенциального клиента?

Не существует ли проблем в контактах с предшествующим аудитором (т. е. легко ли можно с ним связаться), которые повышают уровень обеспокоенности в отношении потенциального клиента?

8. Дополнительные факторы, присущие самому заданию.

До тех пор пока аудиторская фирма не была назначена аудитором, к ней не обращались с просьбой дать заверения в отношении учетной политики и вопросов, связанных с отчетностью.

Не существует ли таких аспектов аудита и учета, которые могут ограничить аудиторскую проверку и, следовательно, возможность сформулировать мнение об отчетности?

Не существует ли значительного числа существенных операций со связанными сторонами, кроме как обычных операций по покупке и продаже продукции и услуг?

Возможность участия независимых экспертов, специалистов для подтверждения предпосылок в отношении существенных статей в финансовой отчетности. Необходимость в специалистах по проведению инвентаризации и т. д.

Приняты ли все необходимые меры для соблюдения принципов независимости, конфиденциальности?

Будет ли аудиторское заключение предоставлено собственнику организации?

Исходя из результатов работы в прошлые годы и аспектов, рассмотренных выше, неизвестно о наличии у субъекта факторов риска недобросовестных действий.

Свое согласие провести аудиторскую проверку аудиторская организация подтверждает письмом о согласии на проведение аудита (письмо–обязательство).

§ 3. Порядок согласования условий проведения аудита

Порядок согласования условий проведения аудита определен в федеральном правиле (стандарте) № 12 «Согласование условий проведения аудита», а также регулируется нормами гражданского законодательства, в частности гл. 28, 39 Гражданского кодекса РФ.

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита — документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу в ответ на приглашение провести аудиторскую проверку и подписыва-

емый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

Письмо необходимо для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит, а также определить условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации и обязательства проверяемого экономического субъекта.

Для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом такое письмо в соответствии с Гражданским кодексом РФ является офертой.

В соответствии со ст. 435 ГК РФ офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое является достаточно определенным и выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с тем адресатом, который примет это предложение. Оферта должна содержать существенные условия договора.

Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки.

Отказ руководства экономического субъекта подписать письмо означает его отказ в услугах аудиторской организации, поэтому аудиторская организация вправе отказаться от проведения аудита.

С точки зрения интересов аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными ауди-

ту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в т. ч. существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;

- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;

- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) могут также быть указаны:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;

- право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) или приложениях к нему могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;

- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями (направлять ли отдельное письмо о проведении аудита), влияют следующие факторы:

- порядок назначения аудитора дочерних организаций;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
- требования законодательства Российской Федерации;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- доля собственности головной организации;
- степень независимости руководства дочерней организации от головной.

Повторяющийся аудит

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требования законодательства Российской Федерации.

Изменение аудиторского задания

В случае если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину данной просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

Изменение обстоятельств, влияющих на требования аудируемого лица, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматривается как обоснованная причина просьбы об изменении задания. Изменение аудиторского задания не может рассматриваться как обоснованное, если оно вызвано неточной или неполной информацией.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудитом услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки:

- на первоначальное задание;
- любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных процедурах и, следовательно, ссылка на проведенные процедуры составляет один из элементов соответствующего отчета.

В случае изменения условий задания аудитору и хозяйствующему субъекту, ранее являвшемуся аудируемым лицом, необходимо согласовать новые условия.

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования (например, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в от-

ношении дебиторской задолженности, а аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки во избежание получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа аудитора от выражения мнения).

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

§ 4. Оценка стоимости аудиторских услуг

Проблема ценообразования на рынке аудиторских услуг в России фактически не изучена. С одной стороны, причина в том, что наш рынок является достаточно молодым, пусть и относительно сформировавшимся, с другой — доступ к информации о стоимости аудиторских услуг сильно ограничен, а до недавнего времени был практически закрыт. С принятием нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» информация о стоимости обязательного аудита, как и о том, какая аудиторская организация его проводит, не является конфиденциальной.

Стоимость аудиторских услуг, безусловно, зависит от многих факторов, в частности:

- от финансовых показателей деятельности организации (выручки, суммы активов и др.);
- отраслевых особенностей учета аудируемого предприятия;
- общего состояния бухгалтерского учета, возможно, требуется восстановление, а не аудит;
- среднесписочной численности персонала, численности бухгалтерии;
- объема документооборота проверяемого предприятия;
- эффективности работы внутреннего аудита;
- степени автоматизации работы бухгалтерской службы и др.

Цену аудита всегда связывают с понятием «объем аудита», который зависит от перечня вопросов (объектов) проверки, периода проверки, сложности.

Поэтому аудиторские организации имеют право проводить предварительное ознакомление с документами бухгалтерской отчетности лица, подлежащего аудиту, для принятия решения о заключении договора на проведение аудита, в т. ч. бухгалтерской отчетностью, аудиторским заключением за прошлый период, если проверку осуществлял другой аудитор, и т. п. Без проведения этого этапа велика опасность возникновения неоправданно высоких аудиторских рисков в отношении клиентов, деятельность которых связана с большим количеством нарушений юридических и бухгалтерских норм. Также это способствует адекватной оценке трудоемкости предстоящей работы и соответственно правильной оценке стоимости аудита.

Учет многопрофильных организаций сложнее, чем специализированных. Ряд организаций в силу специфики их деятельности подвергается контролю в порядке надзора, что предполагает включение в программу аудита соответствующих специальных вопросов, привлечение специалистов-аудиторов и экспертов «узкого» профиля. Более сложным является также аудит новых клиентов. При проверке таких организаций требуется больше времени на планирование и оценку рисков (см. ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»).

В силу этого многие аудиторские фирмы практикуют скидки для своих постоянных клиентов.

Срочность аудита также влияет на его стоимость, приводит к его удорожанию. Наибольшей популярностью пользуется поэтапное выполнение аудиторских процедур по заранее согласованному графику с целью обеспечения предприятия ритмичной работой в течение всего года, сглаживания ситуации «час пик» в период подготовки годовой отчетности и, как следствие, повышения качества работы аудиторов. Таким образом, аудит проводится сразу не за весь отчетный год, а сначала проводится проверка за полугодие или 9 месяцев, а затем уже с учетом результатов промежуточной проверки за весь период с выдачей аудиторского заключения.

В силу наличия такого большого количества факторов, влияющих на стоимость аудита, определить ее возможно только после предварительных планирования, согласования всех условий аудита.

Кроме этого, крупным компаниям, желающим выйти на международный рынок, приходится платить и за имя аудиторской организации. Очевидно, что более высокие цены на аудиторские услуги

крупнейших аудиторских организаций, в т. ч. компаний «Большой четверки», связаны с их репутацией и авторитетом.

Оплата аудиторских услуг, как правило, производится в несколько этапов. Практически всегда имеется определенная сумма аванса, обычно 30-50%.

Аудиторские организации обязаны следить, чтобы не возникало угрозы ее независимости в отношениях с клиентом в плане расчетов за оказанные услуги. Некоторые фирмы практикуют порядок оплаты, при котором полная оплата должна производиться всегда до передачи клиенту аудиторского заключения и акта приема-передачи работ (услуг).

Исходя из этических норм, аудиторские организации не имеют права заключать новый договор на аудит с клиентом, который не оплатил ей гонорар за прошлый аудит.

Существуют следующие схемы оплаты аудиторских услуг: повременная, аккордная, сдельная, оплата по результатам и комбинированная.

В аудите чаще практикуют *повременную оплату*. Она базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора, которая зависит от его квалификации. При появлении непредвиденных обстоятельств увеличение трудоемкости прямо пропорционально стоимости работ.

Аккордная оплата, при которой сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре до начала проверки. Как правило, ее определяют произвольно в зависимости от финансовых возможностей клиента (например, в процентах от выручки за проверяемый период). К недостаткам аккордной оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства, которые могут повлиять на нее, а значит — отразиться на финансовом положении аудитора.

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

Оплата по результатам предусматривает отказ аудитора от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и установление оплаты в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых результатов. Эта экономия возникает в результате выяв-

ления ошибок в ведении учета, оформлении документации, уплаты налогов и т. п.

Комбинированная оплата представляет собой различные комбинации из перечисленных выше форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от достигнутой экономии средств клиента при выявлении налоговых ошибок или резерв на непредвиденные обстоятельства и т. п.

Резюме

Подготовительный этап аудиторской проверки включает комплекс мероприятий, которые имеют отношение как к аудиторским организациям, так и к аудируемым лицам.

Освещены вопросы выбора аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом и выбора экономического субъекта аудиторскими организациями и аудиторами, приведено понятие письма-обязательства о согласии на проведение аудита, рассмотрено содержание договора на проведение аудиторской проверки.

Вопросы для самопроверки

1. Какие критерии могут влиять на выбор аудиторской организации экономическим субъектом?
2. Какие вопросы требуют рассмотрения при выборе экономического субъекта аудиторской организацией?
3. Какими нормативными актами регулируется процесс согласования условий аудита?
4. Что такое письмо о проведении аудита, в чем его назначение?
5. Перечислите названия основных положений договора на проведение аудиторской проверки.
6. Сформулируйте ответственность аудиторской организации и руководства аудируемого лица при аудиторской проверке.
7. Назовите формы оплаты аудиторских услуг, их достоинства и недостатки, факторы, влияющие на стоимость аудита.

ГЛАВА 5

СТРАТЕГИЯ АУДИТА

§ 1. Получение информации о деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется

Данный вопрос подробно рассмотрен в новой редакции ФПСАД № 8, соответствующей международному стандарту аудита МСА 315 «Понимание субъекта и его окружения и оценка рисков существенного искажения».

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Часто этот этап называют предварительным планированием.

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

- отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- характер деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики;
- цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- основные показатели деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;
- система внутреннего контроля.

Каждый вопрос подробно раскрыт в приложениях к ФПСАД № 8.

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита.

В процессе предварительного ознакомления с аудируемым лицом аудитор необходимо оценить его финансовую стабильность; положение в экономической среде; отношения с предыдущей аудиторской фирмой, если они имели место.

Новому аудитору целесообразно связаться со своим предшественником, от которого он может получить информацию о намерениях руководства, спорных вопросах по поводу применения принципов учета, аудиторских процедур или оплаты. Но предварительно аудитор должен согласовать возможность такого контакта с аудируемым лицом.

В случае если между бывшим аудитором и аудируемым лицом были судебные разбирательства или спорные вопросы, новый аудитор должен быть уведомлен о том, что ему может быть не предоставлена какая-либо информация. Аудитору необходимо тщательно оценить ситуацию, если клиент не дал разрешения на получение информации от предыдущего аудитора или предыдущий аудитор отказался дать информацию.

Кроме того, аудитор может воспользоваться информацией, предоставляемой юристами, другими аудиторскими фирмами, предпринимателями.

Оценку возможного продолжения сотрудничества проводят и фирмы, не первый год сотрудничающие с аудируемым лицом. Спорные вопросы могут привести к прекращению сотрудничества.

При оценке причин приглашения аудитора последний должен определить наиболее вероятных пользователей финансовой отчетности. Если отчетность используется достаточно интенсивно или организация будет продана (реорганизована) в ближайшем будущем, аудитор должен собрать большой объем материала с подтверждением достоверности отчетности.

Общая информация о предприятии необходима для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. В частности, необходимо выяснить специфику деятельности и отраслевые особенности предприятия, понять его организационное устройство, определить производственные, финансовые и

другие связи, познакомиться с юридическими обязательствами, получить информацию из различных источников.

Обсуждения с работниками управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, беседы с менеджерами и персоналом, не имеющим отношения к ведению учета, способствуют получению информации «из первых рук».

Посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов позволяют воочию убедиться в наличии и сохранности активов, сформировать представление об условиях производства.

Важно использовать внешние и внутренние отчеты и публикации. *Внешние отчеты* — это деловая печать и газеты, аналитические отчеты по отрасли, сравнения с основными конкурентами и среднеотраслевыми показателями, государственное и налоговое законодательство и регулирование, официальные заявления; *внутренние отчеты* — это финансовые отчеты, ежемесячная финансовая информация, протоколы заседаний совета директоров, правления, дирекции, акционеров, отчеты управляющих, в т. ч. бюджеты, прогнозы, проекты, внутренние отчеты аудиторов, консультантов, инструкции по процедурам, политике внутри фирмы.

Следует ознакомиться с историей развития организации, видами деятельности и учетной политикой, существовавшей в предшествующие годы, изучить специальную литературу, встретиться с аудиторами клиента.

Очень важно получить информацию о политике организации в различных областях; степени ответственности и правах руководителей разных уровней; круге лиц, имеющих право менять политику организации.

Один из наиболее важных вопросов, который нужно выяснить на этом этапе работы, — определение связанных и ассоциированных с организацией сторон (связанными сторонами являются дочерние фирмы и любые другие стороны, которые могут влиять на управление и оперативную политику друг друга). Информация о них должна быть раскрыта, если она является материальной: должны быть описаны природа и объем операций между сторонами (операции купли-продажи между филиалом и головной организацией, обмен оборудованием между дочерними организациями и филиалами, займы и финансовая помощь, операции с важнейшими покупателями и поставщиками и др.), а также взаимозадолженность между ними.

На основе полученной информации аудитор должен решить, необходимо ли привлечение для консультаций по отдельным вопросам специалистов и экспертов (юристов, специалистов по налогам, технологии и т. д.).

Обзор деятельности организации должен включать:

- 1) глубокое понимание предпринимательской деятельности аудируемого лица, мотивы поведения старшего управленческого персонала для оценки риска представления ложной информации;
- 2) предварительные аналитические обзоры для оценки текущего финансового состояния организации, чтобы выделить необычные и неожиданные сальдо;
- 3) понимание особенностей учетной политики;
- 4) оценку уровня и существенности.

Аудитор должен выявить внешние и внутренние факторы, влияющие на предпринимательскую деятельность клиента.

К внешним факторам относятся макроэкономические и отраслевые факторы.

Макроэкономические факторы — это основная деятельность (снижение, рост); международная торговля, тарифные барьеры; изменения в налогообложении; зависимость от иностранных рынков; колебания курсов валют; система внешнего контроля; изменения государственной политики; влияние процентных ставок на стабильность компании; экономические факторы, влияющие на ликвидность потребителя; изменения индексов ценных бумаг или развитие рынка собственности.

Отраслевые факторы — это среда регулирования (новые или ожидаемые законодательные акты, например контроль за ценами и загрязнением окружающей среды); экономические условия (сокращение и расширение отрасли, возникновение отраслей с высоким риском, серьезная ценовая конкуренция, насыщенность рынка, цикл деятельности и сезонность); труд (трудовые проблемы, необычная трудовая практика, отраслевая безработица, уровень отраслевой зарплаты, нехватка работников определенной профессии, квалификации).

Внутренние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, можно классифицировать следующим образом:

— общие факторы: история клиента; структура бизнеса; виды производственной деятельности и важнейшие производственные единицы; быстрое расширение бизнеса; существующие и возможные разногласия; мнение руководства по поводу своей организации в отрас-

ли; мнение руководства по поводу результатов и тенденций развития; главные заботы руководства; ожидания от проведения аудита;

— собственность: особенности собственности клиента; курс акций клиента; необычные торговые операции с акциями клиента;

— основная стратегия деятельности: планируемые или предполагаемые приобретения; ожидаемые изменения в производстве; капитальные вложения; планируемое расширение рынка; планирование налогов;

— совет директоров и старший управленческий персонал: степень независимости от исполнительской управленческой службы; частота заседаний совета; принуждение исполнителей совершать неправомерные действия (ложная информация, действия, противоречащие интересам акционеров, и т. п.); факторы, влияющие на оплату труда управленцев;

— операции: сущность и основные пользователи продукции или услуг организации; стадии и методы производства продукции и связанный с ними риск; характер и местоположение производственных мощностей; уровень контроля центрального аппарата децентрализованных операций; факторы себестоимости производства; приемлемость получения кредита от поставщиков; зависимость от поставщиков и приемлемость сырья, услуг; производственные мощности; технические проблемы производства; продолжительность и гибкость производственного цикла и др.;

— финансы: характеристика потоков денежных средств; политика и процедуры инвестирования; уровень прибыли; основные банковские операции; использование лизинга; гарантии и другие выплаты; другие обязательства;

— маркетинг: основные покупатели и рынки; опора на отдельных покупателей проектов или операций; финансовое состояние покупателей; важнейшие конкуренты и положение аудируемого лица на рынке; стабильность рынка и сезонные тенденции; порча продукции; зависимость от привилегий, лицензий или схем; новые виды продукции с сомнительными потенциальными возможностями; предпочтения в отношении покупателей; политика в области финансирования основной продукции, ценообразование и скидки; реклама и ее эффективность; тенденции ухудшения; уровень результатов маркетинга; дополнительный риск для увеличения продаж;

— персонал: квалификация, опыт и комплектность основного персонала; политика набора и продвижения служащих; зарплата и премии служащих, распределение прибыли; управленческие планы в отношении персонала; текучесть кадров.

С первого дня работы аудитору следует ознакомиться с юридическими документами аудируемого лица: уставом, документами регистрации, протоколами заседаний совета директоров и собраний акционеров — в них может содержаться информация о распределении полученной прибыли, объявлении дивидендов, выплате вознаграждений, подписании контрактов и соглашений, решениях об участии в других организациях, приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов, предоставлении обеспечения и гарантий, круге лиц, имеющих право подписи.

Кроме того, для выяснения обязательств аудируемого лица важно просмотреть контракты, договоры и соглашения.

§ 2. Планирование аудита, его назначение и принципы

В соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитору необходимо планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективным образом.

Планирование аудита в целях снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня предполагает разработку *общей стратегии* выполнения задания и *плана аудита*. Планированием аудита должны заниматься руководитель аудиторской проверки и другие руководящие исполнением аудиторского задания участники аудиторской группы, располагающие соответствующим опытом и знаниями, способные принести существенную пользу для повышения эффективности и результативности процесса планирования.

Адекватное планирование аудита обеспечивает уверенность в том, что наиболее значимым областям аудита будет уделено должное внимание, потенциальные проблемы будут своевременно выявлены и решены, что организация выполнения аудиторского задания и управление им будут осуществлены надлежащим образом, обеспечивающим его эффективное и результативное выполнение. Правильное планирование также способствует надлежащему распределению работы среди участников аудиторской группы, облегчает руководство

заданием, надзор и контроль за работой участников аудиторской группы, и там, где это применимо, помогает координировать работу по разным компонентам или работу с экспертами. Характер и объем действий по планированию будут зависеть от масштабов и сложности организации и деятельности аудируемого лица, от предыдущего опыта работы аудитора с аудируемым лицом и от обстоятельств, которые могут меняться в ходе выполнения аудиторского задания.

Планирование нельзя рассматривать как отдельный от процесса выполнения задания этап аудита, поскольку оно является продолжающимся, непрерывным и циклическим процессом, который обычно начинается ненамного позже завершения предыдущего аудита (или в связи с таким завершением) и продолжается вплоть до завершения данного задания. Тем не менее, при планировании аудита аудитор должен принимать во внимание временные рамки проведения определенных мероприятий и аудиторских процедур, которые необходимо будет осуществить прежде, чем перейти к дальнейшим аудиторским процедурам. Другими словами, аудитор не сможет оценить аудиторский риск и существенность, не выполнив процедуры оценки рисков и не собрав достаточного количества информации о деятельности аудируемого лица.

Общая стратегия аудита

Общая стратегия аудита устанавливает объем аудита (а), его временные рамки (б) и действия по руководству аудитом (в), а также задает основу для разработки детального плана аудита. Составление стратегии включает в себя:

- выявление характеристик задания, обуславливающих его объем;
- установление целей отчетности по результатам выполнения задания для планирования сроков аудита, способов и сроков требуемого взаимодействия с аудируемым лицом;
- рассмотрение важных факторов, определяющих направление основных усилий участников аудиторской группы.

В ходе разработки общей стратегии аудитор должен также учитывать результаты предварительного планирования, и, если это применимо, ранее полученный опыт проведения аудиторских заданий для данного аудируемого лица.

Аудитором должны быть четко сформулированы следующие аспекты общей стратегии аудита:

- кадровый потенциал, способный осуществлять рассмотрение конкретных областей аудита;
- распределение кадрового потенциала по конкретным областям аудита;
- распределение кадрового потенциала между этапами аудита и по ходу каждого этапа;
- порядок осуществления руководства кадровым потенциалом, надзора и контроля за его работой.

План аудита

После разработки общей стратегии аудита аудитор должен приступить к составлению детального плана аудита, охватывающего различные аспекты, обозначенные в общей стратегии, с учетом необходимости достижения целей аудита посредством эффективного использования кадрового потенциала.

План аудита является более детальным документом, чем общая стратегия аудита, включающим описание характера, временных рамок и объема дальнейших аудиторских процедур, следовать которому должны участники аудиторской группы с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Документально оформленный план аудита также должен служить формальным подтверждением надлежащего планирования и проведения аудита, рассмотренным и утвержденным до проведения дальнейших аудиторских процедур.

План включает:

- описание характера, временных рамок и объема запланированных процедур оценки рисков;
- описание характера, временных рамок и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур (тестов средств внутреннего контроля и процедур по существу).

Изменения стратегии и плана аудита, возникающие в ходе проведения аудита

Общая стратегия аудита и план аудита должны приводиться в соответствие с происходящими изменениями в ходе аудита, т. е. могут меняться.

В результате выявления каких-либо непредвиденных обстоятельств, изменений условий или аудиторских доказательств, получен-

ных в результате выполнения аудиторских процедур, аудитору может потребоваться изменить общую стратегию и план аудита, а как следствие, характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур.

Информация, которая попадает в поле зрения аудитора в ходе проведения аудита, иногда может существенно отличаться от информации, полученной на этапе планирования аудиторских процедур. Например, аудиторские доказательства, полученные в результате проведения процедур проверки по существу, могут существенно отличаться от доказательств, полученных в результате тестирования операционной эффективности средств контроля.

При планировании также должны быть учтены характер, временные рамки и объем следующих процедур:

- руководство, надзор и контроль за выполнение задания членами группы;

- документирование процедур разработки стратегии и составления плана, а также любых серьезных изменений, произошедших в ходе выполнения задания;

- сообщение информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника (обсуждение различных аспектов аудиторской проверки и принятие решений);

- дополнительные процедуры при проведении аудита впервые (см. также ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»).

§ 3. Понятие существенности в аудите

Под *уровнем существенности* понимается максимально допустимый размер ошибки или искажения, который может быть в информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, и который не введет квалифицированного пользователя в заблуждение относительно этой информации (см. ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»). Другими словами, уровень существенности — это допустимая ошибка бухгалтерской отчетности при проведении аудита.

Предметом аудита является информация, сосредоточенная в бухгалтерской отчетности. Аудитор планирует и осуществляет аудиторскую проверку для того, чтобы получить достаточную степень уверенности в том, что представленная финансовая отчетность не содержит

существенных искажений и дает правдивое и беспристрастное отражение положения дел в организации.

Оценка достоверности финансовой отчетности только в аспекте существенности вызвана вынужденной необходимостью проведения аудиторских проверок выборочно.

Аудитору следует оценивать существенность:

— при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;

— оценке последствий искажений.

Определение того, что является существенным, представляет собой субъективный процесс, основанный на суждении конкретного аудитора.

Существенность — качественный порог, свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения пользователя этой информации (для акционеров — информация о результатах деятельности, динамике прибыли и реальности активов, для потенциальных инвесторов — информация о финансовой устойчивости, потенциальные изменения спроса на производимую продукцию, рентабельности вложений и др.).

Оценка того, что является существенным, относится к сфере профессионального суждения и включает в себя как объем (количественная характеристика), так и характер (качественная характеристика) искажений.

С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения от требований нормативных актов. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли обнаруженные отклонения по отдельности или в сумме тот количественный критерий, который определяется через уровень существенности.

При определении уровня существенности учитывают, как правило, два фактора:

- *Абсолютная величина ошибки* — это субъективное мнение аудитора о том, что ошибка в определенной сумме может признаваться существенной ввиду значимости суммы, независимо от других обстоятельств.

- *Относительная величина* определяется в процентном соотношении к соответствующей принятой базовой величине.

При разработке метода расчета уровня существенности аудитору необходимо решить как минимум две задачи:

- выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые «базовые показатели»);
- установить значение уровня существенности для них.

При выборе статей баланса и статей отчета о прибылях и убытках в качестве базовых показателей на практике используются следующие методы:

- выбор показателей с наибольшей суммой (метод «основного массива», который состоит в выборе статей, имеющих наибольший удельный вес (например, в валюте баланса).

Такой выбор может быть осуществлен исключением из статей баланса и отчета о прибылях и убытках тех, которые признаются несущественными. Например, те, которые менее уровня существенности валюты баланса. Оставшиеся статьи признаются базовыми показателями;

- выбор показателей, характеризующихся наибольшей вероятностью появления в них ошибок (метод «ключевых по риску» показателей основан на данных о том, что некоторые статьи (обороты счетов) на практике значительно чаще содержат ошибки, чем другие, т. е. находятся в «зоне риска»).

Например, исходя из практики, можно утверждать, что наиболее часто ошибки возникают при отражении таких операций, как формирование себестоимости или издержек обращения, исчисление НДС и пр. Поэтому их целесообразно выбрать в качестве базовых показателей;

- выбор показателей, ошибки или нарушения в которых (даже несущественные) могут вызвать существенные последствия (метод «ключевых по последствиям» показателей состоит в выборе таких статей (оборотов по счетам), которые могут повлечь за собой ухудшение финансового состояния организации).

Последствия, если операции, отраженные на этих счетах, содержат ошибки либо совершены с нарушением законодательных и нормативных актов РФ или условий хозяйственных договоров. К таким показателям могут быть отнесены валютные операции, расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, расчеты с покупателями и заказчиками, с поставщиками и подрядчиками.

На практике чаще всего используют комбинации этих методов, выбирая базовые показатели из соображений их удельного веса в валюте баланса, возможных рисков и последствий.

Аудитор должен принимать во внимание уровень существенности:

- на этапе планирования;
- в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
- на этапе завершения аудита.

Существуют два основных метода оценки уровня существенности:

- Оценочный метод заключается в том, что аудитор, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяет, что является существенным и устанавливает его уровень.
- Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности.

Общая абсолютная величина существенности рассчитывается аудитором как процент от основного базового показателя бухгалтерской отчетности — сальдо баланса по состоянию на конец отчетного периода. Обычно существенной признается общая погрешность в бухгалтерской отчетности, превышающая 4-8% сальдо баланса, в зависимости от объемов хозяйственной деятельности в отчетном периоде.

Можно применять любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено на этапе планирования аудиторской проверки. Полученное значение в обязательном порядке фиксируется в общем плане аудита.

Аудитор по мере необходимости в ходе аудита имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. Это изменение и новое значение, соответствующие расчеты и обоснования изменения должны быть зафиксированы в рабочих документах.

ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» не устанавливает четкой процедуры определения уровня существенности. Такая методика должна быть разработана и утверждена в качестве внутрифирменного стандарта.

- При этом аудиторская организация вправе:
- устанавливать значения критериев;
 - вводить или исключать показатели;
 - устанавливать порядок усреднения при нахождении показателя;
 - принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать их динамику;
 - предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько — для различных статей баланса;
 - самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

В приложении 5 приведено несколько примеров расчета уровня существенности различными методиками.

§ 4. Понятие риска и его использование в аудиторской деятельности

Аудит — деятельность, основанная на риске. Под термином «аудиторский риск» (*audit risk — AR*) понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск (AR) включает три составные части:

- **Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск** (*Inherent risk — IR*) — подверженность сальдо счета или класса операций существенным искажениям, по отдельности либо совместно с искажениями в других сальдо или классах операций, независимо от соответствующих процедур внутреннего контроля.
- **Контрольный риск (риск средств контроля)** (*Control risk — CR*) — это вероятность того, что существующие у экономического субъекта и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений, т. е. риск содержания ошибок в учете после проверки СВК.
- **Риск необнаружения** (*Detection risk — DR*) — это вероятность того, что некоторые существенные по отдельности либо в совокупности искажения могут остаться невыявленными аудитором.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора, зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки, от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью клиента. При разработке аудиторских процедур аудитор должен стремиться к тому, чтобы свести риск необнаружения до приемлемо низкого уровня.

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска отражает формула:

$$AR = IR * CR * DR.$$

Эти три компонента аудиторского риска учитываются в процессе планирования при разработке аудиторских процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Следует сказать, что формула может иметь развернутый вид:

$$AR = IR * CR * AP * TD,$$

где *AP* (*Analytical procedures*) — риск необнаружения аудитором существенных искажений в результате аналитических процедур; *TD* (*Tests of details*) — риск необнаружения аудитором существенных искажений в результате детальных тестов.

Таким образом, если аудитор не может уменьшить величину аудиторского риска до приемлемого уровня посредством аналитических процедур, он должен увеличить объем детальных тестов.

Мировая практика показывает, что допустимое значение совокупного аудиторского риска не должно превышать 5% (высокий аудиторский риск), т. е. уровень доверия (надежности) или доверительный интервал (доверительная вероятность) должен быть не менее 95% (пять из ста подписанных аудитором заключений неверны по спорным вопросам).

Величину $IR * CR$ часто называют риском существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, явившихся следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица (не зависящим от аудитора), тогда как *DR* — собственно риском аудитора (не следует путать с *AR*). При решении задач аудитору, как правило, требуется определить именно величину риска необнаружения, т. е. формула принимает вид:

$$DR = AR / IR * CR.$$

Высокие значения неотъемлемого и контрольного рисков обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого уровня.

Низкие значения неотъемлемого и контрольного рисков позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Получив значение величины аудиторского риска, необходимо учесть, что он должен быть приемлемым. Приемлемый аудиторский риск выражает меру готовности аудитора признать приемлемой вероятность содержания в финансовой отчетности материальных (существенных) ошибок после завершения аудита и выдачи клиенту стандартного аудиторского заключения без оговорок.

Специального метода расчета значений аудиторских рисков нет и аудиторские организации вправе самостоятельно разрабатывать методики их расчета и оценки.

Существуют два основных метода оценки риска:

- оценочный (высокий, средний, низкий);
- расчетный (предполагает количественный расчет риска).

Оценка аудиторского риска и его компонентов сводится к совокупной оценке степени влияния различных факторов.

При разработке стратегии и плана аудита аудитору следует провести оценку риска существенных искажений бухгалтерской отчетности (рис. 4).

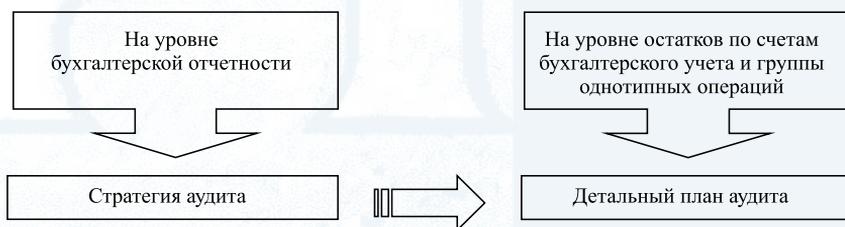


Рис. 4. Схема оценки риска существенных ошибок финансовой отчетности

При этом на уровне бухгалтерской отчетности оценка необходима для получения общего понимания аудируемого лица и среды

его деятельности. Предположим, аудитор посредством финансового анализа бухгалтерской отчетности аудируемого лица установил какие-либо значительные колебания отдельных ее показателей, или же необычные отклонения в структуре, удельном весе. На этих изменениях в дальнейшем аудитор и должен сосредоточить внимание, так как в данном случае существует более высокая вероятность искажений в бухгалтерской отчетности.

На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций аудитор должен обратить внимание в первую очередь на остатки или группы, значения которых превышают количественный уровень существенности, рассчитанный при планировании, а также имеющих высокий уровень риска существенных искажений бухгалтерской отчетности.

При проверке таких сальдо счетов аудитору не следует ограничиваться проведением только аналитических процедур, но и проводить детальные тесты по существу, т. е. проверять конкретные операции, договора и т. п.

Оценка риска существенных искажений на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности

Аудитору необходимо рассмотреть и документально отразить:

- правовую структуру и структуру капитала, а также порядок владения элементами капитала (например, компания закрытого типа; компания, акции которой котируются на бирже, и т. д.);
- крупные договоры финансирования и кредитования;
- связанные стороны, в т. ч. дочерние компании, филиалы;
- структуру управления компанией;
- операционную структуру (т. е. подразделения, а также методы производства, сбыта и вознаграждения);
- деятельность, продукцию и услуги субъекта;
- регулирующий орган, который осуществляет надзор над субъектом (если имеется), а также характер и степень надзора.

Аудитор должен рассмотреть возможность присутствия недобросовестных действий (риск мошенничества), т. е. преднамеренного искажения значений или раскрытий отчетности. Это делается с целью обмана пользователей финансовой отчетности либо с целью сокрытия незаконного присвоения активов (см. также ФСАД № 5 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»).

Аудитору следует внимательно изучить:

- внесение сложных элементов в корпоративную структуру, в коммерческие договоренности с третьими сторонами, в операции или внутренние системы;

- сговор с сотрудниками или с третьими сторонами, будь то связанные стороны или другие лица;

- обходные средств внутреннего контроля, созданных для предотвращения или обнаружения недобросовестных действий;

- влияние на учетную политику, представляемую финансовую отчетность и оценочные значения, что отражается на финансовой информации, используемой внутри и вне предприятия.

События, повышающие риск недобросовестных действий (мошенничества), включают в себя следующее:

- предыдущий опыт или случаи, ставящие под сомнение порядочность и компетентность руководства либо другого персонала;

- давление внутри субъекта, связанное с финансовыми показателями или составлением отчетности;

- недочеты в организации и функционировании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- необычные операции;

- проблемы с получением достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

- недостаточный контроль за данными в информационных системах.

Величина риска существенных искажений также зависит от особенностей бухгалтерского учета (учетный риск).

Аудитору следует понимать:

- принципы и способы ведения бухгалтерского учета, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность;

- процесс вынесения бухгалтерских суждений и определения оценочных значений;

- основные операции подготовки финансовой отчетности.

Риск существенных искажений на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций

Для оценки неотъемлемого риска на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций он должен рассмотреть следующие вопросы:

- насколько подвержено сальдо воровству или мошенническим действиям (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, таких, как денежные средства);
- требуются ли сложные расчеты;
- требуются ли существенные суждения и оценки;
- операции являются типичными или нетипичными для аудируемого лица;
- включает ли в себя сальдо много статей с низкой стоимостью или небольшое количество статей с высокой стоимостью;
- в какой мере влияют на сальдо операции со связанными сторонами;
- насколько опытен и компетентен персонал, который отвечает за счет, раздел учета;
- были ли необычные и сложные операции завершены в конце отчетного периода;
- иные вопросы, которые влияют на оценку риска.

§ 5. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы (рис. 5):

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



Рис. 5. Структура системы внутреннего контроля

Описание элементов системы внутреннего контроля приведено в приложении 2 ФПСАД № 8.

Разделение системы внутреннего контроля на пять элементов предоставляет аудиторам удобный подход для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит. Такой подход необязательно отражает то, каким образом аудируемое лицо организовало и применяет систему внутреннего контроля. Аудитору важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации. Аудитор может использовать иную терминологию и подходы при рассмотрении системы внутреннего контроля и для описания разных элементов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит при условии, что в ходе аудита будут рассмотрены все элементы, указанные в настоящем правиле (стандарте).

Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры аудируемого лица. В частности, аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут использовать в меньшей степени формализованные средства контроля, заменяя их более простыми процессами и процедурами для достижения своих целей.

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, в которых руководство активно участвует в процессе составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут и не иметь подробных описаний учетных процедур или детально составленной учетной политики. У некоторых аудируемых лиц, в частности относящихся к субъектам малого предпринимательства, собственник и руководитель может являться одним лицом и выполнять функции, которые в аудируемом лице более крупного размера считаются относящимися к нескольким элементам системы внутреннего контроля. Поэтому внутри аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, нет четкой границы между элементами системы внутреннего контроля, однако их основные цели совпадают с целями аудируемых лиц более крупного размера.

Контрольная среда

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

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

Контрольная среда включает следующие элементы:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- профессионализм (компетентность сотрудников);
- участие собственника или его представителей;
- компетентность и стиль работы руководства;
- организационная структура;
- наделение ответственностью и полномочиями;
- кадровая политика и практика.

Процесс оценки рисков аудируемым лицом

Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в т. ч. связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);
- новый персонал (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
- внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);
- быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);

- новые технологии (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);

- новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);

- реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функций, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля;

- расширение операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в т. ч. налогового, законодательства);

- новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

- инициирования;
- отражения (регистрации) в учете;
- обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала;
- включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях.

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
- своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
- представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Контрольные действия

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

- проверка выполнения (сравнение, сопоставление и др.);
- обработка информации (общие и прикладные средства контроля);
- проверка наличия и состояния объектов (ограничение, санкционирование доступа, инвентаризация);
- разделение обязанностей.

Мониторинг средств контроля

Важной обязанностью руководства является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

§ 6. Аудит в условиях использования компьютерных информационных систем

В системе федеральных стандартов аудиторской деятельности пока не принято отдельного стандарта по данному вопросу. Однако учитывая то, что сегодня сложно представить предприятие, которое не использует в своей деятельности информационные технологии, мы рассмотрим этот вопрос в соответствии с международным стандартом аудита МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем».

Объектом применения данного МСА компьютерные информационные системы являются, когда организация применяет компьютер любой модели или размера для обработки финансовой информации, существенной для аудита, независимо от того, используется ли компьютер этой организацией или третьей стороной. Общая цель и объем аудита в среде таких систем не меняются, однако их применение может повлиять:

- на процедуры, соблюдаемые аудитором в процессе получения достаточного представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- анализ неотъемлемого риска и риска системы контроля, посредством чего аудитор оценивает риск;
- разработку и проведение аудитором тестов контроля и процедур проверки по существу, необходимых для достижения целей аудита.

Аудитор может отходить от требований МСА, но только обязательно аргументируя причины такого действия.

В разделе «Умение и компетентность» определены требования, предъявляемые к уровню подготовки и квалификации аудитора для такой работы, и степень его ответственности в случае делегирования полномочий помощникам или при использовании результатов работы, проведенной третьими лицами. Аудитор должен обладать достаточным знанием компьютерных систем, чтобы планировать, направлять, контролировать и проверять выполняемую работу.

Необходимость в специальных знаниях и взаимодействие с экспертом

Аудитор должен оценить необходимость применения специальных знаний об информационных системах для проведения аудита. Они могут понадобиться:

- для достаточного представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на которые влияет среда компьютерных информационных систем;
- определения влияния компьютерных систем на оценку общего риска, риска на уровне сальдо счетов и класса операций;
- разработки и проведения соответствующих тестов контроля и процедур проверки по существу.

Если необходимость в специальных знаниях есть, аудитор может обратиться за помощью к специалисту, который обладает такими знаниями и является либо работником аудиторской фирмы, либо приглашенным экспертом. Однако при этом он должен сохранять главенствующее положение. По отношению к эксперту оно проявляется в том, что эксперт оценивает только системы обработки информации, а аудитор — достоверность результатов полного анализа всей информационной архитектуры. Аудиторы не могут ни передавать, ни разделять с кем-либо (в т. ч. с экспертом) свою ответственность за выражение мнения о состоянии ИТ-системы и составленного на его основе аудиторского заключения. Более подробно этот вопрос освещен в МСА 620 «Использование работы экспертов». Его аналог — ФПСАД № 32 «Использование результатов работы эксперта».

Оценка возможностей учета с помощью информационной системы

В рамках аудита информационных систем аудитор должен проверить:

— принципы функционирования компьютерной информационной системы (способы организации, ввода, настройки, обновления данных);

- обеспечение архивирования и хранения данных;
- наличие специальных контрольных процедур для мониторинга функционирования среды компьютерной обработки данных;
- уровень программного обеспечения и наличие лицензий;
- соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению учета и состоянию отчетности по основным автоматизированным расчетам (бизнес-процессам);
- возможности настройки (обновления) программного обеспечения для гибкого реагирования на изменения законодательства;
- возможности расширения функций имеющихся систем;
- степень информационной безопасности (ограничение несанкционированного доступа);
- общую информационную политику компании и ее планы по развитию системы информационных технологий.

Аспектам планирования аудита в среде компьютерных информационных систем посвящены стандарты по планированию. В них отмечено, что аудитор должен получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

При планировании стадий аудита, на которые могут повлиять информационные системы субъекта, аудитор должен получить представление о значимости и сложности процессов функционирования этих систем, а также о доступности данных для использования при аудите. Прикладная программа считается сложной, если, например:

- объем операций таков, что пользователям трудно выявить и исправить ошибки, допущенные в процессе обработки;
- компьютер автоматически генерирует существенные операции или проводки непосредственно в другой прикладной программе;
- компьютер выполняет сложные расчеты по финансовой информации и (или) автоматически генерирует существенные операции или проводки, которые не могут быть подтверждены либо не подтверждаются отдельно;
- обмен операциями с другими организациями осуществляется электронным способом и при этом не проводится физической проверки на предмет их правильности или приемлемости;

— невозможно отследить ответственность пользователя, производившего те или иные изменения в финансовой отчетности.

На степень риска также влияет факт незащищенности систем, контролирующих денежные расходы или другие ликвидные активы от мошеннических действий со стороны пользователей либо операторов компьютерных систем.

В данном случае аудитор может рекомендовать проанализировать, существует ли производственная необходимость в неограниченных правах сотрудников, обслуживающих информационную систему, и как организовать процесс управления изменениями и доступом. Он может порекомендовать протоколировать все действия пользователей, обладающих расширенными полномочиями, организовать аудит событий, чтобы была возможность однозначно установить ответственность сотрудника за действия в системе и хронологию внесения изменений.

Оценка влияния информационной системы на аудит в целом

Если информационные системы играют значительную роль, аудитор должен получить представление о них и о возможности их влияния на оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля.

Это обусловлено тем, что неотъемлемые риски системы контроля в информационных системах могут оказывать как общее, так и локальное влияние на вероятность существенных искажений информации. Риски могут быть связаны с такими факторами в функционировании компьютерных систем, как разработка и эксплуатация программы, поддержка системного программного обеспечения, обеспечение физической защиты информационных систем, а также контроль над доступом к специализированным обслуживающим программам. Риски могут увеличить вероятность ошибок или мошенничества в конкретных прикладных программах, базах данных или главных файлах, а также при компьютерной обработке.

Несмотря на то, что общая цель и объем аудита в ИТ-сфере не меняются, применение компьютеров может оказать влияние на характер аудиторских процедур, оценку аудиторских рисков, тесты контроля и процедуры проверки по существу. В связи с этим аудитор прежде всего должен рассмотреть, каким образом компьютер влияет на аудит.

В разделе «Процедуры аудита» МСА 401 отмечается, что аудитор должен учитывать компьютерные информационные системы при

разработке аудиторских процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Подчеркивается, что конкретные цели аудита не зависят от того, обрабатываются учетные данные вручную или на компьютере. Тем не менее на аудиторские процедуры могут оказывать влияние способы компьютерной обработки данных. Для получения достаточного количества доказательств аудитор может либо применять методы ручной обработки данных, либо обрабатывать данные на компьютере, либо использовать и то и другое. Однако в некоторых системах бухгалтерского учета аудитору невозможно или нелегко получить определенные данные для проверки, запроса или подтверждения без помощи компьютера.

Отдельного внимания заслуживает ситуация, когда в организации внедряется новая информационная система, это требует значительных средств и должно быть соответствующим образом отражено в отчетности. В таком случае в числе задач службы внутреннего аудита могут быть анализ результатов внедрения информационной системы, оценка эффективности различных этапов внедрения, степень соответствия ожиданиям руководства.

Самым сложным, длительным и трудоемким этапом проверки является сквозное тестирование внедренной учетной системы. Группе аудиторов необходимо не только проверить, насколько работа системы соответствует заданным алгоритмам, полноту и корректность учетных данных, но и оценить уровень программного контроля подтверждения (согласования) документов в системе, определяющего иерархию ответственности и адекватное разграничение полномочий. Кроме того, необходимо определить степень автоматизации учетных процессов, чтобы минимизировать дополнительные трудозатраты, связанные с ручным контролем. В процессе тестирования службой внутреннего аудита оценивается также совершенство системы автоматического контроля некорректных действий в учетной системе (неподтвержденных, фальсифицированных данных, ошибок ручного ввода), что позволяет снизить финансовые риски. В системе должны быть организованы периодические сверки, анализы данных и отчетов, чтобы выявить возможные отклонения.

Вопросам надежности и безопасности системы в ходе проверки также уделяется значительное внимание. Недостатки в организации контроля доступа к системе выявляются посредством специализированных аудиторских процедур: периодического анализа прав

пользователей на предмет их избыточности, системного подхода к разделению полномочий с помощью ограничения доступа к бизнес-функциям.

На заключительном этапе проверяется пользовательская документация и процесс управления документацией, неактуальность которой, особенно в случае внедрения новой системы, может привести к снижению эффективности и оперативности работы пользователей, а также затруднит проведение адекватного анализа рисков и снизит уровень качества контроля в процессе управления проектом.

Аудит ИТ-сферы помимо проверки компьютерных систем включает и аудит локальных сетей, используемых организацией.

Аудиторское заключение

Аудитор может проверить автоматизированный контроль, например, целостность электронного доказательства, электронные печати данных, цифровые подписи. В зависимости от оценки этого контроля он может выполнить дополнительные процедуры, например, провести подтверждение операций или остатков на счете с третьими лицами. Аудиторское заключение по проекту внедрения дает целостную картину процесса, позволяющую оценить состояние дел на текущем этапе, перечень недостатков, несоответствий, возможных рисков и включает рекомендации по их устранению. Заключение позволит руководителям оценить качество внедрения, возможности системы, приоритетность планируемых задач и выбор дальнейшей стратегии развития.

Аудиторское заключение представляется в виде «Наблюдение — Риски (возможные последствия) — Рекомендации (желательные и необходимые мероприятия)». По результатам проверки составляется подробное заключение по всем существенным вопросам:

- оценка степени автоматизации и настройки учетных процессов;
- адекватность контрольных процедур;
- анализ однородности и совместимости системных решений;
- анализ рисков, связанных с внедрением новых информационных систем;
- ошибки и несоответствия в автоматизированных системах;
- мониторинг работоспособности и производительности информационных систем, реакция и действия в критических ситуациях;
- вопросы сохранности информации и восстановления данных;

— оценка качества информационной безопасности (организация и управление ролями и полномочиями в компьютерных информационных системах, парольная политика, аудит событий и действий пользователей, контроль несанкционированного доступа);

— структура ролей в IT-отделе и степень зависимости безопасности компании от кадров данного отдела, оценка квалификации сотрудников и процесс поддержания полноты и актуальности базы знаний в данной области, мотивация персонала с целью снижения риска потери ценных кадров, обладающих реальным практическим опытом.

Резюме

Раскрыты вопросы планирования аудита, организации и осуществления внутреннего контроля качества аудита, документы, оформляемые на стадии планирования и осуществления аудита. Отдельно дана информация по взаимоотношениям с различными субъектами при проведении аудита. Также приводятся определение и методики расчета уровня существенности на уровне всей финансовой отчетности и на уровне отдельных ее показателей. Рассмотрены виды рисков в аудите. Раскрыты вопросы оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а также использования работы внутреннего аудита.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите цель и задачи планирования аудита.
2. Что включает разработка общей стратегии аудита?
3. Для чего аудитору необходимо как можно больше собрать информации о проверяемом предприятии? Какая информация ему необходима?
4. Какие требования предъявляются аудиторскими стандартами к планированию аудита?
5. Что подразумевается под уровнем существенности?
6. Какими способами определяется уровень существенности?
7. Раскройте содержание определения уровня существенности расчетными способами, рассмотренными в учебном пособии.
8. Дайте определения следующим понятиям: аудиторский риск, неотъемлемый риск, риск контроля, риск необнаружения.

9. Какая существует зависимость между уровнем существенности и аудиторским риском?
10. Какие факторы влияют на значение риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности?
11. Дайте характеристику понятию «система внутреннего контроля» и ее элементам.
12. Назовите факторы как повышающие, так и снижающие риск существенных искажений в результате использования компьютерных информационных систем аудируемым лицом.
13. Какие аудиторские процедуры позволяют снизить риск существенных искажений в результате использования компьютерных информационных систем аудируемым лицом?

ГЛАВА 6

ТЕХНОЛОГИЯ АУДИТА

§ 1. Документирование аудита

ФПСАД № 2 «Документирование аудита» определено, что *аудиторская документация* — это рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются на всех стадиях аудита, а также при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы. В рабочих документах фиксируются аудиторские доказательства по всем существенным вопросам, а также выполняемые аудитором процедуры.

Необходимо отметить следующие *требования к форме и содержанию рабочих документов*:

— аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита;

— аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств;

— в рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним;

— в тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию;

— рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе проведения;

— аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

В соответствии с ФПСАД № 2 аудиторская организация и ее аудиторы вправе:

— разработать и применять типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского дела, бланки, вопросы, типовые письма и обращения и т. п.);

— определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением;

— использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом;

— по своему усмотрению предоставлять аудируемому лицу часть документов или выдержки. Рабочие документы являются собственностью аудитора и не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Важным отличием ФПСАД № 2 от МСА 230 «Аудиторская документация» является то, что второй в своей последней редакции более подробно раскрывает вопросы документирования.

Так, в развитие первого вышеназванного требования в МСА 230 указано, что аудитору конкретно следует документировать:

— определяющие характеристики проверяемых активов или проводимых в ходе аудита процедур;

— существенные вопросы, рассмотренные в ходе аудита;

— сделанные в ходе проверки отступления от предписанных теми или иными стандартами аудита основных принципов или процедур;

— сведения о лицах, составивших и проверивших аудиторскую документацию.

Кроме этого МСА 230 развивает вопрос, связанный с ведением документации не только в *бумажном*, но и в *электронном* виде.

Для обеспечения сохранности документации в электронном виде должны быть приняты следующие меры:

— обеспечена определимость того, кто и когда создал, изменил или проверил документацию по заданию;

— обеспечена полнота/достоверность информации на всех стадиях задания, особенно в случаях, когда информация передается внутри группы по выполнению задания или через Интернет другим сторонам;

— ограничен доступ к неавторизованным изменениям документации по заданию;

— обеспечен в случае необходимости доступ к документации по соответствующему аудиторскому заданию членам аудиторской группы и другим уполномоченным лицам при правильном выполнении ими своих обязанностей.

При ведении документации в бумажном виде следует:

— обеспечить сканирование рабочих документов, отражающих полный состав оригинальной документации, включая подписи, перекрестные ссылки и аннотации;

— включать отсканированные копии в аудиторский файл (данные копии должны быть надлежащим образом пронумерованы и в случае необходимости подписаны исполнителями);

— обеспечить возможность распечатки и повторного доступа к документации в случае необходимости.

В заключение отметим, что установленные к документированию аудита требования направлены в первую очередь на повышение качества аудита и призваны создать надежную информационную базу для внутреннего и внешнего контроля качества выполнения аудиторских заданий.

§ 2. Выборочные методы в аудите и организация аудиторской выборки

При проведении аудита хозяйственных операций крупного предприятия аудиторы сталкиваются с таким объемом информации, который проверить сплошным способом невозможно. Следовательно,

приходится проводить проверку не всего набора бухгалтерских документов, а выборочно некоторых его элементов. Естественно, в этом случае возникает риск, связанный с возможностью пропуска ошибок или искажений. Поэтому перед аудиторами встает проблема правильного построения выборки.

Данному вопросу посвящен ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка», который содержит лишь ключевые определения и требования в отношении организации выборочного тестирования, но не раскрывает механизм его проведения.

Выборочный метод в аудите — способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета не сплошным образом, а выборочно.

Аудиторская выборка (audit sampling) — перечень определенным образом отобранных аудитором элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности. Под объектами проверяемой совокупности понимаются элементы, составляющие сальдо счетов и операции, составляющие обороты по счетам, для сбора доказательств, позволяющих составить мнение о проверяемой совокупности, а также процедуры внутреннего контроля.

Набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы, называется *генеральной совокупностью*.

Каждый процесс проведения выборочного исследования в аудите можно представить следующими этапами (рис. 6).

1. *Конкретизация направлений проверки (постановка задач)*. Первое, с чего аудитор начинает подготовку к проверке конкретного участка учета — это определение «локальных» задач, которые преследует аудитор, проверяя данный участок.

На постановку «локальных» задач влияет как общая цель аудита данного хозяйствующего субъекта, так и особенности отдельных проверяемых объектов.

Например, аудитор проверяет расчеты по налогу на добавленную стоимость. Он ставит конкретную задачу — выявить необоснованно взятые к зачету суммы НДС посредством выборки и тестирования соответствующих записей из журнала операций. После установки задачи (выработки направления) аудита все последующие действия проверяющего будут ориентированы на ее решение.



Рис. 6. Этапы выборочного исследования в аудите

2. Определение критериев отклонений. До начала процедуры тестирования необходимо определить критерии, по которым будут выявляться отклонения (ошибки, погрешности). Так, при проверке расчетов по НДС аудитор определит следующие критерии, указывающие на недопустимость принятия к зачету сумм НДС:

- отсутствие первичных документов, обязательных для зачета НДС (счет-фактура, накладная и пр.);
- недействительность указанных документов в силу отсутствия необходимых реквизитов (подписей, печатей и пр.);
- арифметические ошибки в первичных документах либо ошибочный перенос сумм в журнал операций;

— списание НДС по неоплаченным товарно-материальным ценностям и т. д.

Помимо определения критериев наличия ошибок при проведении количественного выборочного исследования важно решить, как рассматривать положительные и отрицательные суммовые отклонения (в примере — не отнесенные и излишне отнесенные в зачет суммы НДС).

Возможны варианты:

- и положительные, и отрицательные отклонения считать нарушениями и брать по модулю;
- положительные и отрицательные суммовые отклонения взаимно компенсируются, тогда их оставляют при своих знаках (например, если аудитора интересует сумма не зачтенного или излишне зачтенного НДС);
- во внимание принимаются только положительные или только отрицательные отклонения (например, аудитора интересует не сумма налога, которую можно было бы зачесть, а лишь излишне зачтенный НДС).

Выбор одного из вариантов будет зависеть от проверяемого объекта и поставленной задачи.

3. *Определение генеральной совокупности.* Генеральная совокупность — это все документы или операции, которые проверяет аудитор посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности). В примере аудита зачтенных сумм НДС генеральная совокупность состоит из всех операций с корреспонденцией счетов Дебет 68 - Кредит 19.

Определение генеральной совокупности очень важно, так как аудиторское заключение может быть сделано только о такой совокупности. Если аудитор провел отбор и проверку документов только за первые два квартала года, то и выводы правомерно распространять лишь на совокупность документов за первое полугодие, но никак не за девять месяцев или год.

Определив генеральную совокупность, аудитор располагает информацией для установления допустимой ошибки. Допустимая ошибка — максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Определение порога, при котором ошибки становятся существенными — трудная задача при любых обстоятельствах. В данном слу-

чае понятие «допустимой ошибки» тесно связано с понятием «материальности» (существенности). Аудитор должен определить сумму допустимой погрешности в целом (т. е. материальность), а затем распределить эту сумму по группам счетов и по каждому счету.

4. *Выбор метода отбора.* Отбор элементов из генеральной совокупности может осуществляться в виде вероятностного (случайного) и невероятностного отбора. Методы отбора подробно рассмотрены в пункте «Методы выборочного аудита».

5. *Определение объема выборки.* Объем выборки, т. е. количество элементов генеральной совокупности, отобранных для проверки, следует определять очень внимательно, хотя это является непростой задачей.

6. *Получение выборки и выявление отклонений.* После выбора из генеральной совокупности и исследования элементов найденные отклонения (ошибки, нарушения, недочеты, замечания) необходимо отразить в рабочей документации аудитора (в соответствии с требованием ФПСАД № 2 «Документирование аудита» аудитор должен документировать все стадии проведения проверки и анализа ее результатов).

7. *Анализ обнаруженных отклонений.* Прежде чем сделать окончательный вывод по выборочной проверке, распространив найденные отклонения на всю совокупность, аудитор должен рассмотреть и определить характер отдельно каждого из обнаруженных отклонений (ошибок, недочетов). Необходимо выяснить:

— чем обусловлено данное отклонение: изъянами в системе внутреннего контроля, неправильным пониманием персонала нормативных актов, беспечностью, умышленным искажением и т. п.;

— является ли данное отклонение случайным или систематическим, т. е. присущим всем документам, операциям (например, в результате неправильного понимания бухгалтером требований законодательства);

— как данное нарушение скажется на других объектах учета и финансовых результатах в целом (например, излишне начислена амортизация ОС → завышена себестоимость → занижена прибыль → недоплачен налог на прибыль → занижена налогооблагаемая база по налогу на имущество → недоплачен налог на имущество).

Проведя анализ найденных отклонений, аудитор дает рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля на пред-

приятии, ведению учета. Кроме того, может быть принято решение об увеличении размера выборки, проведении дополнительного исследования.

8. *Оценка результатов и выводы по выборочной проверке.* В зависимости от использованного метода отбора аудитор проводит статистическую или нестатистическую оценку результатов. Задача аудитора на заключительном этапе — распространить обнаруженные в выборке ошибки на генеральную совокупность. Оценка может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с заданной вероятностью лежит ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об этой ошибке.

Технология оценки результатов и построения выводов по выборочной проверке далее будут приведены.

Представительность выборки

Всегда, когда аудитор делает выборку из совокупности, его целью является получение представительной выборки.

Представительная (репрезентативная) выборка — это выборка, характерные особенности которой такие же, как и у генеральной совокупности.

Предположим, аудитор проверяет расчеты по командировкам, выявляя наличие командировочных удостоверений. Допустим, что в 3% случаев данное правило на предприятии нарушалось. Если аудитор делает выборку из 100 командировок и обнаруживает 3 без соответствующего оформления, то такая выборка будет представительной.

Требование репрезентативности выборки содержит ФПСАД № 16: отмечается, что обычно выборка должна быть репрезентативной, т. е. представительной. Согласно стандарту для обеспечения репрезентативности выборки необходимо использовать либо случайный, либо систематический отбор, либо их комбинацию.

На практике аудиторы не знают, является ли выборка представительной (даже после завершения всего тестирования). Однако они могут повысить ее представительность, проявляя должную тщательность при определении ее объема, в самом отборе и оценке результатов.

Требование репрезентативности предполагает, что все элементы изучаемой совокупности имеют равную вероятность попасть в выборку.

Если, например, количество февральских и октябрьских документов в проверяемой совокупности одинаково, то и вероятность для них попасть в выборку должна быть одинакова (это не означает, что количество февральских и количество октябрьских документов в выборке будут равными; скорее всего, эти числа будут близкими). Однако до сих пор некоторые аудиторы практикуют «выборочные проверки», когда проверяются, например, документы по кассе за один месяц, после чего аудитор считает, что получил представление о документации клиента. Разумеется, такие действия являются грубым нарушением принципов репрезентативности аудиторской выборки.

Требование равной вероятности попадания верное, но не всегда конструктивное. Аудитору следует помнить: он должен стремиться не допустить появления механизма, дающего приоритет или, наоборот, ставящего преграду на пути в выборку каким-либо элементам проверяемой совокупности. Поясним на примере. Если нас интересует средний рост взрослого мужчины, то не стоит производить отбор в баскетбольном зале: из-за высокого роста баскетболистов результат будет завышенным. Выборку следует делать, к примеру, на вокзале, поскольку не видно механизмов, по которым высокие, средние или низкие люди явно предпочитали бы или, наоборот, сторонились вокзалов.

В целом, непредставительную выборку можно получить в двух случаях: при большой ошибке выборки и при невыборочной ошибке. Риск их появления называется соответственно *выборочным* и *невыборочным*. Оба этих риска можно контролировать.

1) *Невыборочные ошибки* появляются тогда, когда аудиторские тесты не раскрывают существующие в выборе исключения. Невыборочная ошибка происходит по двум причинам: при необнаружении аудитором исключений и при неэффективности самих аудиторских процедур. Тщательная разработка аудиторских процедур, должный контроль и инструктирование исключают невыборочный риск.

2) *Выборочный риск (выборочная ошибка)* — неотъемлемый элемент выборочного исследования. Этот риск возникает из-за того, что тестируется не вся генеральная совокупность. Даже с нулевой невыборочной ошибкой всегда есть вероятность, что выборка все-таки была непредставительной. Например, если 3% документов в генеральной совокупности имеют погрешности, то и добросовестный аудитор-профессионал все же может легко получить выборку из ста единиц, содержащую меньше или больше трех погрешностей.

Понятие выборочного риска содержится в ФПСАД № 16, где он называется *риском выборки*. «Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности». Далее отмечается, что риски выборки делятся на риски первого и второго рода. Применительно к проверке верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам рискам первого и второго рода даны следующие определения:

- *риск первого рода* — риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки (еще такой риск называется риском ошибочного неприятия).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны;

- *риск второго рода* — риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку (риск ошибочного принятия).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению. Таким образом, аудитор должен более внимательно относиться к данному типу риска.

Аналогичные определения ФПСАД № 16 дает рискам первого и второго рода, но применительно к тестированию средств контроля (т. е. системы внутреннего контроля).

Существуют два способа уменьшить выборочный риск: увеличить объем выборки и использовать подходящий метод отбора.

Методы выборочного аудита

Аудиторская выборка может быть получена с использованием статистического или нестатистического методов.

Статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка) означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

- случайный набор отобранной совокупности;

— применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Подход к выборке, который не соответствует обоим данным характеристикам, считается *нестатистическим* (нестатистической выборкой).

Существует критическая разница между статистической и нестатистической выборками, которая возникает при оценке результатов тестирования совокупности, содержащей ошибки. При статистической выборке риск, связанный с использованием выборочного метода, может иметь математическое количественное выражение. Таким образом, его можно объективно измерить и точно контролировать путем корректировки объема выборки.

При нестатистической выборке риск, связанный с использованием выборочного метода, нельзя объективно контролировать, хотя в попытке сдержать этот риск на приемлемом уровне при обнаружении ошибок аудитору следует пересмотреть его на основании суждения.

Выбор между статистическим и нестатистическим методом обычно определяется исходя из ожидаемой экономичности. При прочих равных условиях при статистической выборке объем выборки меньше по сравнению с нестатистической выборкой. Несмотря на это, при статистическом методе время для расчета выборочного интервала и оценки совокупности часто бывает больше. Соответственно, выбор должен делаться исходя из конкретных обстоятельств клиента. Статистическая выборка может быть особенно полезной, когда мы не ожидаем обнаружения большого количества ошибок в генеральной совокупности и когда можно использовать компьютерную программу как для проверки расчета данных генеральной совокупности, так и для отбора элементов совокупности.

Нестатистические методы применяются в случаях, когда число элементов проверяемой совокупности невелико, когда проверяемая величина незначительна или когда небольшая часть существенных элементов занимает подавляющее большинство в совокупности.

Есть две группы методов получения выборки — *вероятностные* и *невероятностные*. Согласно первым существует равная вероятность того, что каждая единица генеральной совокупности может быть выбранной. При невероятностных же методах аудитор сам

решает, какую единицу выбрать. Обе группы методов приемлемы и широко применяются. Важно отметить, что для статистической оценки подходят только вероятностные методы отбора. Давать нестатистическую оценку при использовании вероятностных методов допустимо, но практически предпочитают этого не делать. Кратко взаимосвязь вероятностных и невероятностных методов, а также статистических и нестатистических оценок можно представить в виде следующей таблицы.

Взаимосвязь методов получения выборки и оценки результатов

| Методы получения выборки | Метод оценки результатов | |
|--------------------------|--------------------------|------------------|
| | статистический | нестатистический |
| Вероятностные | предпочтителен | приемлем |
| Невероятностные | неприемлем | обязателен |

Вероятностные методы. Вероятностные методы основываются на случайном, систематическом или комбинированном отборе. Случайный отбор обеспечивает равные шансы быть отобранными для всех элементов генеральной совокупности. Случайный отбор может быть повторным, когда один элемент генеральной совокупности может попасть в выборку более одного раза, и бесповторный. Как правило, при аудиторских проверках используют бесповторный случайный отбор.

В ходе случайного отбора аудитору следует использовать генератор случайных чисел в компьютере или таблицы случайных чисел.

В ходе систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки, скажем, равный 50, и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки. При использовании систематического отбора аудитору необходимо удостовериться в том, что элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствуют какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

Комбинированный отбор предполагает использование обоих методов.

Невероятностный отбор. Три обычно используемых подхода к отбору с неравной вероятностью:

- *Блочный отбор*, который представляет собой отбор последовательности нескольких элементов. Как только первая единица блока выбрана, остаток блока получают автоматически. Примером блочной выборки является отбор последовательности сотни счетов-фактур из книги продаж за третью неделю мая. Выборка из 100 единиц также может быть получена путем отбора 5 блоков по 20 единиц в каждом, 10 блоков по 10 единиц и т. п.

Блочный отбор приемлем для проверок документов и операций, если используется обоснованное количество блоков. Если же берется малое их количество, то вероятность получения непредставительной выборки слишком велика (учитывая возможность таких событий, как текучесть кадров, изменения в учетной системе и сезонность работы многих предприятий).

- *Беспорядочный отбор.* Когда аудитор исследует совокупность и получает единицы для выборки безотносительно к ее объему, источнику или другим характеристикам, он пытается выбирать объективно.

Наиболее серьезным недостатком беспорядочного отбора является то, что при таком отборе трудно оставаться полностью объективным, выбирая единицы. Благодаря тренировке аудитора и «культурной пристрастности» определенные единицы совокупности будут включены в выборку с большей вероятностью, чем другие. Истинной случайности при данном методе трудно достичь, даже если аудитор старается быть абсолютно беспристрастным, поскольку здесь играют роль и другие факторы. Например, аудитор открывает наугад любую страницу кассовой книги. Однако пара слипшихся страниц наверняка не попадет в выборочную совокупность. А если кассир предвидит такую ситуацию, то может и сам помочь сомнительным страницам «слипнуться». Рассмотренная особенность беспорядочного отбора не позволяет отнести его к вероятностным методам и использовать при статистических оценках, несмотря не всю его кажущуюся «случайность».

- *Оценочные методы.* Многие аудиторы (а в нашей стране — большинство) предпочитают профессиональные оценки при отборе единиц для проверок операций. Когда объем выборки невелик, слу-

чайная выборка зачастую не является представительной. Используя данный метод, аудитор, в отличие от случайных методов, старается выбрать элемент, вероятнее всего содержащий ошибку. Для этого аудитор опирается на свой опыт, результаты наблюдений за системой внутреннего контроля данного предприятия. В первую очередь, аудитор проверяет наиболее крупные в стоимостном выражении элементы, ошибки в которых могут повлечь особенно печальные последствия, кроме того, наиболее слабые места в учете, где, по мнению проверяющего, существует большая вероятность ошибиться либо опыт предыдущих проверок показывает, что именно здесь часто допускаются ошибки.

Обычно при оценочном методе учитывают следующее:

- при отборе единиц для проверки в выборку должны быть включены операции всех основных типов в цикле;
- когда разный персонал ответственен за проведение операций в течение отчетного периода, должны проверяться некоторые операции, подготовленные каждым из ответственных лиц;
- особое внимание уделяется нетипичным операциям, так как именно они с большой вероятностью могут неправильно быть отражены в учете;
- если аудитор тестирует наличие количественных ошибок, то единицы совокупности с большими суммами следует проверять более тщательно, чем с небольшими. Этот принцип настолько важен, что используется и при статистическом исследовании с использованием стратификации, рассматриваемом ниже;
- детально исследуют операции, внутренний контроль которых недостаточно эффективен или отсутствует вообще;
- часто ошибки допускаются в период смены лица, ответственного за данную операцию. Если на предприятии сменился бухгалтер, можно не без оснований предположить, что именно в период начала работы нового бухгалтера можно обнаружить нарушения (поскольку часто новый бухгалтер еще не имеет опыта работы на конкретном предприятии и не знаком с особенностями учета на нем);
- в силу российской специфики законодательного регулирования бухгалтерского и налогового учета, когда изменения вносятся едва ли не каждую неделю, при этом зачастую могут неоднозначно трактоваться и носят весьма расплывчатый характер, можно ожидать ошибки именно в таких вопросах учета;

— данное правило также порождено российской действительностью: особенно тщательной проверке подвергаются те операции, за нарушение которых законодательство предусматривает особо строгую ответственность. (Часто операции, за нарушение которых не предусмотрена ответственность, не проверяются вообще, что неправильно, хотя такой подход и обеспечивает наилучшее соотношение актуального показателя «стоимость проверки аудиторской фирмой — штрафы после налоговой проверки»).

Беспорядочные, блочные и оценочные методы отбора, хотя и не пригодны для использования статистических методов оценки результата, зачастую очень полезны и их не стоит автоматически отбрасывать. Во многих ситуациях цена объективных и более сложных методов отбора превышает выгоду от их использования.

Помимо перечисленных методов существует прием, призванный повысить эффективность выборки. Речь идет об отборе с применением *стратификации*. Стратифицированный отбор является очень полезным при аудите почти всех участков учета и заслуживает отдельного рассмотрения.

Данный прием (метод) предполагает деление генеральной совокупности на несколько взаимоисключающих категорий, или групп. И только после этого в каждой из групп проводят выборку, вероятностную или невероятностную, — в зависимости от методов оценки результатов, которые собираются применить. Разбивка совокупности на группы преследует цель достижения большей эффективности. Если совокупность поддается разбивке на группы так, что внутри каждой из них оказываются относительно однородные элементы, то для достижения тех же целей аудита можно использовать меньший объем выборки.

Оценка результатов отобранной совокупности

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен *экстраполировать* (распространять) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или таковая должна быть пересмотрена.

В случае аудиторской процедуры проверки по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания полагать, что сальдо счета или группа однотипных операций являются существенно искаженными в отсутствие дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств.

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

- попросить руководство аудируемого лица проанализировать выявленные ошибки;
- рекомендовать руководству попытаться обнаружить в данной области учета другие ошибки, а также сделать необходимые корректировки;
- модифицировать запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

§ 3. Аудиторские доказательства: понятие, виды, процедуры и методы получения

Порядок получения аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности регулирует ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора. Они включают информацию, содержащуюся

ся в бухгалтерских записях, которые являются основой финансовой отчетности и прочей информации. Аудиторское доказательство, которое является кумулятивным по характеру, включает аудиторские доказательства, полученные в результате аудиторских процедур, также может включать доказательства из других источников, как доказательства, полученные во время предыдущих аудиторских проверок или в результате проведения аудиторской фирмой процедур контроля качества по принятию клиента и продолжению работы с ним.

Достаточность и *уместность* аудиторских доказательств. Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными и уместными. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Уместность является качественной мерой аудиторских доказательств, их релевантности и достоверности в отношении подтверждения класса операций, сальдо счетов, раскрываемых сведений и связанных с ними предпосылок подготовки финансовой отчетности, а также обнаружения в них искажений. На количество необходимых аудиторских доказательств влияет риск искажения финансовой отчетности (чем выше риск, тем больше потребуется доказательств), а также качество таких доказательств (чем выше качество, тем меньше потребуется доказательств). Таким образом, понятия достаточности и уместности аудиторских доказательств тесно взаимосвязаны. Однако большое количество аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

Аудитор обычно полагается на аудиторские доказательства, которые являются, скорее, убедительными, нежели исчерпывающими по своему характеру, и собирает аудиторские доказательства из различных источников или различного содержания, с тем, чтобы подтвердить одно и то же утверждение.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения (внутреннего или внешнего), а также их характера (визуального, документального или устного) и зависит от конкретных обстоятельств, при которых они были получены.

При оценке надежности аудиторских доказательств, которые зависят от конкретных обстоятельств, исходят из следующих правил:

— аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых внешних источников;

— аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, являются более надежными, если эффективны средства контроля;

— аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (в ходе наблюдения за применением средств контроля), являются более надежными, чем доказательства, полученные косвенно или путем логических выводов (запросы о применении контроля);

— аудиторские доказательства являются более надежными, если они представлены в документальной форме — в бумажном, электронном виде или на других носителях информации;

— аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, более надежны, чем доказательства, представленные фотокопиями или факсимиле.

Если информация, предоставленная фирмой-клиентом, используется аудитором для выполнения аудиторских процедур, аудитор должен получить аудиторское доказательство относительно точности и полноты такой информации. Например, при проверке дохода посредством сверки стандартных цен с записями объема продаж аудитор должен обратить внимание на правильность цен и полноту и точность данных об объеме продаж. Получение аудиторского доказательства о полноте и точности информации, предоставленной информационными системами фирмы-клиента, может производиться параллельно с фактическими процедурами по проверке информации, когда получение такого аудиторского доказательства является неотъемлемой частью самой аудиторской процедуры. В других случаях аудитор может получить доказательство о точности и полноте информации путем тестирования средства контроля за созданием и хранением такой информации. Иногда аудитор может считать необходимым выполнение дополнительных аудиторских процедур, например, использование компьютеризированных методов аудиторской проверки для перепроверки данной информации.

Аудитор получает более высокую степень уверенности, если доказательства собраны из разных источников или из источников, различных по характеру, но согласующихся друг с другом. Кроме того, такие доказательства могут указывать на ненадежность конкретного отдельного доказательства. Например, подтверждение информации,

полученной от независимой стороны, может повысить степень уверенности в информации, полученной аудитором из заявлений руководства. И наоборот, если аудиторское доказательство, полученное из одного источника, противоречит аудиторскому доказательству, полученному из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо выполнить для устранения такого противоречия.

Аудитор должен учитывать соотношение между расходами, понесенными в ходе получения аудиторских доказательств, и полезностью полученной информации. Однако вопрос сложности получения доказательства и связанных с его получением затрат сам по себе не является веской причиной для невыполнения необходимой процедуры, для которой не существует альтернативы.

При формировании мнения аудитор обычно не исследует всю имеющуюся информацию, поскольку выводы относительно сальдо счетов, класса операций или контроля могут быть основаны на профессиональном суждении, процедурах статистической выборки и других методах отбора статей для тестирования. Кроме того, аудитор обычно полагается на аудиторские доказательства, которые предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Тем не менее для получения разумной уверенности аудитору нужны именно те доказательства, которые предоставляли бы ему необходимые доводы. При оценке количества и качества аудиторских доказательств аудитор полагается на свое профессиональное суждение и профессиональный скептицизм, определяя тем самым достаточность и уместность аудиторских доказательств с точки зрения подтверждения аудиторского мнения.

Использование предпосылок при получении аудиторских доказательств. Руководство фирмы-клиента несет ответственность за справедливое представление финансовой отчетности, которая отражала бы характер деятельности фирмы-клиента и его операций. Для того чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно и объективно (или представлена объективно во всех существенных аспектах) в соответствии с применимыми принципами подготовки финансовой отчетности, руководство в явной или неявной форме формулирует предпосылки, касающиеся признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов финансовой отчетности и связанных с ними сведений.

Аудитор должен использовать предпосылки в отношении классов операций, сальдо по счетам, представления и раскрытия информации в достаточной степени с тем, чтобы сформировать основу для оценки риска существенных искажений, а также разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Аудитор использует предпосылки, рассматривая различные типы потенциальных искажений, и исходя из их уровня риска разрабатывает аудиторские процедуры, реагирующие на оцененные риски,

Предпосылки подготовки финансовой отчетности — это заявления руководства, сделанные в явной или неявной форме и содержащиеся в финансовой отчетности. Они подразделяются на три категории:

1. Предпосылки, относящиеся к классам операций и событиям, произошедшим в течение аудируемого периода:

а) возникновение — все сделки и события фирмы-клиента имели место в течение отчетного периода;

б) полнота — все сделки и события, которые должны быть учтены, были учтены;

в) точность (измерение) — сделки и события учитываются по соответствующей сумме;

г) существование — сделки и события были отнесены к соответствующему периоду;

д) классификация — сделки и события были учтены по соответствующим счетам.

2. Предпосылки, относящиеся к сальдо счетов на конец отчетного периода:

а) существование — права и обязательства фирмы-клиента существуют на определенную дату;

б) права и обязанности — фирма-клиент обладает и осуществляет управление всем учтенным имуществом и отвечает по обязательствам;

в) полнота — все права и обязательства учтены в полном объеме;

г) стоимостная оценка и раскрытие — права и обязанности включены в отчетность по соответствующей сумме, а любые корректировки соответствующим образом зарегистрированы.

3. Предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности:

а) возникновение прав и обязанностей — подлежащие раскрытию сделки и события относятся к деятельности фирмы-клиента;

б) полнота — все вопросы, подлежащие раскрытию в финансовой отчетности, раскрыты соответствующим образом;

в) классификация и понятность — финансовая информация соответствующим образом представлена, охарактеризована и ясно раскрыта;

г) точность и стоимостная оценка — финансовая и прочая информация раскрыта по справедливой стоимости.

Аудитор может либо использовать предпосылки так, как они описаны, либо выразить их иначе (например, предпочесть объединить предпосылки по операциям и событиям с предпосылками по сальдо счетов. Может не существовать отдельной предпосылки, относящейся к распределению операций и событий по учетным периодам, если предпосылки «возникновение» и «полнота» включают необходимые вопросы учета операций в надлежащем учетном периоде).

Аудитор получает аудиторские доказательства в ходе выполнения аудиторских процедур, с тем чтобы сделать выводы, на которых основывается аудиторское мнение, с целью:

1) понимания деятельности предприятия, включая систему внутреннего контроля, и условия, в которых оно работает, с целью оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры оценки риска);

2) тестирования операционной эффективности средств контроля на предмет предотвращения, обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности — проводится при необходимости или по решению аудитора (тесты средств контроля);

3) обнаружения существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры проверок по существу, которые включают детальные тесты классов операций сальдо по счетам и раскрываемых сведений, а также аналитические процедуры).

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса процедур оценки уровня риска, тестов контроля и процедур проверки по существу. При некоторых обстоятельствах доказа-

тельства могут быть получены исключительно за счет проведенных процедур проверки по существу.

Аудитор всегда выполняет процедуры по оценке риска как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне отдельных предпосылок подготовки финансовой отчетности. Однако процедуры оценки риска сами по себе не предоставляют достаточных и уместных доказательств, на которых строится аудиторское заключение и дополняются другими процедурами аудита в форме тестов средств контроля, а при необходимости — и процедур проверки по существу.

Тесты контроля необходимы в двух случаях. Если оценка риска аудитором включает изучение операционной эффективности системы и средств контроля, аудитор должен протестировать эти средства для подтверждения оцененного уровня риска. Кроме того, если процедуры проверки по существу не предоставляют достаточного и уместного аудиторского доказательства, аудитор должен выполнить тесты средств контроля для получения аудиторского доказательства операционной эффективности контроля.

Аудитор планирует и выполняет процедуры проверки по существу для снижения оцененного уровня риска существенного искажения. Оценка риска аудитором основана на его суждении и может быть недостаточно точной, чтобы выявить все риски существенного искажения. Кроме того, внутреннему контролю присущи ограничения, связанные с рисками нарушения контроля со стороны руководства; ошибками, связанными с человеческим фактором; влиянием изменения информационных систем. Следовательно, в результате проведения процедур проверки по существу для классов существенных операций, сальдо по счетам и случаев раскрытия информации необходимо получить достаточные и уместные аудиторские доказательства.

Аудитор может использовать один или несколько видов процедур аудита, а также их сочетание. Такие процедуры могут быть использованы в качестве процедур по оценке риска, тестов средств контроля или процедур проверки по существу в зависимости от контекста их применения аудитором. В некоторых обстоятельствах аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущих аудиторских проверок, могут рассматриваться как аудиторские доказательства в отношении текущего периода, если аудитором были проведены процедуры, подтверждающие, что данное доказательство сохраняет свою уместность.

В отношении информации, представленной в электронном виде, аудитор может выполнить некоторые аудиторские процедуры с применением компьютеризированных методов аудиторской проверки (КМАП).

Аудиторские доказательства получают следующими способами:

1. *Инспектирование бухгалтерских записей или документов.* Представляет собой проверку записей или документов (внутренних или внешних, в бумажной или электронной форме либо на других носителях). В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера, источника и эффективности средств внутреннего контроля.

Выделяют три основные категории документальных аудиторских доказательств, которые характеризуются различными степенями надежности (перечислены в порядке снижения);

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них;
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими сторонами, но находящиеся у клиента;
- документальные аудиторские доказательства, созданные клиентом и находящиеся у него.

2. *Инспектирование материальных активов* — это проверка физического наличия материальных активов. Предоставляет надежные аудиторские доказательства относительно их существования, но никогда относительно права собственности или стоимостной оценки.

3. *Наблюдение* — это изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами (например, наблюдение аудитора за подсчетом товарно-материальных запасов работниками субъекта или выполнением контрольных процедур, не оставляющих «следов» для аудита).

4. *Запрос* — поиск финансовой и нефинансовой информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Запросы могут быть различными: официальным письменным запросом, адресованным третьим сторонам; неофициальным устным запросом, адресованным работникам субъекта. Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал, подтверждающие аудиторские доказательства. Сам по себе запрос не предоставляет достаточных и уместных аудиторских доказательств в отношении обнаружения существенного искажения на уровне пред-

посылки подготовки финансовой отчетности. Более одного запроса недостаточно для тестирования операционной эффективности средства контроля. Оценка ответов на запросы — неотъемлемая часть процесса запроса.

5. *Подтверждение* — ответ на отправленный запрос с целью подтверждения информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов.

6. *Пересчет* — проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение самостоятельных расчетов.

7. *Повторное проведение* — самостоятельное выполнение процедур контроля, которые первоначально были осуществлены как часть внутреннего контроля предприятия, либо вручную, либо с использованием компьютеризированных методик аудита.

8. *Аналитические процедуры* — анализ значимых показателей и тенденций, включая исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или отклоняются от прогнозных значений.

Длительность выполнения указанных процедур будет зависеть от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

§ 4. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита

Взаимодействие руководства и персонала аудируемого лица с аудиторами

На протяжении всей аудиторской проверки аудиторы для достижения целей своей работы имеют право получать от руководства и персонала проверяемой организации необходимый им объем информации и разъяснения по интересующим их вопросам.

Разъяснения, получаемые аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, могут быть запрошены на этапе:

- предварительного планирования аудита;
- подготовки общего плана и программы аудита;
- непосредственно проверки — в ходе выполнения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля;
- завершения аудита и подготовки аудиторского заключения.

Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письме о проведении аудита. В случае если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации. Таковыми могут быть как устное, так и письменное обращение непосредственно к руководителю или представителям руководства проверяемого экономического субъекта, как для получения информации от них самих, так и для содействия их в обращении аудитора непосредственно к руководителям низовых подразделений проверяемого экономического субъекта.

При любой форме обращения аудитор должен по возможности точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые он предполагает получить или подтвердить, а также может снабдить свой запрос пояснениями, которые сочтет необходимыми.

Аудитор должен убедиться, что его запрос правильно понят. Свидетельством тому может служить уточнение вопроса в устной беседе, а также анализ полученного ответа.

При получении разъяснений аудитор должен быть готов уточнить отдельные стороны ответа для того, чтобы иметь достаточную уверенность в том, что предоставленные ему разъяснения поняты и истолкованы им правильно. Форма обращения аудитора за уточнением может быть устной или письменной и выбирается им самим.

Отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформировать свое мнение. Аудитору следует оценить степень влияния отказа руководства проверяемого экономического субъекта в даче разъяснений по конкретному вопросу на выводы, которые он сделает по результатам аудита. В существенных случаях отказ руководства проверяемого экономического субъекта в предоставлении сведений по запросу аудитора либо неполное предоставление таких сведений должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

При общении с руководством экономического субъекта аудиторская организация должна рассматривать полученную информацию

с точки зрения ее уместности, надежности и достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Все существенные вопросы общения с руководством экономического субъекта и полученные от него разъяснения должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Целью общения с руководством экономического субъекта до начала аудита являются оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг. Общение с руководством экономического субъекта до начала аудита включает общение на стадии предварительного планирования аудита и общение на стадии переговоров.

На стадии переговоров с руководством экономического субъекта должны быть определены и согласованы существенные условия предстоящего договора. Аудиторской организации рекомендуется разработать с учетом требований законодательства типовые договоры на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг, которые должны применяться на постоянной основе.

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

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

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

- проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита;

— вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия;

— поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, вне зависимости от того, произведены ли они в этой отчетности;

— нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;

— выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности экономического субъекта (нарушение допущения непрерывности деятельности);

— существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения;

— другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Существенные вопросы, связанные с завершением аудита, должны быть обсуждены с руководством экономического субъекта, а результаты обсуждения — отражены в рабочей документации проверки.

До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица (ФПСАД № 23) по поводу:

— признания руководством аудируемого лица ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

— предоставления всех бухгалтерских регистров и первичных документов, других документов, которые были запрошены аудитором;

— раскрытия информации обо всех связанных сторонах;

— отсутствия намерений и планов, которые могут значительно изменить балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в бухгалтерской отчетности;

— отсутствия намерений и планов прекращения производства какой-либо продукции или тех, которые могут привести к возникновению избыточного количества или устареванию материально-производственных запасов; отражение в учете стоимости материально-производственных запасов соответствует существующим требованиям;

— наличия прав собственности, в т. ч. прав владения, распоряжения и использования активов;

— раскрытия в примечаниях всех обязательств как фактических, так и условных.

Если руководство аудируемого лица отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях он должен критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

Использование аудитором работы эксперта

Правила взаимоотношений аудитора и аудируемого лица в случае необходимости привлечения к аудиту третьего лица (эксперта) определены ФПСАД № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта».

Эксперт — это физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Если аудитор использует работу эксперта, то только в качестве работы сотрудника как эксперта, а не как своего помощника. В таких обстоятельствах аудитор должен применять уместные процедуры к работе сотрудника и отмеченным им фактам, но обычно не должен оценивать его умения и компетентность при каждом задании.

Аудитор должен получить согласие аудируемого лица на привлечение к выполнению определенных процедур эксперта. Это согласие должно быть закреплено в условиях договора. Отказ аудируемого лица на участие эксперта аудитор вправе расценивать как ограничение объема аудита со всеми вытекающими отсюда последствиями и выводами.

Как правило, привлечение эксперта имеет место в следующих случаях:

- оценка определенных видов активов: земли и зданий, сооружений и оборудования, предметов искусства и драгоценных камней;
- определение количества или физического состояния активов: запасов природных ресурсов в горах, подземных природных ресурсов и запасов нефти, а также оставшегося полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;

- определение сумм с использованием специальных технических приемов и методов: актуарная оценка;
- определение объема выполненных и незавершенных работ по строительным контрактам;
- юридические мнения по толкованию соглашений, законов и нормативных актов.

При определении необходимости использовать работу эксперта аудитор учитывает:

- существенность рассматриваемой статьи финансовой отчетности;
- риск искажений, определяемый исходя из характера и сложности рассматриваемого аспекта;
- количество и качество других доступных аудиторских доказательств.

Планируя использование работы эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность. Это включает рассмотрение:

- профессиональной аттестации или лицензирования эксперта или его членства в соответствующей профессиональной организации;
- опыта и репутации в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства.

Аудитор должен оценить объективность эксперта.

Риск того, что эксперт будет не вполне объективен, увеличивается, если последний нанят субъектом или связан с ним каким-либо иным образом, например, в силу финансовой зависимости от субъекта или инвестирования в него средств.

Ответственность за надлежащий и разумный характер использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт. Аудитор не обладает подобными экспертными знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы эксперта. Тем не менее, основываясь на понимании бизнеса клиента и результатах других аудиторских процедур, аудитор должен получить понимание того, являются ли используемые допущения и методы надлежащими и разумными.

При выдаче безоговорочно-положительного аудиторского отчета (заключения) аудитор не должен ссылаться на работу эксперта. Такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском мнении

или утверждение о разделении ответственности, притом что ни то, ни другое не предполагалось.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированный аудиторский отчет (заключение), то в некоторых обстоятельствах при объяснении характера модификации может быть целесообразно сослаться на работу эксперта или изложить ее (включая указание личности эксперта и степени его участия). В этих случаях аудитору следует получить разрешение эксперта на такую ссылку. Если в разрешении отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, он может обратиться за юридической помощью.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в т. ч. ссылка на его работу в аудиторском заключении, не снимает ответственности с аудиторской организации.

Рассмотрение работы внутреннего аудита

Внутренний аудит (ФПСАД № 29), как мы уже отмечали в первой главе, — это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько элементов:

— мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

— исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);

— контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

— контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

При эффективном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

— организационный статус, т. е. конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним);

— объем функций, т. е. характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается);

— профессиональная компетентность (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные профессиональные навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов, например, внешний аудитор может проанализировать принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональный уровень);

— должная профессиональная добросовестность (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, т. е. должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов).

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

Использование результатов работы другого аудитора

Аудитор обязан рассмотреть возможность использования результатов работы другого аудитора для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее — аудитор) при подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица (ФПСАД № 28).

Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Основному аудитору при использовании результатов работы другого необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилированных аудиторов по отношению к основному

аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного. В связи с этим основной аудитор учитывает:

- существенность части финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверяемой им;
- знание особенностей деятельности подразделений;
- риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;
- состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

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

Основной аудитор может:

- обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;
- ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;

— выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

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

Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Если основной аудитор формирует мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая была проверена другим аудитором.

§ 5. Аудиторские процедуры и методы получения аудиторских доказательств

Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов

ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» предусматривает присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов во время всех аудиторских проверок, если величина запасов является существенной цифрой в отчетности. Это относится как к тем случаям, когда клиент проводит полную ежегодную инвентаризацию, так и к тем, когда он ведет непрерывный учет товарно-материальных запасов.

Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов должно рассматриваться в качестве основного компонента уверенности, которую можно получить в отношении остатков запасов, и такое

присутствие следует тщательно планировать и оценивать. Аудитор, который будет присутствовать, должен быть всегда заранее проинструктирован и осведомлен о таких критически важных процедурах в отношении запасов, как число подсчетов, отнесение к различным периодам, обзорная проверка медленно реализуемых изделий, контроль за подсчетами, инвентаризационные ярлыки и т. д.

Присутствие при инвентаризации полностью отражается в документах, и по нему должны быть сделаны выводы.

Обычно аудитор присутствует только на одной инвентаризации в конце финансового года клиента, хотя по ряду различных причин может иметь место и дополнительное присутствие:

| Метод подсчета | Ответственность аудитора |
|--|---|
| Полная инвентаризация на дату составления баланса или близкую к ней дату | Обычно необходимо присутствовать на инвентаризации и убедиться в эффективности процедур инвентаризации и точности отражения информации об инвентаризации. Это достигается путем наблюдения, контрольных подсчетов и опроса |
| Непрерывный учет | Аудитору следует наблюдать за проведением нескольких подсчетов близко к дате составления баланса. Тем не менее, наблюдение может иметь место либо до начала рассматриваемого периода, либо после него (что дополняется другими процедурами) |
| Статистическая оценка запасов на основе выборки, а не сплошного подсчета | Аудитору следует наблюдать за проведением нескольких подсчетов, чтобы убедиться в том, что подсчет проводится эффективно и что избранный метод приближен к сплошному подсчету (план выборки обоснован и статистически достоверен) |

Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов должно быть предварительно тщательно спланировано. Аудитор должен связаться с клиентом по поводу места, времени и т. д., обзорно проверить информацию за предыдущий год и, если возможно, ознакомиться с инструкциями клиента по проведению инвентаризации. Кроме того, он должен рассмотреть существенность запасов, их виды, методы подсчета и вероятные статьи с высокой стоимостью.

Старший аудитор должен удостовериться, что его ассистенты надлежащим образом проинструктированы. При инструктаже упор должен делаться на количество и направленность подсчетов, а также на прочие соответствующие вопросы.

Все процедуры наблюдения описываются в отчете о наблюдении за инвентаризацией. Такой отчет готовится во всех случаях, когда аудитор присутствует при инвентаризации. В аудиторской организации должна быть разработана форма такого отчета.

В целом, ассистент аудитора, наблюдающий за подсчетом, должен начинать с осмотра производственных площадей и ознакомления с планировкой складских помещений. Он также должен наблюдать за тем, каким образом персонал клиента проводит подсчет, и за тщательностью отражения им соответствующей информации, например, об устаревании и состоянии запасов, а также об инвентарных номерах деталей. Следует получить обзорное представление об общем количестве запасов на складах для проверки обоснованности их включения.

Составной частью наблюдения является опрос руководства и соответствующего персонала о медленно реализуемых и устаревших запасах. Обычными показателями устаревших товарно-материальных запасов является их хранение в труднодоступных местах, в местах, где их легко повредить (например, на улице), а также невключение в подсчет при инвентаризации.

Исключительно важен контроль за документами по инвентаризации запасов. Аудитор должен убедиться в том, что у него имеются адекватные записи инвентарных ярлыков; ведомостей учета движения товарно-материальных запасов, использовавшихся при инвентаризации; аннулированных ведомостей (если таковые имелись), а также незаполненных бланков документов. При использовании ведомостей учета движения товарно-материальных запасов все пустые строки должны быть прочеркнуты до того, как отправить данные ведомости в бухгалтерию. Это особенно важно в такой распространенной ситуации, когда аудитор не делает копий окончательных ведомостей ввиду большого объема инвентаризационной документации. В любом случае необходимо выборочно снимать копии ведомостей без того, чтобы клиент знал, какие именно из них были скопированы, с последующей проверкой, удостоверяющей отсутствие в ведомостях неразрешенных поправок.

На более поздней стадии аудиторской проверки критическое значение приобретает документация по процедурам отнесения к надлежащим периодам. В ходе наблюдения необходимо делать записи о документации по процедурам отнесения к различным периодам извещений об отправке, накладных на получение товара и, если

уместно, о переходе запасов из одной категории в другую. Клиент должен проявлять особую внимательность, если происходит движение запасов на дату подсчета. Если старший аудитор не дает иных указаний, то ассистент по аудиту должен документально отразить всю соответствующую информацию, обычно три последних извещения об отправке и накладных на получение товара.

Процедуры контрольного подсчета должны быть направлены, в первую очередь, на статьи с высокой стоимостью. Контрольные подсчеты, главным образом, предназначены для того, чтобы помочь аудитору сформировать мнение об адекватности процедур подсчета, выполняемых клиентом. Аудиторская выборка как таковая в данном случае неуместна. Тем не менее, количество контрольных подсчетов должно быть заметным образом связано с ожидаемым общим количеством запасов и уровнем существенности. Важно обеспечить разумный охват статей с высокой стоимостью, так как это дает важные дополнительные доказательства для подтверждения аудиторской предпосылки о существовании запасов. Необходимо немедленно обсудить с клиентом все ошибки, обнаруженные при контрольном подсчете, и впоследствии внести поправки в отраженные данные.

Товарно-материальные запасы, хранящиеся по поручению третьих сторон, следует конкретно обозначить, отделить, и клиент их не должен подсчитывать. Ассистент по аудиту должен обеспечить тщательное следование этим процедурам.

До завершения процедуры наблюдения ассистент аудитора должен сделать окончательный обход помещения, в котором проводилась инвентаризация, чтобы убедиться в том, что все запасы подсчитаны. Если на какой-либо стадии инвентаризации пришлось столкнуться со значительными проблемами, необходимо немедленно проконсультироваться со старшим аудитором. Если делается вывод о неудовлетворительности проведенной клиентом инвентаризации с точки зрения целей аудита, аудитору, возможно, придется потребовать проведения повторного подсчета.

Неприсутствие при проведении инвентаризации.

Иногда аудитор может и не присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов клиента за текущий период. Обычно это происходит тогда, когда его назначают аудитором уже после окончания года. Тогда есть вероятность, что ему не удастся достичь нужной степени аудиторской уверенности в отношении существова-

ния запасов и придется выразить мнение с оговоркой об ограничении объема аудита. Однако он может оказаться в состоянии с пользой применить альтернативные процедуры в значительном объеме.

Такие процедуры могут включать в себя:

- проведение инвентарного подсчета или наблюдение за проведением инвентарного подсчета после окончания отчетного периода;
- надлежащую проверку промежуточных операций в период между промежуточной и отчетной датами;
- проверку записей в инвентарных ведомостях клиента и его методов подсчета;
- ознакомление с рабочими документами предыдущих аудиторов, касающимися инвентаризации (если возможно).

Если аудитор не присутствовал при инвентаризации запасов в начале периода, то он может получить удовлетворительные доказательства с помощью:

- тестирования операций, относящихся к предыдущим бухгалтерским записям;
- проверки записей в инвентарных ведомостях за предыдущий период;
- тестирования валовой прибыли.

Товарно-материальные запасы, находящиеся на хранении у третьей стороны.

Третьи стороны могут хранить по поручению клиентов товарно-материальные запасы, поставленные на консигнацию, а также демонстрировать изделия или запасы, хранимые на складах общественного пользования или таможенных складах. В некоторых случаях величина таких запасов может быть столь существенна или риск искажения столь велик, что аудитору следовало бы посетить территорию третьей стороны и произвести подсчет на основе выборки, тем не менее аудитор, как правило, желает только рассмотреть средства контроля клиента в отношении таких запасов и получить надлежащее подтверждение.

Когда товары хранятся на складах общественного пользования, от клиента ожидается выполнение ряда процедур контроля, чтобы оценить работу хранителя и удостовериться, что товары хранятся и отражаются в учете надлежащим образом. Процедуры контроля, с которыми он в этом случае может столкнуться, включают в себя следующие:

- рассмотрение деловой репутации управляющего складом;
- инспектирование складских помещений и оборудования;
- регулярное изучение и оценка работы управляющего складом;
- обзорную проверку финансовой отчетности управляющего складом и аудиторский отчет (заключение);
- физический (или контрольный) подсчет товара на складе;
- сверка записей клиента с записями управляющего складом.

Клиент также может передавать товары на консигнацию другой стороне. Чтобы сохранить контроль за учетом таких товаров, клиент должен вести по ним отдельную отчетность. Кроме того, клиент должен проводить регулярную выверку отчетов о деятельности, получать подтверждения и производить физический подсчет.

На этом фоне аудитор должен планировать подходящие процедуры для определения существования запасов, переданных на консигнацию или на хранение другим лицам, а также точности их учета. Если величина таких запасов значительна, то он должен получить (если уместно) от консигнаторов, владельцев и управляющих складами общественного пользования непосредственное подтверждение или иные доказательства в отношении подобных запасов.

Внешние подтверждения

Правило (стандарт) № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» предусматривает принимать во внимание (и обычно получать) *внешние подтверждения* при аудиторских проверках, стратегия которых требует детального тестирования на определенном уровне. Обычно аудиторские доказательства, предоставляемые внешним подтверждением, лучше тех, которые получены в результате процедур внутреннего подтверждения.

Порядок организации аудиторских процедур, связанных с направлением запросов третьим лицам и получением подтверждений рассматривается в ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников».

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 14) не случайно подчеркивается, что руководство аудируемого лица обязано запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц. Сам аудитор не имеет для этого юридических оснований, так как ничем не связан с третьими лицами. Если аудируемое

лицо отказывается выполнить запрос информации, то аудитор вправе рассмотреть этот факт как ограничение объема аудита, что повлияет на его выводы и результаты аудита.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- выполнения процедур внешнего подтверждения;
- оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

На надежность полученных подтверждений влияют:

- средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности являются различными.

Аудитор может использовать запросы о предоставлении *позитивных* и (или) *негативных* внешних подтверждений.

В запросе о *позитивном внешнем подтверждении* содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на со-

гласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести данный показатель либо сумму (привести определенную информацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

Запрос о *негативном внешнем подтверждении* подразумевает, что лицо, составляющее такое подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению.

Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит:

- от компетентности лиц, составляющих ответ;
- их независимости от аудируемого лица;
- их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;
- знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;
- их объективности.

Получение аудиторских доказательств в отношении судебных разбирательств и исков

При оценке того, должным ли образом отражены в учете и раскрыты все существенные судебные разбирательства, иски и санкции, рабочая группа должна получить доказательства, относящиеся к следующим фактам (ФПСАД № 17):

- существованию условия, ситуации или цепи обстоятельств, указывающих на неопределенность возможного убытка для клиента, который вытекает в связи с судебными разбирательствами, исками и санкциями;
- периоду, когда возникла основная причина для судебного иска;
- степени вероятности неблагоприятного результата;
- сумме или диапазону потенциального убытка.

Цель рабочей группы — получить достаточные и подходящие доказательства для определения того, были ли созданы резервы для расчетных убытков и раскрыта ли информация о судебных разбирательствах, исках и санкциях в соответствии с приемлемыми принципами бухгалтерского учета. Такая работа должна проводиться совместно с аудитом потенциальных обязательств и условных событий, при этом следует делать четкие перекрестные ссылки на письма по данному вопросу, полученные от юристов. Обязательной процедурой при оценке судебных разбирательств и исков является направление запроса и получение письма юристов с их оценкой. Аудитор не обладает навыками юридической работы и поэтому не может выносить юридические суждения, касающиеся вероятного результата либо суммы или диапазона потенциального убытка или возмещения. Соответственно, в качестве средства получения мнения юриста (и подтверждения информации, предоставленной руководством) юристу клиента следует послать письмо о предоставлении по аудиторскому запросу информации, касающейся судебного разбирательства, исков и санкций.

Чтобы получить доказательства, достаточные для оценки размера резерва для расчетных убытков, адекватности раскрываемой информации и необходимости добавить пояснительный абзац к аудиторскому заключению о финансовой отчетности, рабочая группа должна выполнить аудиторские процедуры, которые она считает необходимыми в данных обстоятельствах.

При решении вопроса о том, нужно ли добавлять в аудиторское заключение пояснительный абзац, касающийся судебного разбирательства, исков и санкций, рабочая группа должна рассмотреть вероятность возникновения существенного убытка в результате разрешения судебного вопроса. Если вероятность возникновения убытка определена как слабая (как правило, на основании мнения юриста клиента, содержащегося в его ответе на письмо о предоставлении информации по аудиторскому запросу) либо сумма или диапазон возможного убытка незначительны, то в отчет (заключение) пояснительный абзац не добавляется. Также если, по всей вероятности, убыток будет иметь место и есть возможность сделать разумную оценку этого убытка, то расчетный убыток необходимо начислить. В таком случае в аудиторское заключение добавляется пояснительный абзац.

Как правило, аудитор обязан добавить в аудиторское заключение пояснительный абзац (после абзаца, содержащего мнение) в следующих случаях:

— вероятно, что будет иметь место существенный убыток, но руководство неспособно сделать разумную оценку суммы или диапазона возможного убытка;

— вполне возможно (степень выше слабой, но ниже вероятной), что будет иметь место существенный убыток. (В этой ситуации юрист клиента, как правило, неспособен выразить мнение о конечном результате).

Аудит операций между связанными сторонами

В соответствии с ФПСАД № 9 «Связанные стороны» под связанными сторонами понимаются лица, признаваемые такими в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 под связанными лицами понимаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Юридическими и (или) физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние (связанными сторонами) могут являться:

— юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

— юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

— организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

По своему характеру операции между связанными сторонами могут придавать процессу аудита высокую степень риска и должны официально рассматриваться как часть аудиторских процедур. В частности, риск от операций со связанными сторонами возникает из-за того, что:

— аудитор не осведомлен о взаимоотношениях связанных сторон;

— операция со связанными сторонами не отражена в учете на коммерческой основе и связана с распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством;

— взаимоотношения не раскрыты в отчетности должным образом.

В некоторых отношениях риски от связанных сторон происходят из-за попытки руководства не раскрывать информацию о взаимоотношениях. Аудитор должен быть осведомлен о проблемах и использовать систематический подход для рассмотрения раскрытия информации о связанных сторонах. Из-за повышенного риска, сопряженного со связанными сторонами, важно получить заявления руководства об операциях с ними.

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

— изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных связанных сторон;

— проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению связанных сторон;

— запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию о связанных сторонах в отношении других хозяйствующих субъектов;

— изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

— изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в т. ч. реестр акционеров;

— запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;

— запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;

— провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон, в т. ч.:

— операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;

— операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;

— операции, содержание которых отличается от их формы;

— операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;

— большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);

— неучтенные операции, в т. ч. безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе аудиторской проверки аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами.

Подобные процедуры включают:

- детальные процедуры в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
- анализ инвестиционных сделок, например, приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты представленной информации относительно определения связанных сторон;
- достоверности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские процедуры при аудите оценочных значений

В соответствии с ФПСАД № 21 оценочными являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в т. ч.:

- оценочные резервы;
- амортизационные отчисления;
- начисленные доходы;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения.

Действия аудитора, предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают в себя:

- оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;
- арифметическую проверку расчетов;
- сравнение расчетов в отношении предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды (если возможно);
- рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица;
- использование независимой оценки.

Аудитор может провести самостоятельно или получить от третьего лица независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством аудируемого лица. При использовании независимой оценки аудитору следует убедиться в обоснованности исходных данных, рассмотреть необходимые допущения и провести проверку процедур расчета. Аудитору целесообразно сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти периоды.

Проверить последующие события, в т. ч. события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

Проверка последующих событий. Операции и события, осуществленные и произошедшие по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторские доказательства относительно оценочных значений, рассчитанных руководством аудируемого лица. Общая проверка аудитором подобных операций и событий может снизить или устранить необходимость в проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения, либо необходимость в независимой оценке для анализа разумности оценочного значения.

Аудитор должен дать окончательную оценку разумности оценочных значений, основываясь на знании деятельности аудируемого лица и на том, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

Аудитор должен рассмотреть, принимаются ли аудируемым лицом во внимание какие-либо последующие операции или события, оказывающие влияние на исходные данные или допущения, которые используются при расчете оценочного значения.

Ввиду неопределенности, присущей оценочному значению, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При расхождении между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, отраженным в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности в связи с наличием такого расхождения. Если разница имеет разумный характер (например, ввиду того, что сумма в финансовой (бухгалтерской) отчетности не выходит за рамки допустимой ошибки), аудитору нет необходимости требовать корректировки. Если аудитор считает, что существующая разница не имеет разумного характера, он должен обратиться к руководству аудируемого лица с предложением пересмотреть оценочное значение. В случае отказа разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, не использует ли руководство аудируемого лица в отношении отдельных применяемых для расчета величин ненадлежащий подход, когда каждая из них по отдельности находится в приемлемом диапазоне, но в то же время намеренно используется завышенное или заниженное значение из такого диапазона с тем, чтобы после применения к расчетным процедурам совокупности исходных величин получить заведомо искаженный в желаемую сторону результат. В таких обстоятельствах аудитор должен оценить разумный характер оценочных значений не по отдельности, а в совокупности.

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

Пожалуй, среди российских стандартов ФПСАД № 13 является наиболее противоречивым и далеким от своего аналога МСА 240 «Обязанность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе ауди-

та финансовой отчетности». В 2010 г. в рамках приведения в соответствие с МСА российских стандартов Минфин России подготовил новый стандарт ФСАД № 5. Он во многом повторяет положения МСА 240 однако пока не принят.

Перечень требований к аудитору в МСА 240 значительно больше и они сформулированы более точно и последовательно в увязке с новыми «рисковыми» стандартами МСА 315 и 330. Все это не случайно, ведь, как известно, одной из главных причин пересмотра и изменений практически всех МСА стали ранее упоминавшиеся скандалы в США и Европе.

Термин «недобросовестное действие» был выбран во избежание терминологической путаницы в связи с использованием термина «мошенничество» в Уголовном кодексе РФ. Аудитор не может квалифицировать действие в качестве мошенничества, так как подобное суждение может быть вынесено исключительно судом.

Недобросовестные действия — это преднамеренные поступки, подразумевающие целенаправленное сокрытие фактов и совершенные с помощью незаконных действий (бездействия) представителями собственника, руководства, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц для извлечения незаконных выгод.

Такие действия являются причиной возникновения двух типов существенных искажений бухгалтерской отчетности:

- искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления бухгалтерской отчетности;
- искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Как известно, одним из основополагающих требований аудита является необходимость для аудитора руководствоваться в ходе проверки профессиональным скептицизмом, т. е. действовать, сознавая, что ему могут встретиться обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности, и источником этого искажения являются ошибки или недобросовестные действия.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически и с сомнениями оценивает вескость полученных аудиторских доказательств и настороженно относится к аудиторским доказательствам, которые противоречат надежности документов, ответов на запросы и прочим заявлениям руководства либо ставят такие документы и заявления под вопрос. При проведении опросов и прочих

аудиторских процедур аудитор не должен исходить исключительно из предположения честности руководства, напротив, им должны быть получены убедительные аудиторские доказательства этого.

Таким образом, постулируется, что аудитор при проведении аудиторских процедур должен всегда исходить из предположения о возможности искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий со стороны руководства и получать доказательства обратного.

В новом ФСАД № 5 устанавливаются ответственность руководства организации и лиц, наделенных руководящими полномочиями, за предотвращение и выявление недобросовестных действий и ответственность аудитора за получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибки. В дальнейшем в аудиторское заключение включаются соответствующие описания объемов ответственности как руководства, так и аудитора в отношении недобросовестных действий.

В частности, в заключении по результатам аудита (см. ФСАД № 1 и 2) должно указываться, что ответственность руководства организации за составление финансовой отчетности подразумевает в числе прочего «разработку, внедрение и реализацию системы внутреннего контроля, отвечающей потребностям подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, которая не содержит в себе никаких существенных искажений вне зависимости от возможных причин их появления — недобросовестных действий либо ошибки» и что в рамках ответственности аудитора аудиторские процедуры, примененные в ходе проверки, отбираются им «на основании аудиторского суждения, включающего оценку риска существенного искажения финансовой отчетности, возникающего в результате недобросовестных действий либо ошибки».

Оценку рисков существенного искажения аудитор проводит на основании требований ФПСАД № 8 (в ред. 2008 г.). В нем установлено, что от аудитора требуется получение «достаточного понимания юридического лица и его среды, включая его внутренний контроль с тем, чтобы иметь возможность выявить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности, произошедшие в результате недобросовестных действий или ошибки, и с тем, чтобы разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры».

Выполняя требования нового ФСАД № 5, аудитор обязан не только выявлять риски существенных искажений в результате недобросовестных действий, но и разрабатывать аудиторские процедуры применительно к выявленным рискам, применять эти процедуры и в случае выявления недобросовестных действий надлежащим образом на него реагировать.

Обязательные требования включают:

- обязательные предварительные процедуры;
- процедуры оценки риска искажения отчетности в результате недобросовестных действий;
- выявление и оценка рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий;
- действия в ответ на оцененные риски;
- оценка полученных аудиторских доказательств;
- сообщение информации;
- аудиторское заключение;
- документирование.

Обязательные предварительные процедуры

Аудитор должен исходить из позиций профессионального скептицизма, в ходе аудита необходимо обсуждать подверженность финансовой отчетности искажениям из-за недобросовестных действий.

Если выявленные на предварительном этапе или в ходе аудита обстоятельства заставляют аудитора считать, что документ может быть не подлинным или что условия документа были модифицированы, но не раскрыты аудитору, последний обязан расследовать далее данный вопрос.

Если ответы, получаемые в ходе расследования от руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями, не соответствуют друг другу, аудитор обязан расследовать эти несоответствия.

Процедуры оценки риска искажения отчетности в результате недобросовестных действий

Аудитор должен выполнить в рамках процедур оценки риска существенного искажения следующие действия:

- направить запросы лицам, наделенным руководящими полномочиями (т. е. представителям собственника), по поводу того, обладают ли они какой-либо информацией о любых имевших место или предположительных фактах недобросовестных действий в от-

ношении организации или намерениях его совершить. Процедуры получения ответов должны проходить наряду с получением ответов на аналогичные запросы, направляемые руководству;

— рассмотреть, свидетельствует ли информация, полученная в результате других процедур оценки рисков и связанных с ними действий, о наличии одного или более факторов риска недобросовестных действий, примеры которых приведены в Приложении 1 к стандарту;

— оценить, свидетельствуют ли необычные или неожиданные зависимости, выявленные в ходе проведения аналитических процедур, включая те, которые связаны со счетами выручки, о рисках существенных искажений в результате недобросовестных действий;

— рассмотреть, указывает ли иная полученная аудитором информация на риск существенных искажений в результате недобросовестных действий.

Выявление и оценка рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий

На стадии планирования аудита аудитор должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос подверженности субъекта существенным искажениям в финансовой отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок. Если аудитор придет к выводу, что указанные факты недобросовестных действий или ошибки могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, то должен провести соответствующие модифицированные и дополнительные процедуры.

Действия в ответ на оцененные риски

Если результаты модифицированных или дополнительных процедур не рассеют подозрения о наличии фактов недобросовестных действий или ошибки, аудитор должен обсудить данный вопрос с руководством клиента и проанализировать, было ли это надлежащим образом отражено или исправлено в финансовой отчетности, а также изучить возможные последствия этого обстоятельства для аудиторского заключения. Аудитору также рекомендуется рассмотреть последствия недобросовестных действий и существенной ошибки с точки зрения других аспектов аудита, в частности достоверности заявлений руководства.

У аудитора есть право принять решение об отказе от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправле-

нию ситуации в связи с недобросовестными действиями, даже если последствия недобросовестных действий не являются существенными для финансовой отчетности.

Оценка полученных аудиторских доказательств

В соответствии с требованиями ФСАД № 5 аудитор в ходе оценки полученных аудиторских доказательств обязан выполнить следующие процедуры:

- провести тестирование надлежащего характера занесения данных, отраженных в Главной книге, и других корректировок, сделанных в ходе составления отчетности;

- провести обзорную проверку бухгалтерских данных и оценить, имеют ли место обстоятельства, вызывающие отклонения, которые представляют собой риск существенного искажения в результате недобросовестных действий;

- для операций, которые не соответствовали обычному ходу дел организации или показались необычными на фоне полученного аудитором понимания деятельности организации, ее среды и другой информации, собранной в ходе аудита, аудитор обязан оценить, соответствует ли деловая цель (или ее отсутствие) для данных операций предположению, что они нужны для создания мошеннической финансовой отчетности или сокрытия хищения активов;

- оценить, существуют ли специальные дополнительные риски, связанные с обходом руководством контрольных процедур, которые не были охвачены другими проведенными процедурами;

- оценить, указывают ли аналитические процедуры, выполненные в ходе формирования общего вывода о том, совпадает ли финансовая отчетность с пониманием аудитором организации и ее среды, на наличие не выявленного ранее риска существенного искажения в силу недобросовестных действий;

- для выявленных ошибок вне зависимости от их существенности оценить, не свидетельствуют ли они о факте недобросовестных действий;

- если выявленное искажение, по мнению аудитора, является следствием недобросовестных действий с участием руководства, переоценить оценки риска существенного искажения в результате недобросовестных действий и его влияние на характер, объем и время проведения аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

Аудитор обязан получить заявления руководства о том, что оно:

- признает свою ответственность за характер, проведение и поддержание внутреннего контроля для предотвращения недобросовестных действий;

- раскрыло аудитору результаты своих оценок риска существенного искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий;

- раскрыло аудитору все, что ему известно о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях в данной организации со стороны руководства, персонала, играющего важную роль в системе внутреннего контроля;

- других лиц, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;

- раскрыло аудитору все, что ему известно о любых обвинениях в недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях в отношении финансовой отчетности со стороны сотрудников, бывших сотрудников, регулирующих органов и иных лиц.

Сообщение информации

Обязательные требования об информировании представителей собственника, содержащиеся в ФСАД № 5, предполагают, что если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия с участием руководства, персонала, играющего важную роль в системе внутреннего контроля, или же других лиц, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, то он обязан своевременно сообщить об этих обстоятельствах лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Если аудитор подозревает недобросовестные действия с участием руководства, он также должен сообщить об этих обстоятельствах указанным лицам и обсудить с ними характер, сроки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения задания.

Отдельно подчеркивается, что аудитор обязан сообщить таким лицам и о любых иных обстоятельствах, связанных с недобросовестными действиями, которые, по его мнению, входят в их компетенцию.

Аудиторское заключение

Если аудитор подтверждает, что финансовая отчетность была существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита. В соответствии с ФСАД № 2 «Модифицированное мнение в

аудиторском заключении» аудитор имеет право принять решение отказать от выражения мнения, в случае если признает выявленные обстоятельства существенными, что чаще всего и делают аудиторские организации, которые заботятся о своей деловой репутации.

Документирование

В новом ФСАД № 5 установлено, что аудитор в обязательном порядке должен документировать:

- существенные решения, к которым пришли в ходе обсуждения в группе аудиторов, в отношении подверженности финансовой отчетности искажениям в результате недобросовестных действий;

- выявленные и оцененные риски искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок;

- общее реагирование на оцененные риски искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объемы аудиторских процедур и описание их связи с риском искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок;

- результаты аудиторских процедур, включая те, которые разработаны для реагирования на риск обхода контрольных процедур руководством;

- сообщения о недобросовестных действиях, сделанные руководством, лицам, наделенным руководящими полномочиями, и прочим лицам.

Если аудитор пришел к выводу, что предположение о наличии риска существенного искажения в результате недобросовестных действий в отношении выручки неприменимо к условиям задания, то он должен документировать основания этого вывода.

Таким образом, требования ФСАД № 5 существенно расширены и конкретизированы по сравнению с ФПСАД № 13, что несомненно в случае их полного выполнения вызовет рост трудозатрат аудита и, следовательно, его стоимости.

Резюме

Глава подготовлена в соответствии с требованиями Федеральных правил (стандартов) № 2, 5, 9, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, в которых рассмотрены вопросы организации аудиторской проверки и аудитор-

ские процедуры. В частности, раскрыты вопросы об аудиторских доказательствах, документировании, способы получения доказательств, методы аудиторской проверки, а также специальные аспекты: аудит оценочных значений, операций со связанными сторонами и др. Кроме этого рассмотрены этапы проведения выборочного исследования в аудите, построения аудиторской выборки, приведены примеры ее построения.

Необходимо помнить, что со вступлением нового Закона «Об аудиторской деятельности» следует ожидать изменения в большинстве ФПСАД, которые будут приведены в соответствие с международными стандартами аудита.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое выборочные методы в аудите, аудиторская выборка, и когда целесообразно их применение?
2. Дайте определения следующим понятиям: генеральная совокупность, риск выборки, стратификация.
3. Перечислите этапы выборочного исследования.
4. Какие факторы влияют на объем выборки и методы ее построения?
5. Назовите статистические и нестатистические методы построения аудиторской выборки.
6. Что такое экстраполяция результатов выборочного исследования?
7. Что такое аудиторская документация?
8. Перечислите требования, предъявляемые к документированию аудита.
9. Что такое аудиторские доказательства? Что означает требование о надлежащем и достаточном характере аудиторских доказательств?
10. Назовите, в результате выполнения каких процедур получают аудиторские доказательства, охарактеризуйте их.
11. Перечислите критерии оценки надежности аудиторских доказательств.
12. Назовите и дайте определение основным предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которых аудитор должен получить доказательства.

13. Назовите документальные аудиторские доказательства в порядке убывания степени их надежности.
14. Перечислите методы получения аудиторских доказательств.
15. Для каких случаев аудиторским стандартом установлены особые требования получения аудиторских доказательств?
16. В каких случаях аудитор чаще всего получает доказательства путем направления запросов и получения подтверждений?
17. Назовите виды внешних подтверждений, особенности подготовки запросов в зависимости от задач и условий аудита.
18. Что такое аналитические процедуры, на каких этапах они проводятся и каково их содержание?
19. Чем объясняется обязательное требование аудиторского стандарта об участии аудитора в инвентаризации материально-производственных запасов, где их доля существенна?
20. В чем заключаются особенности аудита оценочных значений?
21. Как влияет на аудиторский риск значительное количество операций между связанными сторонами?
22. Каковы действия аудитора в случае выявления недобросовестных действий со стороны руководства или персонала проверяемого субъекта?
23. В каких случаях аудитор может воспользоваться услугами эксперта?
24. Какие особенности службы внутреннего аудита могут повлиять на решение аудитора воспользоваться результатами ее работы?
25. Как решаются противоречия между основным аудитором и аудитором, который проводит проверку дочерней зависимой компании, если их выводы не согласуются?

ГЛАВА 7

ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТА И АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

§ 1. Оценка событий после отчетной даты и соблюдения принципа непрерывности деятельности

На завершающей стадии аудитор должен получить доказательства в отношении соблюдения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности, а также надлежащем раскрытии событий после отчетной даты. И хотя этим вопросам он должен уделять внимание на протяжении всей проверки, именно в завершении у аудитора возникает обязанность сделать выводы и сообщить руководству аудируемого лица и представителям его собственника свое мнение в отношении соблюдения ими требований по раскрытию такой информации.

Проверка непрерывности деятельности (ФПСАД № 11)

Проверка непрерывности деятельности предусматривает рассмотрение вопроса о непрерывности деятельности на трех отдельных стадиях аудиторской проверки:

- на стадии предварительного планирования (при оценке аудиторского риска);
- во время проведения аудита;
- на стадии завершения.

Ключевым элементом этого процесса является выполнение первичной работы в рамках оценки аудиторского риска. Если оказывается, что существует проблема непрерывности деятельности, то это повлияет на выполнение аудиторских процедур, а также, возможно, и на их объем.

На нижеследующей блок-схеме показан подход к оценке непрерывности деятельности в ходе всего процесса аудита (рис. 7):



Рис. 7. Схема оценки непрерывности деятельности в ходе аудита

Проверка событий после отчетной даты

Требования в отношении аудита событий после отчетной даты устанавливает ФПСАД № 10.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В бухгалтерской отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

- анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;
- анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;
- направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;
- направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:
 - текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;
 - принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;
 - имела ли место или планируется продажа активов;
 - имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;
 - имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например, в результате пожара или наводнения;
 - произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

— были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

— произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудит дочернего общества аудируемого лица или структурного подразделения аудируемого лица, такого, как представительство или филиал, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания отчетного периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате подписания аудиторского заключения.

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

В обязанности аудитора не входят осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить

руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные для этого этапа, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по ранее подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключе-

ния, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В таком случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. В новом аудиторском заключении должна быть указана дата не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные для этого этапа, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

Необходимость в пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Решение об эмиссии ценных бумаг

В случаях проведения эмиссии ценных бумаг аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору законодательством, в котором имеет место размещение ценных бумаг.

§ 2. Общие требования и структура аудиторского заключения

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности представляет собой оценку аудиторской организации, соответствия во всех существенных аспектах этой отчетности экономического субъекта нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в РФ.

К таким документам относятся: Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета и другие нормативные документы.

В соответствии со ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» *аудиторское заключение* — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Приказом Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» № 46н от 20.05.2010 г. утверждены три новых федеральных стандарта аудиторской деятельности, которые посвящены аудиторскому заключению. Федеральное правило

(стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. признано утратившим силу.

Таким образом, форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определены тремя новыми ФСАД.

Рассмотрим основные элементы аудиторского заключения, установленные ФСАД № 1:

1. *Наименование:* «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

2. *Адресат:* аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством или договором, или собственнику.

3. *Сведения об аудируемом лице:*

- организационно-правовая форма и наименование;
- местонахождение;
- государственный регистрационный номер.

4. *Сведения об аудиторе:*

Организационно-правовая форма и наименование (индивидуальный аудитор — ФИО; указание, что он предприниматель);

- местонахождение;
- государственный регистрационный номер;
- наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор;
- номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций.

5. *Перечень (состав) бухгалтерской отчетности*, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена. При этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например, в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет представлена проаудированная бухгалтерская отчетность;

6. *Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность.* В части аудиторского заключения «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность» должно быть приведено:

- указание на уполномоченных аудируемым лицом лиц, отвечающих за составление и достоверность бухгалтерской отчетности

в соответствии с правилами отчетности. При этом должны использоваться термины в соответствии с законодательством РФ;

— описание ответственности указанных лиц за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности. Такое описание должно включать заявление о том, что указанные лица несут ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

7. Ответственность аудитора. В части аудиторского заключения «Ответственность аудитора» приводится описание объема аудита и указывается, что:

— ответственность аудитора заключается в выражении мнения на основе проведенного аудита;

— аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также, что эти стандарты требуют соблюдения применимых требований профессиональной этики аудиторов (этических норм), а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях. При этом аудитор не должен указывать в аудиторском заключении на то, что аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, если аудитором не были выполнены все требования этих стандартов, уместные для применения в условиях конкретного аудиторского задания;

— аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения мнения.

8. В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения (специальная часть).

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется **«Основание для выражения мнения с оговоркой»**, **«Основание для выражения**

отрицательного мнения», «Основание для отказа от выражения мнения» (см. ФСАД № 2 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»).

9. Часть, содержащая мнение аудитора:

Аудиторское заключение должно включать часть, озаглавленную «Мнение», в которой приводится мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

В зависимости от формы модифицированного мнения часть аудиторского заключения, содержащая мнение аудитора, именуется **«Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение», «Отказ от выражения мнения».**

Для выражения аудиторского мнения используются слова:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации (организационно-правовая форма) «Название» отражает достоверно во всех существенных отношениях...».

Также здесь отражается мнение об отражении (неотражении) достоверности.

10. Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое, согласно суждению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к обстоятельству, отраженному в бухгалтерской отчетности, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями (привлекающая внимание часть — см. ФСАД № 3 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»).

11. *Дата аудиторского заключения.* Аудиторское заключение не может быть датировано ранее даты, на которую аудитором были собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства, впоследствии ставшие основой формирования аудиторского мнения по финансовой отчетности. Они включают в себя доказательства того, что был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъ-

екта и что руководство аудируемого лица взяло на себя ответственность за ее подготовку и представленную в ней информацию, т. е. аудитор получил письмо-заявление (ФПСАД № 23).

Разумеется, дата не должна быть ранее даты подготовки и подписания отчетности.

12. Подпись аудитора.

Аудиторское заключение подписывается:

— руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;

— индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, *листы* пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторское заключение, как и любая другая документация, относящаяся к проверке, должно храниться не менее пяти лет с момента окончания аудита.

Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности.

Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации. Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована.

Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

§3. Виды аудиторского заключения

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности. Такое мнение называют *безоговорочно положительным*. Пример такого заключения представлен в ФСАД № 1. Виды аудиторских заключений представлены на рис. 8:

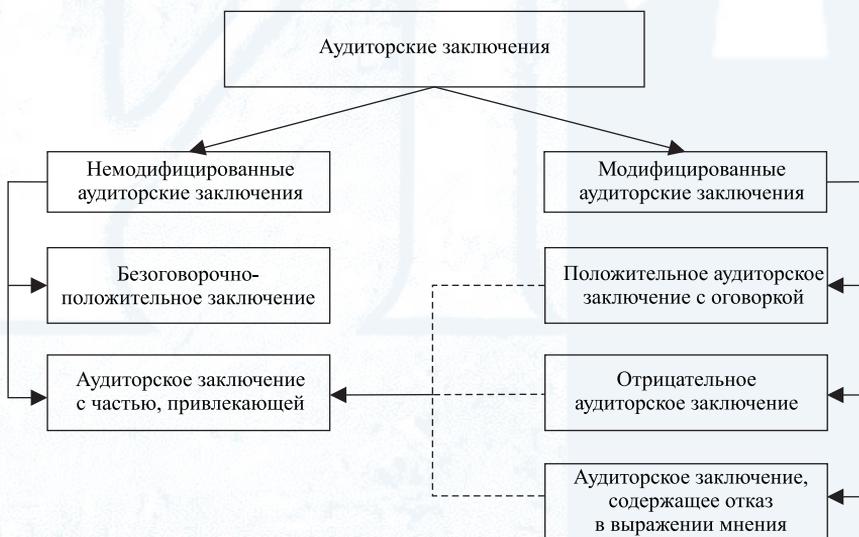


Рис. 8. Виды аудиторских заключений

Модифицированные аудиторские заключения

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

— на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, *содержит существенные искажения*;

— *он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства*, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

— с принятой аудируемым лицом учетной политикой;

— с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;

— с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием:

— возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;

— обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;

— препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит:

— от характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности, или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

— суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность имеет следующий вид:

| | | |
|---|---|--------------------------------------|
| Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения | Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность | |
| | Существенное влияние, но не всеобъемлющее | Существенное и всеобъемлющее влияние |
| Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена | Мнение с оговоркой | Отрицательное мнение |
| Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств | Мнение с оговоркой | Отказ от выражения мнения |

Аудитор должен выразить *мнение с оговоркой* в том случае, если:

— аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — всеобъемлющим);

— у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

— не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;

— ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;

— связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Аудитор должен выразить *отрицательное мнение* в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматри-

ваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен *отказаться от выражения мнения* в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

Примеры модифицированных заключений представлены в ФСАД № 2.

Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое, согласно суждению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к обстоятельству, отраженному в бухгалтерской отчетности, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями (ФСАД № 3).

Привлекающая внимание часть должна указывать только на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской отчетности. Такими обстоятельствами могут быть:

— неопределенность в отношении незавершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

— досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;

— крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

Привлекающая внимание часть должна:

— быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

— иметь наименование «Важные обстоятельства»;

— содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям бухгалтерской отчетности найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчетности;

— содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к не отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения (*содержащая прочие факты часть, которой присваивается наименование «Прочие сведения»*).

Расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемой в ней информации:

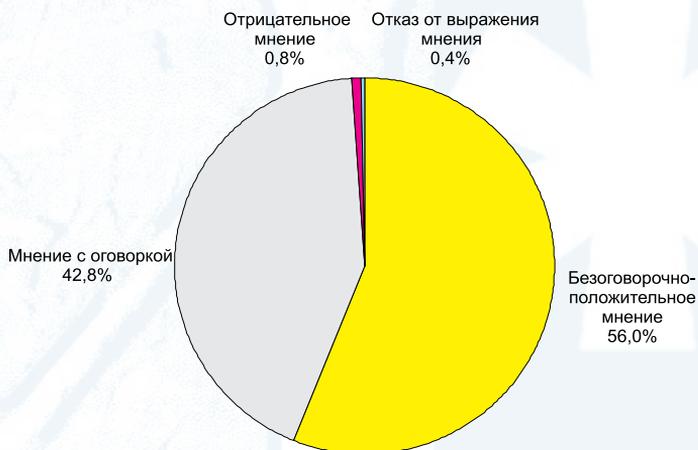
— об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, — непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, или привлекающей внимание части (если она имеется);

— об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении, — в составе части аудиторского заключения, содержащей заключение,

составленное в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности;

— об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности содержания аудиторского заключения, — отдельной частью непосредственно после аудиторского заключения, или заключения, составленного в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности.

Аудиторские заключения, выданные в 2009 г. (обязательный аудит)



Резюме

В заключительной главе раскрыты содержание, формы представления, виды аудиторских заключений, порядок представления, дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем событий после отчетной даты, условных фактов хозяйственной деятельности. Необходимо подчеркнуть, что вопросы аудиторского заключения рассмотрены в соответствии с новыми федеральными стандартами аудиторской деятельности № 1-3.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите процедуры аудита, относящиеся к проверке соблюдения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности.

2. Как проверяются аудитором события, произошедшие после даты, на которую составляется отчетность?
3. Дайте определение аудиторского заключения.
4. Какими стандартами установлены требования по подготовке аудиторского заключения?
5. Перечислите основные элементы содержания аудиторского заключения.
6. Какие виды аудиторских заключений вы знаете?
7. Каковы основные различия аудиторских заключений?
8. Дайте определение заведомо ложного аудиторского заключения.
9. Назовите фразы, которые используются аудитором для формулирования различных мнений.
10. Приведите примеры обстоятельств, которые могут привести к модификации аудиторского заключения.
11. Что включает в себя часть, привлекающая внимание пользователей?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на то, что за рубежом аудиторская деятельность возникла достаточно давно, в России она появилась и получила свое развитие только в конце прошлого столетия. За этот короткий промежуток времени преодолен значительный путь и сегодня аудиторская деятельность представляет собой уже сформировавшийся вид предпринимательской деятельности, имеющий законодательную основу и играющий важную роль в экономике страны.

С принятием новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. аудиторская деятельность вышла на качественно новый уровень развития.

Среди наиболее важных вопросов, касающихся теоретических, организационно-правовых и методических основ аудиторской деятельности, которые были нами рассмотрены, следует выделить:

- перераспределение функций между государством и профессиональными саморегулируемыми аудиторскими организациями;
- изменение подходов к контролю качества аудиторских услуг;
- изменения в организации обучения и повышения квалификации auditors;
- упорядочение системы профессиональных стандартов;
- введение механизма общественного надзора за аудиторской профессией.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. вступил в силу 1 января 2009 г. Его основные положения направлены на освобождение государства от выполнения потенциально избыточных функций по регулированию аудиторской деятельности, создание системы профессионального и общественно-го надзора за деятельностью auditors.

Государственное регулирование аудиторской деятельности сегодня практически сводится к формированию государственной политики и нормативно-правовому регулированию в аудиторской сфере, ведению государственного реестра саморегулируемых организаций auditors, анализу состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. С 1 января 2011 г. функция организации квалификационного экзамена переходит к единой аттестационной комиссии, создаваемой совместно всеми саморегулируемыми организациями auditors (СРО).

В соответствии с Законом № 307-ФЗ в течение 2009 г. Минфином России вместе со значительной частью аудиторского сообщества осуществлен переход от лицензирования аудиторской деятельности к саморегулированию аудиторской профессии. В этот период аудиторским сообществом были созданы СРО. В результате к осени 2010 г. в государственный реестр СРО внесены сведения о шести организациях. В приложениях к учебному пособию дана краткая характеристика каждого объединения.

По состоянию на декабрь 2010 г. членами СРО, по данным реестров auditors и аудиторских организаций, являлись более 26 тыс. auditors и более 5 тыс. аудиторских организаций. Теоретически численность должна будет увеличиваться, так как до 2009 г. Минфин России выдал аудиторским организациям более 6 тыс. лицензий, а общее количество выданных квалификационных аттестатов auditors составляет 40,2 тыс., в т. ч. по общему аудиту — 37,5 тыс.

СРО, впрочем, как и ранее аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям, но, безусловно, на более высоком качественном уровне, предназначена роль заинтересованных групп профессионалов, которая должна состоять в развитии профессии, в т. ч. посредством гармонизации интересов всех составляющих их компонентов для последующего представления этих интересов в Совете по аудиторской деятельности, его рабочем органе, в федеральном органе регулирования аудиторской деятельности Российской Федерации и в результате формирования комплексных элементов и политики в целом.

СРО должны обеспечивать использование организационных форм, установленных правил и профессионального опыта, необходимых для систематизации и упорядочения внутри группы зачастую разнородных требований и интересов. Они должны выполнять ряд

функций, имеющих большое общественно-профессиональное значение, в т. ч.:

— информационную (как внутри, так и вне сообщества, в т. ч. для граждан, сферы бизнеса, государственных структур и международных организаций);

— социально-психологическую (убеждение членов группы в подготовке и принятии определенной программы действий);

— управленческую (наиболее важная и сложная для всех СРО функция).

Достаточно схожие программы действий нынешних СРО ставят на повестку дня вопрос о дальнейшем развитии этих объединений, повышении их престижа в обществе, совершенствовании их политической, материально-финансовой базы, привлечении новых членов. Нужно помнить, что процесс перехода к саморегулированию находится в самом начале. Впереди — анализ многих составляющих этого процесса, включая законодательную, экономическую, психологическую и др., что необходимо для принятия своевременных корректировок. Через определенное время всем саморегулируемым организациям аудиторов еще предстоит вернуться к обсуждению вопроса о создании единой Общероссийской саморегулируемой организации аудиторов.

Помимо функции по ведению реестра аудиторов и аудиторских организаций к СРО перешли две важные функции — контроль за качеством работы аудиторов и аудиторских организаций, являющихся членами СРО и повышение квалификации аудиторов.

В рамках исполнения первой функции, к сожалению, следует признать, что работа в этом направлении в течение последних нескольких лет практически (по разным причинам) не имела действенных результатов. В 2004-2005 г. с участием аккредитованных профессиональных аудиторских объединений профильным департаментом Минфина России было организовано порядка 800 контрольных мероприятий. На 1 января 2006 г. за нарушение законодательства в области аудиторской деятельности было приостановлено действие 488 лицензий, а в феврале 2006 г. еще 378. В дальнейшем с учетом в т. ч. либерализации законодательства зачастую появлялась возможность ряду аудиторских организаций продолжать работу без соблюдения в полном объеме требований нормативных правовых актов.

СРО необходимо учитывать, что и в настоящее время могут быть аудиторские организации, относящиеся к так называемой зоне риска. Важным здесь является тот факт, что в 2010 г. Минфин России утвердил ФСАД № 4 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (Приказ № 16н от 24.02.2010 г.). Будущее покажет, какова результативность принятых мер.

Что касается исполнения второй функции, то необходимо тщательно проанализировать ситуацию с целью выявить возможности для эффективного использования костяка учебно-методических центров (УМЦ), созданного в общей сложности на протяжении предыдущих 16 лет регулирования профессии и с учетом ранее одобренных Рекомендаций по организации саморегулируемыми организациями аудиторов прохождения аудиторами обучения по программам повышения квалификации. В дальнейшем целесообразно еще раз рассмотреть вопрос о внедрении технологической цепочки непрерывного образования и воспитания кадрового резерва, особенно для средних и крупных аудиторских фирм.

Из уже проделанной работы следует выделить важный шаг в направлении перехода на единый аттестат аудитора. В 2010 г. Минфин России утвердил порядок сдачи упрощенного экзамена в форме тестирования для аудиторов, получивших аттестат до 2011 г. С 2013 г. действительным будет только единый аттестат аудитора.

Наряду с принятием нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» продолжается активное реформирование системы стандартов. В начале 2009 г. Совет по международным стандартам аудита при Международной федерации бухгалтеров объявил о завершении программы «Clarity (Ясность)» по редактированию ранее принятых МСА. После этого Минфин России начал активно приводить в соответствие с МСА ранее принятые федеральные правила (стандарты) и переиздавать их. Сегодня сложилась неординарная ситуация, когда фактически действуют три комплекта стандартов:

- 3 стандарта, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в период с 1996-2000 гг.
- 30 федеральных правила (стандарта), утвержденные Правительством РФ с 2002-2008 гг.

- 6 федеральных стандартов, утвержденных Минфином России в 2010 г.

Следует ожидать, что по мере издания останутся только федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые заменят предыдущие нормативные документы.

Еще один важный вопрос, от правильного решения которого во многом будет зависеть возможность поступательного движения профессии вперед. Совет по аудиторской деятельности, сформированный согласно Закону № 119-ФЗ до формирования нового состава продолжает выполнять функции в соответствии с законодательством. В этот переходный период утверждены Положение о Совете по аудиторской деятельности и Положение о рабочем органе Совета. Совет будет создаваться в соответствии с Законом № 307-ФЗ в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности, а рабочий орган — для подготовки решений Совета.

На данном этапе Совет по аудиторской деятельности не имеет статуса юридического лица и в отличие от ряда зарубежных аналогов, созданных как органы общественного надзора после ряда громких корпоративных скандалов, не исполняет помимо надзорных прямых контрольных функций в области аудиторской деятельности. Этот вопрос за последние несколько лет получил и теоретическое, и практическое развитие в большинстве ведущих стран мира после краха таких крупных компаний, как ENRON, Worldcom, Parmalat и др., в связи с ролью аудиторов в этих скандалах. Материалы дел не только получили мировую публичную огласку, но и способствовали серьезному пересмотру отношения к саморегулированию аудиторской профессии в мире, к существенным изменениям нормативной базы, к пониманию необходимости регулирования, его совершенствования в целом и действующих систем надзора в частности.

Данный вопрос имеет большое значение для России при дальнейшем развитии многоуровневой системы надзора на рынке аудиторских услуг, в т. ч. общественного надзора в этой области. При его решении целесообразно учитывать сложившуюся за 16 лет в сфере аудиторской профессии России высокую степень государственного регулирования. В частности, необходимо, с одной стороны, сохранить все положительные наработки, сделанные за эти годы, с другой, — развивая саморегулирование, не скатиться на уровень псев-

досаморегулирования, способного создать условия для порождения крупных корпоративных скандалов.

За прошедшие годы Совет по аудиторской деятельности стал важной частью системы регулирования аудиторской деятельности в стране, члены Совета активно участвовали в формировании и реализации Минфином России государственной политики в сфере аудиторской деятельности, вели подготовку и обсуждали проекты всех ключевых нормативных правовых актов в данной сфере.

Среди важнейших вопросов, которые рассматривались Советом и по которым Совет принимал судьбоносные для аудиторской профессии в России решения, — законопроекты в области аудиторской деятельности и бухгалтерского учета, проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, Кодекс профессиональной этики auditors, система профессиональной аттестации и повышения квалификации auditors, организация внешнего контроля качества аудита, работа саморегулируемых организаций auditors, внедрение передового международного опыта организации аудиторской деятельности и профессии, их регулирования.

Без преувеличения можно сказать, что деятельность Совета по аудиторской деятельности вышла далеко за первоначально очерченные рамки: он превратился в общественный форум для обсуждения и подготовки решений по всем главным вопросам развития аудиторской профессии в России.

На данном этапе, безусловно, необходимо решать сложные проблемы, поставлено много вопросов, но развитие системы общественного надзора, консолидация всех прогрессивных сил и в дальнейшем должны способствовать развитию как профессии, так и экономики России в целом.

ПРАКТИКУМ

Задача 1

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника этих доказательств и формы их представления. Набор имеющихся в распоряжении аудиторов доказательств представлен в таблице:

| Аудиторское доказательство | Приоритет |
|---|-----------|
| Устное заявление от работника аудируемого лица, подтверждающее, что производственное помещение является собственностью аудируемого лица | |
| Письменная справка нотариуса о том, что у аудируемого лица имеются документы, подтверждающие владение производственными помещениями | |
| Оригиналы документов, представленных нотариусом, имеющим государственную регистрацию, подтверждающие владение производственными помещениями аудируемого лица | |
| Устное заявление генерального директора аудируемого лица, подтверждающее владение производственными помещениями | |
| Заявление на имя руководителя аудиторской проверки, подписанное генеральным директором аудируемого лица, подтверждающее владение производственными помещениями аудируемого лица | |

Задание

Проставьте по пятибалльной шкале приоритеты в приведенном наборе аудиторских доказательств, призванных подтвердить факт, что производственное помещение является собственностью аудируемого лица (5 — самый надежный вид доказательства, 1 — самый не надежный).

Задача 2

Программа аудита содержит перечень процедур проверки операций с товарно-материальными ценностями. Процедуры должны быть направлены на проверку предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (графа 2).

| Аудиторская процедура | Предпосылки |
|--|------------------------|
| 1. Проверка наличия договора с кладовщиками об индивидуальной (бригадной) материальной ответственности | 1. Существование |
| 2. Проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей ближе к окончанию отчетного периода | 2. Права и обязанности |

| | |
|---|------------------------------|
| 3. Проверка полноты оприходования товарно-материальных ценностей, поступивших от поставщика | 3. Возникновение |
| 4. Проверка правильности заполнения статьи «Материальные затраты» таблицы «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» формы № 5 Приложения к бухгалтерскому балансу | 4. Полнота |
| 5. Проверка соблюдения предприятием установленного учетной политикой метода оценки списанных ТМЦ | 5. Стоимостная оценка |
| 6. Проверка правильности выведения остатков товарно-материальных ценностей в складском учете на конец дня и сверка остатков с бухгалтерским учетом ТМЦ | 6. Точное измерение |
| 7. Проверка подписи руководителя предприятия (уполномоченного лица) на накладных на отпуск товарно-материальных ценностей на сторону | 7. Представление и раскрытие |

Задание

Укажите, для получения разумной уверенности в соблюдении какой предпосылки проводится каждая из перечисленных аудиторских процедур (например, «1-4»).

Задача 3

По результатам аудита различных организаций выявлены следующие нарушения:

1) В составе долгосрочных обязательств ООО «Маяк» в составе кредитов и займов отражена сумма долгосрочного займа в размере 2000 тыс. руб., срок возврата которого 1 апреля 2010 г., при реальном отсутствии у предприятия перспективы возврата или продления срока займа.

2) Аудиторы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 2009 г., так как эта дата предшествовала привлечению их в качестве аудиторов ООО «Энергия». Из-за характера учетных записей ООО «Энергия» они также не смогли проверить количество товарно-материальных запасов посредством других процедур аудита.

3) В ходе аудита бухгалтерской отчетности ЗАО «Вымпел» за 2009 г. установлено, что при списании в бухгалтерском учете основных средств общество применяло правила, не предусмотренные учетной политикой предприятия на 2009 г.

Задание

Определите возможный вид аудиторского заключения для каждой ситуации отдельно в случаях признания аудитором указанных обстоятельств существенными (не существенными) при вынесении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организаций со ссылкой на соответствующие стандарты аудита.

Задача 4

Аудитор проверяет финансовую отчетность компании, владеющей сетью автозаправочных станций (АЗС). Часть запасов субъекта составляют горюче-смазочные материалы, хранящиеся в цистернах АЗС (около 90% всех запасов по данным учетных записей субъекта). Основным поставщиком горюче-смазочных является крупная межрегиональная компания — аффилированное лицо субъекта (напрямую владеет 25% уставного капитала, через третьих лиц — еще 20%). Из прошлого опыта аудитору известно, что фактический состав и качество горюче-смазочных материалов на АЗС зачастую могут значительно отличаться от заявленных в первичных документах и учетных записях. В частности, АЗС субъекта продают бензин с октановым числом 95, в то время как по информации, полученной аудитором из надежных внешних источников, регулярных поставок данной марки бензина в город и область не было уже 1,5 года. Проверки государственных контролирующих органов, периодически проводимые на различных АЗС, в т. ч. принадлежащих субъекту, обычно выявляют значительное количество нарушений, связанных с качеством горюче-смазочных материалов.

Аудитором рассматривается вопрос о привлечении эксперта для проверки фактического наличия и качества горюче-смазочных материалов. Рассматриваются следующие кандидатуры экспертов:

| Ф.И.О. | Год рождения | Образование | Опыт работы | Место работы |
|---------------|--------------|-----------------------------|-------------|--|
| Сафонов И. Ф. | 1955 | среднее техническое | 25 лет | госслужащий, ведущий специалист, контролер-ревизор, проверки АЗС |
| Бакаев А. С. | 1960 | высшее (технолог-энергетик) | 10 лет | главный инженер-энергетик, служба снабжения субъекта |

| | | | | |
|---------------|------|-------------------------------------|--------|--|
| Маркова М. С. | 1970 | высшее (экономист) | 5 лет | начальник службы снабжения конкурирующей с субъектом компании |
| Орлов В. С. | 1965 | высшее (инженер-машиностроитель) | 7 лет | независимая лаборатория проверки качества GSM, выполняет заказы субъекта |
| Панин О. Г. | 1968 | высшее (филолог) | 3 года | госслужащий, ревизор, проверки АЗС |

Задание

1. Оцените необходимость использования работы эксперта.
2. Определите вероятную кандидатуру эксперта из имеющихся в наличии.
3. Укажите положения стандартов аудита, на основании которых привлекается эксперт, и порядок оценки результатов его работы.

Задача 5

Выполните расчет уровня существенности по пяти показателям:

| Показатель бухгалтерской отчетности | Значение базового показателя на конец отчетного периода (тыс. руб.) | Критерии, % |
|---|---|-------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Балансовая прибыль (убыток) предприятия | -9 946 | 5 |
| Выручка (нетто) от продаж | 4 404 | 2 |
| Итог баланса | 327 341 | 2 |
| Собственный капитал | 109 446 | 10 |
| Общие затраты предприятия | 3 598 | 2 |

Задача 6

Два работника ОАО «Магнат» в течение нескольких лет занимались мошенничеством, которое оставалось незамеченным.

А. А. Иванов, начальник склада, обязан проверять по копии заказа на покупку, подготовленной отделом закупок, соответствие количества и качества поступившего сырья условиям договора поставки. Сговорившись с водителем автомашины, доставляющим материалы, он принимал на склад лишь часть заказанных материалов, при этом

после учета поставки грузов им делалась запись о поступлении материалов в количестве, предусмотренном договором поставки. Оставшиеся материалы впоследствии продавались, а доходы от продаж делились между начальником склада и водителем.

К. К. Семёнов, начальник отдела снабжения, предложил одному из постоянных поставщиков за сумму, уплачиваемую лично К. К. Семёнову, обеспечить постоянными заказами эту фирму, поскольку он, К. К. Семёнов, имел возможность единолично распоряжаться размещением заказов.

Задание

Составьте перечень действий аудитора, связанных с проверкой данной ситуации в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Задача 7

В процессе планирования аудиторской группой произведена оценка факторов риска средств контроля подлежащего аудиту предприятия.

Были выявлены не оцененные при предварительном изучении следующие факты деятельности аудируемого лица:

| Выявленные факты деятельности | Характеристика факта | Оценка риска средств контроля | |
|-------------------------------|--|-------------------------------|--------|
| | | высокий | низкий |
| 1. | На предприятии разработана и применяется схема документооборота | | |
| 2. | Выявлены не проведенные в учете документы за прошедшие отчетные периоды | | |
| 3. | Решения на предприятии принимаются без привлечения консультантов, юристов, аудиторов | | |
| 4. | Учет товарно-материальных ценностей осуществляют лица, фактически осуществляющие операции с данным имуществом | | |
| 5. | Первичные документы организации хранятся в незапираемых металлических шкафах, используемая бухгалтерская программа не имеет индивидуальных кодов доступа | | |

| Выявленные факты деятельности | Характеристика факта | Оценка риска средств контроля | |
|-------------------------------|--|-------------------------------|--------|
| | | высокий | низкий |
| 6. | Представлена учетная политика на 105 листах, в которой содержатся подробные описания правил учета хозяйственных операций | | |
| 7. | Штатным расписанием предприятия предусмотрена должность внутреннего аудитора | | |

Задание

Определить, к какому значению риска относятся выявленные факты деятельности организации.

Задача 8

Задание

Составьте письмо о проведении аудита согласно ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита». В письме отразите следующие наиболее существенные моменты:

- о цели аудиторской проверки состояния учета и отчетности;
- об ответственности руководства предприятия за достоверность финансовой информации и отчетности;
- о законодательных актах и нормативных документах, используемых аудитором;
- о форме отчетности аудитора по результатам проведенной работы;
- о возможных не обнаруженных при аудите отдельных ошибках в записях, регистрах и отчетности;
- предложения об использовании услуг независимых экспертов.

Задача 9

Задание

Составьте план аудиторской проверки, предусмотрев в нем затраты времени на отдельные виды работ, исполнителей, сущность выполняемых процедур.

Согласно предварительной экспертизе внутреннего контроля на проверяемом предприятии установлено, что на аудит потребуется 12 дней (без учета времени на подготовку аудиторского отчета,

заклучения). Аудитор сделал вывод о том, что особое внимание необходимо будет обратить на изучение учредительных документов, проверку правильности составления и раскрытия информации в отчетности, исследование правильности отнесения затрат на себестоимость продукции, порядок формирования и использования прибыли. Кроме того, знакомство с состоянием системы учета показало целесообразность проверки порядка ведения кассовых и расчетных операций, движения материальных ценностей, начисления и выплаты заработной платы, изучения порядка начисления и уплаты налогов, сборов, отчислений и обязательных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды; исследования расчетов с дебиторами и кредиторами.

Аудитор посчитал, что для качественно аудиторской проверки потребуется помощник-ассистент для аудитора, эксперт-юрист для изучения состояния дебиторской задолженности и заключенных договоров, эксперт-программист для определения качества действующих программных продуктов и обоснованности выбора видов компьютеров для автоматизации бухгалтерского учета. Следует также учесть необходимое время для составления аудиторского отчета и заключения.

Задача 10

Задание

Необходимо сделать расчет аудиторского риска.

| Вид риска | Значение, % |
|-----------------------|-------------|
| Неотъемлемый риск | 100 |
| Риск средств контроля | 40 |
| Риск необнаружения | 15 |

Определите величину совокупного аудиторского риска.

Определите, каким должен быть риск необнаружения для того, чтобы обеспечить приемлемое значение аудиторского риска (5%). Приведите методику расчета.

Ответы к задачам 1-7, 10.

Задача 1

1-1; 2-4; 3-5; 4-2; 5-3.

Задача 2

1-2; 2—1; 3-4; 4-7; 5-5; 6-6; 7-3.

Задача 3

Аудиторское заключение с частью, привлекающей внимание.

Положительное аудиторское заключение с оговоркой или аудиторское заключение, содержащее отказ в выражении мнения.

Положительное аудиторское заключение с оговоркой или отрицательное аудиторское заключение.

Задача 4

1. Участие необходимо, т. к. потребуются проведение экспертизы бензина и заключение эксперта, обладающего профессиональной компетентностью и опытом.
2. И. Ф. Сафонов — госслужащий, ведущий специалист, контролер-ревизор, проверки АЗС. Единственный недостаток — среднее техническое образование — не столь существенен как недостаток других кандидатов.
3. ФПСАД № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта».

Задача 5

Перед началом расчета аудитор сразу должен обратить внимание на то, что показатель прибыли отрицателен. В данном случае целесообразно детально рассмотреть данный показатель, принимая во внимание в первую очередь его качественное, а не количественное значение для результатов аудита. Расчет следует выполнить по четырем показателям, в результате округленное значение уровня существенности составит 4,2 млн руб.

Задача 6

В соответствии с п. 5 ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» А. А. Иванов совершал недобросовестные действия, связанные с присвоением активов.

Согласно п. 58 ФПСАД № 13 аудитор при обнаружении недобросовестных действий должен своевременно сообщить об этих фактах

руководству аудируемого лица соответствующего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника аудируемого лица.

Ответственность за выявленные недобросовестные действия возлагается на руководство ОАО «Магнат». Аудит не дает гарантии выявления всех недобросовестных действий, имевших место в ОАО «Магнат» в течение отчетного года.

Аудитор должен провести выборочно тесты, которые позволят ему оценить влияние выявленных недобросовестных действий на финансовую отчетность. В частности:

- проверить заявки на покупку с целью выявления их санкционированности;
- сравнить заявки с заказами на покупку;
- сравнить заказы на покупку с регистром учета расчетов с поставщиками и прейскурантами;
- проверить соответствие номеров заказов на покупку с документами склада;
- сравнить расписки о получении товара с заказами на покупку, счетами поставщиков и записями в регистрах учета материальных запасов;
- проверить номера счетов на покупку;
- после завершения всех проверок определить, были ли все счета, предъявленные к оплате, санкционированы.

Оценка выявленных недобросовестных действий может привести либо к мнению с оговоркой, либо к привлечению внимания к ситуации, сложившейся в ОАО «Магнат».

Задача 7

1 — низкий; 2 — высокий; 3 — высокий; 4 — высокий; 5 — высокий; 6 — низкий; 7 — низкий.

Задача 10

Аудиторский риск составит 6%.

Риск необнаружения должен быть не более 12,5%.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ КОНТРОЛЯ

Тесты для самоконтроля

1. *Заключение по результатам обзорной проверки выражается в форме:*

- а) позитивной разумной уверенности;
- б) абсолютной неуверенности;
- в) негативной уверенности.

2. *Количество территориально обособленных подразделений аудируемого лица и их пространственная удаленность друг от друга оцениваются на этапе:*

- а) составления общего плана аудита;
- б) подготовки программы аудита;
- в) оценки аудиторских доказательств, выявленных в ходе проверки и подготовки аудиторского заключения.

3. *Является ли обязанностью аудитора оценка событий в деятельности аудируемого лица, происходящих после даты подписания аудиторского заключения:*

- а) да;
- б) нет.

4. *Ответственность за представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет:*

- а) учредители (участники, акционеры) аудируемого лица;
- б) руководство аудируемого лица;
- в) главный бухгалтер и (или) лицо, осуществляющее ведение бухгалтерского учета аудируемого лица.

5. *По результатам проведения аудиторской проверки аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении это выражается в форме:*

- а) позитивной разумной уверенности;
- б) разумной позитивной неуверенности;
- в) негативной неуверенности.

6. Имеются ли в аудиторском заключении сведения о работе, выполненной аудиторской организацией:

- а) такого указания не имеется;
- б) такое указание имеется.

7. Является ли сопутствующей аудиту услугой налоговое консультирование:

- а) нет, аудитор занимается исключительно вопросами организации и ведения бухгалтерского учета;
- б) да.

8. Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать союзы и объединения:

- а) для расширения сферы своей деятельности и оказания аудиторских услуг;
- б) расширения и координации своей деятельности, а также оказания аудиторских услуг;
- в) координации своей деятельности и защиты своих профессиональных интересов.

9. Под недобросовестными действиями понимаются:

- а) преднамеренные действия сотрудников аудируемого лица для извлечения незаконных выгод;
- б) преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц для извлечения незаконных выгод;
- в) преднамеренные действия руководства аудируемого лица для извлечения незаконных выгод.

10. Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности:

- а) может и должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованным пользователем как поручительство аудитора в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным;
- б) не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованным пользователем как поручительство аудитора в том,

что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным.

11. Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур:

- а) должна отличаться;
- б) не может отличаться;
- в) может отличаться.

12. Рабочую документацию аудита рекомендуется хранить:

- а) у экономического субъекта вплоть до следующей аудиторской проверки;
- б) в папках (файлах) в аудиторской организации не менее пяти лет;
- в) место и срок хранения определяет аудиторская организация по согласованию с аудируемым субъектом.

13. Обязательный аудит организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж, может осуществляться:

- а) только аудитором-индивидуальным предпринимателем;
- б) аудитором-индивидуальным предпринимателем или аудиторской организацией, имеющей специальную лицензию;
- в) только аудиторской организацией.

14. Ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- а) солидарная ответственность аудитора и аудируемого лица;
- б) аудируемое лицо;
- в) аудиторская фирма.

15. В аудиторском заключении аудиторская организация выразила сомнение в возможности аудируемого субъекта продолжать свою деятельность, хотя об этом аудиторов не просили. Возникла конфликтная ситуация, т. к. отчетность была достоверной. Оцените ситуацию.

- а) аудиторская организация не вправе делать такие суждения, это не относится к предмету аудита;

б) главное в аудиторском заключении — подтверждение достоверности отчетности, остальное не имеет значения;

в) аудиторская организация поступила правильно.

16. «Неотъемлемый риск» означает:

а) риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

б) подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

17. Влияет ли на форму и содержание рабочих документов аудита такой фактор, как характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица:

а) да, только в случае проведения обязательного аудита;

б) да;

в) нет.

18. Услуги, совместимые с проведением у аудируемого субъекта обязательной аудиторской проверки во всех случаях, оказывают:

а) по ведению бухгалтерского учета;

б) восстановлению бухгалтерского учета;

в) постановке бухгалтерского учета.

19. Кодекс этики аудиторов России:

а) носит рекомендательный характер;

б) содержит обязательные правила поведения аудиторов при оказании услуг.

20. Рабочая документация по обязательному ежегодному или инициативному аудиту:

а) передается экономическому субъекту вместе с аудиторским заключением;

б) хранится в аудиторской организации и передается экономическому субъекту или налоговым и иным государственным органам по их требованию;

в) является собственностью аудиторской организации.

21. Целью аудита является:

- а) проверка и подтверждение правильности отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- б) предотвращение налоговых и финансовых нарушений;
- в) выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

22. В странах-членах Международной федерации бухгалтеров превалируют стандарты аудита:

- а) национальные;
- б) стандарты, разработанные для стран Европейского союза;
- в) международные.

23. При проведении аудита муниципальных унитарных предприятий финансовые показатели, установленные законодательством РФ для целей обязательного аудита:

- а) могут быть понижены законами субъектов РФ;
- б) не могут пересматриваться законами субъектов РФ;
- в) могут быть повышены законами субъектов РФ.

24. Термин «объем аудита» относится:

- а) к объему отобранных совокупностей для тестирования средств контроля;
- б) аудиторским процедурам.

25. Аудитор подготавливает письмо о согласии на проведение аудита и передает его руководству проверяемой организации:

- а) по окончании проверки;
- б) в середине проверки;
- в) в начале проверки.

26. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности в РФ определены:

- а) Порядком осуществления аудиторской деятельности в РФ, утвержденным Минфином РФ;
- б) Временными правилами аудиторской деятельности в РФ, утвержденными Указом Президента РФ;
- в) Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

27. Лицензирование аудиторской деятельности отменяется:

- а) с 1 января 2010 г.;
- б) 1 января 2011 г.;
- в) 1 января 2009 г.

28. Общая ошибка:

- а) ошибка, выходящая за пределы уровня существенности;
- б) максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой;
- в) степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля) и (или) суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

29. Какое из аудиторских заключений утверждает, что отчетность не является достоверной:

- а) мнение с оговоркой;
- б) безоговорочно положительное;
- в) отрицательное.

30. Какие организационно-правовые формы могут иметь аудиторские фирмы:

- а) любые, кроме ОАО, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- б) любые, кроме ООО;
- в) любые.

31. Какой формы оплаты труда аудиторских услуг не существует:

- а) сдельная;
- б) премиальная;
- в) аккордная.

32. Система внутреннего контроля экономического субъекта включает:

- а) контрольную среду; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационную систему; контрольные действия; мониторинг средств контроля;
- б) контрольную среду, отдельные средства контроля;
- в) распределение ответственности и полномочий, кадровую политику.

33. В ходе аудита выяснилось, что ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:

- а) мнение с оговоркой;
- б) отрицательное мнение;
- в) отказ в выражении мнения.

34. Должны ли быть отражены в отчете аудиторов исправленные в ходе аудиторской проверки ошибки и нарушения:

- а) нет;
- б) да.

35. Необходимо ли готовить письмо-обязательство о согласии на проведение аудита при проведении обязательного аудита:

- а) это правило (стандарт) носит рекомендательный характер, поэтому не обязательно;
- б) по усмотрению аудиторской организации;
- в) необходимо, т. к. по результатам аудита будет выдаваться аудиторское заключение, это требование российских аудиторских правил (стандартов).

36. Правильно ли, что аудиторская организация при проведении обязательного аудита экономического субъекта в качестве эксперта пригласила аудитора из другой аудиторской организации:

- а) правильно, если он будет работать самостоятельно и даст заключение по тем вопросам состояния бухгалтерского учета, о которых его просят;
- б) конечно, это право аудиторской организации, зафиксированное в нормативных актах по аудиторской деятельности в РФ;
- в) нет, экспертом может быть признан не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

37. Обязательный аудит осуществляется в случае:

- а) доля государства в уставном капитале экономического субъекта составляет не менее 25%;
- б) объем выручки экономического субъекта за один год превышает 50 млн руб.;

в) доля государства в уставном капитале экономического субъекта составляет не менее 20%;

г) в уставном капитале экономического субъекта есть доля участия иностранной компании.

38. Должен ли аудитор продолжать сбор сведений о деятельности аудируемого лица после заключения договора оказания аудиторских услуг, согласно МСА и ФПСАД:

а) да, следует расширить объем и степень детализации информации;

б) по усмотрению аудитора, так как правилом (стандартом) этот вопрос не регулируется;

в) в этом нет необходимости, так как договор уже заключен.

39. Аудиторская деятельность:

а) проверка финансовой отчетности и выдача положительного аудиторского заключения;

б) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг;

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

40. Понимание деятельности аудируемого лица является основой:

а) для оценки аудиторских доказательств;

б) подготовки информации руководству аудируемого лица;

в) планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

41. Могут ли аудиторские организации отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации:

а) нет;

б) это неправомерно;

в) да.

42. Какое качество не определено как этический принцип аудита:

- а) профессиональное поведение;
- б) независимость;
- в) честность;
- г) профессиональная компетентность и добросовестность;
- д) профессиональный скептицизм.

43. Когда аудитор предоставляет отчет о выполненных согласованных процедурах, выражает ли он мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации:

- а) да;
- б) нет.

44. Каковы правовая форма и содержание договора на проведение обязательной аудиторской проверки:

- а) договор на выполнение научно-исследовательских работ;
- б) договор подряда;
- в) договор возмездного оказания услуг.

45. Должен ли основной аудитор получить от другого письменное заявление, подтверждающее соблюдение требования независимости другого аудитора в отношении аудируемого лица и в отношении подразделения, проверяемого другим аудитором:

- а) нет;
- б) да, если это требование внутреннего стандарта основного аудитора;
- в) да, это требование федерального стандарта аудита.

46. Планирование аудита включает в себя:

- а) разработку общей стратегии и подхода к срокам и объему аудиторских процедур;
- б) проведение переговоров с заказчиком;
- в) разработку графиков проверки.

47. Аудиторское заключение не включает в себя:

- а) часть, описывающую объем аудита;
- б) адресата;
- в) сведения об аудируемом лице;

- г) сведения об аудиторе;
- д) подпись аудируемого лица.

48. Полный перечень услуг, сопутствующих аудиту, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

- а) обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации;
- б) обзорные проверки и согласованные процедуры;
- в) обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации, компиляция нефинансовой информации.

49. Отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры обсуждать с работниками, членами совета директоров и ревизионной комиссии аудируемого лица аудитор:

- а) вправе;
- б) обязан;
- в) не вправе.

50. Какие из перечисленных ниже сведений аудиторская организация обязана указывать в аудиторском заключении, в разделе «Сведения об аудиторе»:

- а) место нахождения;
- б) количество аттестованных аудиторов в штате;
- в) банковские реквизиты.

51. Система бухгалтерского учета:

- а) совокупность организационных мер, методик и процедур для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) информации;
- б) упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

52. Аудиторы и аудиторские фирмы передавать полученные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности:

- а) вправе;
- б) не вправе.

53. Аудиторские фирмы не имеют права привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке:

- а) специалистов-экспертов из других аудиторских фирм;
- б) аудиторов, работающих самостоятельно;
- в) аудиторов, являющихся учредителями проверяемого экономического субъекта.

54. Аудитор должен составлять рабочие документы в форме:

- а) установленной в альбомах унифицированных форм первичных документов;
- б) достаточно полной и подробной, необходимой для обеспечения общего понимания аудита;
- в) приложенной к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

55. После 01.01.2010 г. квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован:

- а) не может быть аннулирован;
- б) по решению уполномоченного федерального органа;
- в) по решению саморегулируемой организации аудиторов.

56. Какие действия аудиторов должны позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации:

- а) проведение аудита и обзорных проверок;
- б) проведение согласованных процедур и компиляции финансовой информации;
- в) проведение аудита, обзорных проверок, согласованных процедур и компиляции финансовой информации.

57. Аудитор пришел к заключению, что из-за низкого состояния бухгалтерского учета невозможно проводить аудиторскую проверку. Он должен:

- а) дать положительное заключение (если это возможно) только на часть проверенных вопросов;
- б) предложить свои услуги по восстановлению бухгалтерского учета и затем выдать аудиторское заключение;
- в) рекомендовать восстановить бухгалтерский учет.

58. Уверенность, которую призван обеспечить аудит, в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, должна быть:

- а) максимально возможной;
- б) полной;
- в) разумной.

59. Если пропуск или искажение информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности, такая информация считается:

- а) значимой;
- б) важной;
- в) существенной.

60. Понятие разумной уверенности применяется:

- а) ко всему процессу аудита;
- б) не применяется в аудите;
- в) к отдельным аспектам аудита.

61. Каким из перечисленных ниже этических принципов деятельности аудитор должен непременно руководствоваться:

- а) публичность отчетности;
- б) конфиденциальность;
- в) отсутствие недоимки по налоговым платежам.

62. Должен ли пользователь отчетности принимать мнение аудитора как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем:

- а) да;
- б) да только в случае проведения обязательного аудита;
- в) нет.

63. Обязательному аудиту подлежат:

- а) страховые компании;
- б) организации, занимающиеся экспортно-импортными операциями;
- в) закрытые акционерные общества.

64. По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен сформулировать в аудиторском заключении:

- а) отказ в выражении мнения;
- б) отрицательное мнение;
- в) мнение с оговоркой.

65. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор:

- а) не должен принимать во внимание устные заявления руководства аудируемого лица;
- б) при планировании аудита должен исходить из предположения о том, что руководство аудируемого лица не является честным;
- в) должен критически оценивать весомость полученных доказательств и внимательно изучать аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам и заявлениям.

66. Являются ли для аудитора устные и письменные разъяснения руководства аудируемой организации заменой необходимости получить надлежащие аудиторские доказательства для подготовки выводов, на которых базируется аудиторское мнение:

- а) да;
- б) нет.

67. Целью выборки является:

- а) отбор специфических элементов на основании профессионального суждения аудитора;
- б) получение выводов по всей генеральной совокупности.

68. Федеральные стандарты аудиторской деятельности являются обязательными:

- а) только для аудируемых лиц;
- б) только для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- в) для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

69. Всегда ли основной аудитор и другой аудитор в соответствии с ФПСАД № 28 являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг:

- а) никогда;
- б) да, всегда;
- в) не всегда.

70. Если аудитор высказал в заключении безоговорочно положительное мнение, означает ли это, что в непрерывности деятельности предприятия нет сомнений:

- а) нет, не означает;
- б) да, означает;
- в) вопрос решается аудитором.

71. Аудиторская проверка планировалась до конца отчетного периода, и аудитор мог только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Фактические результаты деятельности и финансовое положение оказались в значительной степени отличными от прогнозируемых. В этих условиях оценка существенности и аудиторского риска:

- а) не может быть изменена аудитором;
- б) может быть изменена аудитором;
- в) может только по согласованию с аудируемым лицом.

72. Аудиторская организация отказалась от выдачи положительного аудиторского заключения. Оцените ситуацию:

- а) аудиторская организация не должна создавать препятствия нормальной работе проверяемого предприятия;
- б) руководители и иные должностные лица проверяемой организации обязаны оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения в учете и отчетности.

73. Основаниями для аннулирования квалификационного аттестата аудитора являются:

- а) установлен факт, что в течение одного года аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;
- б) систематическое нарушение аудиторами при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации.

Федерации или Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

74. Аудиторское заключение не должно содержать сведения об аудируемом лице:

- а) номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- б) сведения об учредителях;
- в) место нахождения;
- г) наименование.

75. Если финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором, то:

а) основной и другой аудиторы несут четко разделенную ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

б) основной и другой аудиторы несут солидарную ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

в) основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

76. Рабочие документы аудита:

а) должны быть составлены по установленной форме и обязательно содержать необходимые реквизиты и подписи лиц, составивших документ;

б) могут быть составлены в произвольной форме, при условии обязательного содержания необходимых реквизитов и подписей лиц, составивших документ;

в) могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

77. Является ли аудиторское заключение коммерческой тайной:

- а) не является;
- б) является;
- в) не является только итоговая часть.

78. Должен ли аудитор сообщить руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях:

- а) да, только в том случае, если недобросовестные действия оказали существенное влияние на финансовую отчетность;
- б) да, независимо от наличия и существования их влияния на финансовую отчетность;
- в) нет, не должен, т. к. ответственность за выявление и возникновение недобросовестных действий несет руководство аудируемого лица.

79. Экономический субъект отказался от предложения аудиторской фирмы, проводящей у него аудит, пригласить эксперта-оценщика для выполнения экспертизы, необходимой аудиторам. Отказ был оформлен письменно. Действия аудитора:

- а) в случае отказа экономического субъекта от использования работы эксперта аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного;
- б) экономический субъект абсолютно прав: это проблемы аудиторов, они обязаны работать независимо и самостоятельно;
- в) аудиторы правы лишь в том случае, если специалист-оценщик не проводил ранее такую работу у данного экономического субъекта.

80. Аудиторская выборка — это:

- а) полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы;
- б) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций.

Ключи к тестам для самоконтроля

| Основы аудита и аудиторской деятельности | | | | | | | |
|--|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| номер вопроса | номер ответа | номер вопроса | номер ответа | номер вопроса | номер ответа | номер вопроса | номер ответа |
| 1 | в | 21 | в | 41 | в | 61 | б |
| 2 | а | 22 | а | 42 | д | 62 | в |
| 3 | б | 23 | а | 43 | б | 63 | а |
| 4 | б | 24 | б | 44 | в | 64 | в |
| 5 | а | 25 | в | 45 | в | 65 | в |
| 6 | б | 26 | в | 46 | а | 66 | б |
| 7 | б | 27 | а | 47 | д | 67 | б |
| 8 | в | 28 | в | 48 | а | 68 | в |
| 9 | б | 29 | в | 49 | а | 69 | в |
| 10 | б | 30 | а | 50 | а | 70 | а |
| 11 | в | 31 | б | 51 | б | 71 | б |
| 12 | б | 32 | в | 52 | б | 72 | б |
| 13 | в | 33 | в | 53 | в | 73 | б |
| 14 | б | 34 | б | 54 | б | 74 | в |
| 15 | в | 35 | б | 55 | в | 75 | в |
| 16 | б | 36 | в | 56 | а | 76 | в |
| 17 | б | 37 | б | 57 | в | 77 | а |
| 18 | в | 38 | а | 58 | в | 78 | б |
| 19 | б | 39 | б | 59 | в | 79 | а |
| 20 | в | 40 | в | 60 | а | 80 | б |

Темы контрольных работ

1. История возникновения и развития аудита (по выбору: Россия, Великобритания, США, Германия, Франция, Япония, Швеция и др.).
2. Сущность аудита, его цель и задачи. Место аудита в системе финансового контроля.
3. Этические принципы аудита. Кодекс этики аудиторов России.
4. Принципы независимости и конфиденциальности: понятие, значение, ответственность за нарушение принципов независимости и конфиденциальности.
5. Виды аудита, особенности организации внешнего и внутреннего аудита. Обязательный аудит.
6. Сопутствующие аудиту услуги: виды и классификации.
7. Сопутствующие услуги, регулируемые федеральными стандартами аудиторской деятельности.
8. Субъекты аудита.
9. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Роль и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность.
10. Саморегулируемая организация аудиторов (СРО): функции, права и обязанности. Государственный контроль за деятельностью СРО.
11. Аудитор. Аудиторская организация. Рынок аудиторских услуг.
12. Права, обязанности и ответственность аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) и аудируемых лиц при осуществлении аудиторской проверки.
13. Подготовка и аттестация аудиторов. Квалификационный аттестат аудитора. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора.
14. Аудиторские стандарты. Виды и классификации.
15. Федеральные стандарты аудиторской деятельности.
16. Международные стандарты аудита (МСА) и их взаимосвязь с федеральными стандартами аудиторской деятельности.
17. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и внутренние стандарты аудиторской организации (индивидуального аудитора).

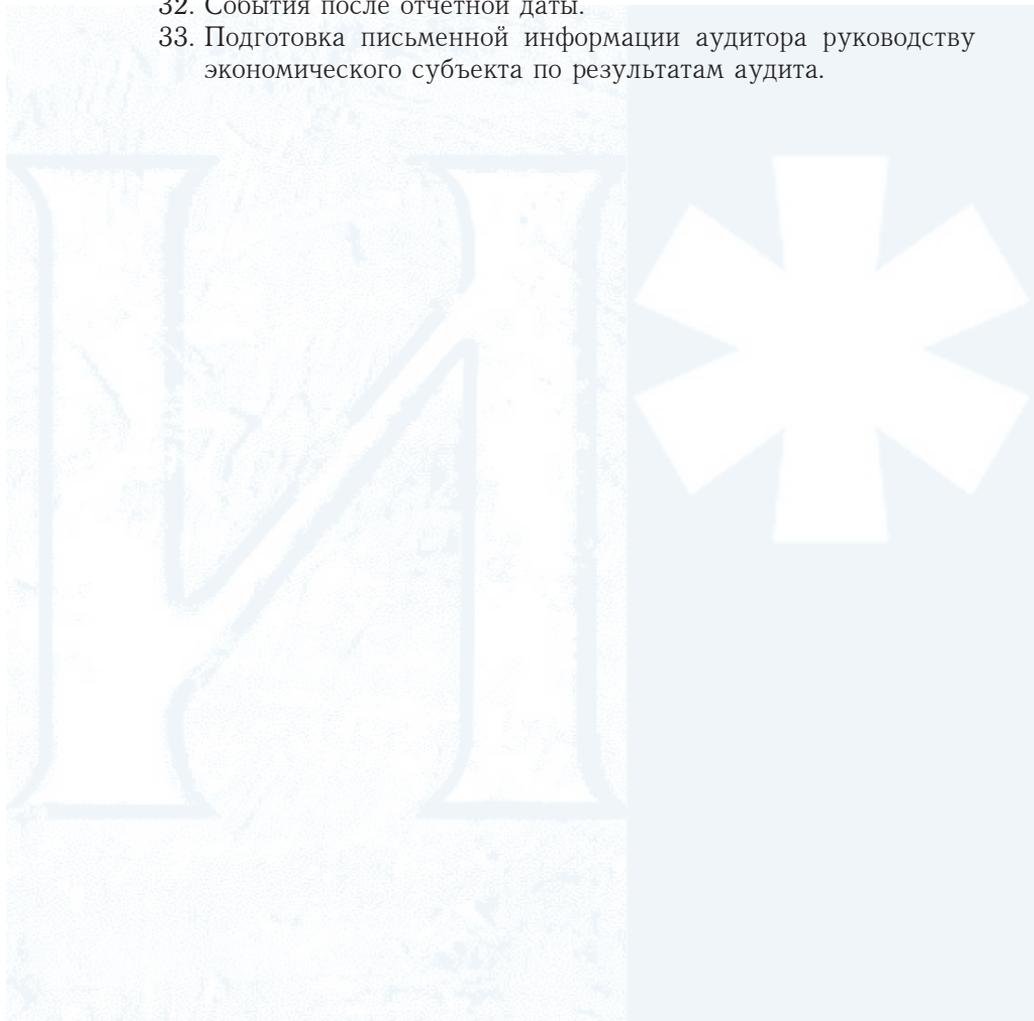
18. Контроль качества аудиторской деятельности.
19. Отбор клиентов аудиторскими организациями.
20. Выбор аудиторских организаций экономическими субъектами.
21. Согласование условий проведения аудита.
22. Оценка стоимости аудиторских услуг.
23. Понимание деятельности экономического субъекта.
24. Планирование аудита. Разработка стратегии и плана аудита.
25. Существенность в аудите. Методы определения уровня существенности. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска.
26. Аудиторский риск и его компоненты. Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.
27. Выборочные методы в аудите и аудиторская выборка. Оценка результатов аудиторской выборки. Репрезентативность выборки.
28. Аудиторские доказательства: виды, источники. Оценка доказательств.
29. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.
30. Методы аудиторской проверки: инспектирование, наблюдение и др.
31. Аудиторские процедуры: оценка риска, тесты средств контроля и процедуры по существу.
32. Аналитические процедуры.
33. Документирование аудита.
34. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.
35. Использование аудитором результатов работы третьих лиц (эксперта, внутреннего, другого аудитора).
36. Особенности аудита операций со связанными сторонами.
37. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников.
38. Особенности первой проверки аудируемого лица.
39. Сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
40. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита.
41. Аудит оценочных значений.
42. Учет особенностей аудируемого лица, бухгалтерскую (финансовую) отчетность которого подготавливает специализированная организация.

43. Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие по причине ошибок и недобросовестных действий.
44. Оценка способности аудируемого лица продолжать свою деятельность (допущение непрерывности деятельности).
45. События после отчетной даты.
46. Оценка результатов аудиторской проверки и обобщение полученной информации.
47. Сообщение информации, полученной по результатам проведения аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.
48. Состав и содержание аудиторского заключения.
49. Формы мнения аудитора, представляемые в аудиторском заключении.
50. Модифицированное аудиторское заключение. Заведомо ложное аудиторское заключение.

Вопросы для подготовки к зачету (экзамену)

1. Возникновение и развитие аудита как профессиональной области деятельности.
2. Отличие аудита от других форм экономического контроля.
3. Понятие, цели и задачи аудита.
4. Виды аудита.
5. Сопутствующие аудиту услуги.
6. Профессиональная этика аудитора.
7. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности.
8. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность в России.
9. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России.
10. Саморегулируемые организации аудиторов: роль и функции в регулировании аудиторской деятельности.
11. Основные принципы аудиторской деятельности.
12. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.
13. Права и обязанности аудируемых лиц при осуществлении аудита.
14. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций.
15. Понятие, значение и виды аудиторских стандартов.
16. Контроль качества аудита.
17. Выбор аудиторской организации экономическим субъектом при проведении аудита.
18. Выбор экономического субъекта аудиторской организацией.
19. Письмо о проведении аудита.
20. Оценка стоимости аудиторских услуг.
21. Договор на оказание аудиторских услуг.
22. Планирование аудита.
23. Существенность и аудиторский риск.
24. Использование работы эксперта.
25. Выборочные методы в аудите.
26. Аудиторские доказательства.
27. Документация аудитора.
28. Аудиторские процедуры.

29. Аналитические процедуры и их применение в проведении аудиторских проверок.
30. Состав и содержание аудиторского заключения.
31. Виды аудиторских заключений.
32. События после отчетной даты.
33. Подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита.



ГЛОССАРИЙ

А

Аналитические процедуры (Analytical procedures) — анализ взаимосвязей:

- а) между элементами финансовых данных либо между элементами финансовых и нефинансовых данных, которые относятся к одному и тому же периоду;
- б) между сопоставимой финансовой информацией, которая относится к разным периодам, с целью выявления соответствий и предсказанных моделей либо значительных колебаний и неожиданных взаимосвязей, а также с целью подведения итогов их изучения.

Аномальная ошибка (Anomalous error) подразумевает ошибку, являющуюся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно за исключением специфических определенных ситуаций и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Аспекты, относящиеся к окружающей среде (Environmental matters), можно определить как:

- а) инициативы, направленные на предотвращение, уменьшение или исправление нанесенного окружающей среде ущерба, или сохранение восстанавливаемых и невозстанавливаемых природных ресурсов (выполнение подобных инициатив требуется законами или нормативными актами либо контрактом, а также они могут быть добровольными);
- б) последствия нарушения законов и нормативных актов об окружающей среде;
- в) последствия ущерба, нанесенного окружающей среде, для людей и природных ресурсов;
- г) последствия вмененной ответственности, установленной законодательством (например, ответственность, которая вменяется данному лицу за ущерб, нанесенный предыдущими владельцами).

Ассистенты аудитора (Assistants) — сотрудники, привлекаемые для выполнения отдельных аудиторских проверок и не являющиеся аудиторами.

Аттестация (Certification) — в аудите — проверка квалификации физических лиц, изъявивших желание заниматься аудиторской деятельностью, с выдачей кандидатам, успешно сдавшим необходимые квалификационные экзамены (прошедшим квалификационные испытания), документа — квалификационного аттестата аудитора установленного образца.

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

Аудитор (Auditor) — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Аудиторская выборка (Audit sampling) — выборка — включает в себя применение аудиторских процедур менее чем к 100% статей в пределах сальдо счета или класса операций таким образом, чтобы все элементы выборки имели возможность быть выбранными. Это дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства относительно некоторых характеристик статей учета, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании выводов, касающихся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. В аудиторской выборке можно применять либо статистический, либо нестатистический подход.

Аудиторская организация, аудиторы (Audit firm, auditors) — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Аудиторские доказательства (Audit evidence) — информация, которую получают аудиторы при формулировании выводов, на которых основывается их отчет (заключение). К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников.

Аудиторский отчет (заключение) для специальных целей (Special purpose auditor's report) — отчет (заключение), выпущенный в связи с независимым аудитом финансовой информации иной, нежели в случае аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности, в частности:

- а) финансовой отчетности, составленной в соответствии с общими основами бухгалтерского учета иными, нежели Международные стандарты финансовой отчетности или национальные стандарты;
- б) определенных счетов, элементов счетов или статей в финансовой отчетности;
- в) соответствия условиям договоров;
- г) обобщенной финансовой отчетности.

Аудиторский риск (Audit risk) — риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения о финансовой отчетности. Включает три составные части: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Аудиторское мнение (Audit opinion) — (см. «Мнение»).

В

Внешнее подтверждение (External confirmation) — процесс получения и оценки аудиторского доказательства напрямую от третьего лица в ответ на запрос по поводу информации, касающейся определенной статьи учета, оказывающей влияние на предпосылки, сделанные руководством клиента в отношении финансовой отчетности.

Внешний аудитор (External auditor) — при необходимости термины «внешний аудитор» и «внешний аудит» используются с целью разграничения между внешним и внутренним аудитором, а также между деятельностью, осуществляемой в процессе внешнего аудита, и мероприятиями по внутреннему аудиту.

Внутренний аудит (Internal audit) — деятельность по оценке или мониторингу, осуществляемая руководством и директорами как услуга, предназначенная для субъекта, с целью проверки его систем бухгалтерского учета и контроля. Среди прочих в функции внутреннего аудита входят изучение, оценка и сообщение руководству и директорам об адекватности и эффективности компонентов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Внутренняя неопределенность (Inherent uncertainty) — неопределенная ситуация, разрешение которой зависит от неопределенных будущих событий, находящихся вне контроля директоров отчитывающегося субъекта на дату утверждения финансовой отчетности.

Выборка (Sampling) — см. «Аудиторская выборка».

Г

Генеральная совокупность (Population) — полный набор данных, из которых аудитор набирает отобранную совокупность и в отношении которой хочет сделать выводы. Подразделяется на страты или подсовокупности, где каждая страта проверяется отдельно. Выражение «генеральная совокупность» включает в себя понятие «страта».

Главные аудиторы (Principal auditors) — аудиторы, отвечающие за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые аудируются другими аудиторами.

Годовой отчет (Annual report) — документ, который субъект обычно составляет ежегодно и который включает его финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением).

Государственные коммерческие предприятия (Government business enterprises) — предприятие, функционирующее в государственном секторе, как правило, для решения целей, представляющих политический или социальный интерес. Обычно такое предприятие должно функционировать на коммерческой основе, т. е. с получением прибыли или на основе окупаемости, посредством покрытия значительной части операционных расходов за счет пользователей.

Государственный сектор (Public sector) — термин применяется по отношению к правительственным органам на национальном, региональном уровне (например, республика, область, район), а также структурам власти на местном уровне (например, город, поселок) и связанным с ними государственными экономическим субъектам (например, агентства, советы, комиссии и предприятия).

Д

Директора (Directors) — директора компании или прочих органов, партнеры, собственники, комитет по управлению компанией либо доверительные управляющие субъектов прочих организационно-правовых форм, а также лица, приравненные к вышеуказанным, которые отвечают за руководство делами субъекта и подготовку его финансовой отчетности.

Документация (Documentation) — документация — это материал (рабочие документы), подготавливаемый аудитором и для аудитора либо получаемый и сохраняемый аудитором в связи с выполнением аудита.

Допустимая ошибка (Tolerable error) — это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую готов принять аудитор и, тем не менее, сделать вывод о достижении цели аудита.

Допущение о непрерывности деятельности (Going concern assumption) — в соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий свой бизнес на протяжении обозримого будущего без намерения или необходимости ликвидироваться, прекратить продажи или искать защиты от кредиторов, следуя законам или нормативным актам. Соответственно активы и обязательства фиксируются на основе того, что субъект окажется способен реализовать свои активы или погасить обязательства в условиях нормального хода своего бизнеса.

Достаточность (Sufficiency) — это количественная мера аудиторских доказательств.

Другие аудиторы (Other auditors) — аудиторы, не являющиеся главными и несущие ответственность за подготовку отчета (заклучения) по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятие «другие аудиторы» включает аффилированные фирмы под тем же или под иным названием; фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с главным. В новой редакции МСА 600 используется аналогичный термин «аудитор компонента».

3

Задание о согласованных процедурах (Agreed upon procedures engagement) — в рамках задания по выполнению согласованных процедур аудитор нанимают для проведения таких процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом и любыми соответствующими третьими сторонами, а также подготовить отчет об отмеченных фактах. Получатели этого отчета должны сформировать

ровать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении указанных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Задание об обзорной проверке (Review engagement) — это сопутствующая аудиту услуга, целью которой является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что финансовая отчетность не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

Задание по компиляции (Compilation engagement). В задании по компиляции профессионального бухгалтера нанимают для использования экспертных знаний по бухгалтерскому учету в противоположность экспертным знаниям по аудиту с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

Заявления руководства (Management representations) — заявления, сделанные руководством аудитору в ходе аудита как по собственной инициативе, так и в ответ на конкретные запросы.

Запрос (Enquiry, Inquiry) — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта.

Знание бизнеса клиента (Knowledge of the business) — общее знание экономики и той отрасли промышленности, в которой действует субъект, и более конкретное знание того, каким образом данный субъект осуществляет свою деятельность. От аудиторов не требуется такой же уровень знаний, каким обладают директора.

И

Инспектирование (Inspection) — изучение записей, документов или материальных активов.

Информация по сегментам (Segment information) — информация в финансовой отчетности, относящаяся к различным компонентам или отраслевым и географическим аспектам деятельности субъекта.

Искажение (Misstatement) — ошибочность финансовой информации, которая может возникнуть вследствие ошибок или недобросовестных действий (мошенничества).

К

Компонент (Component) — подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированное предприятие или другой субъект, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.

Контрольная среда (Control environment) — общее отношение, осведомленность и действия директоров и руководства в отношении системы внутреннего контроля, а также важности такой системы для субъекта. Включает в себя стиль руководства, корпоративную культуру и ценности, которые разделяют все сотрудники. Контрольная среда является своего рода фоном, на котором функционируют прочие различные средства контроля.

Контроль качества (Quality controls) — политика и процедуры, принятые аудиторской фирмой для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиты, выполненные фирмой, осуществлялись в соответствии с МСА.

М

Малый субъект (Small entity) — это субъект, в котором:

а) права собственности и руководства сконцентрированы в руках небольшого круга лиц (часто, одного лица);

б) обнаруживается один или несколько из перечисленных ниже факторов:

— небольшое число источников дохода;

— простые методы ведения учета;

— ограниченность систем внутреннего контроля наряду с возможностью обхода средств контроля со стороны руководства.

Как правило, малые субъекты демонстрируют характеристики (а) и одну или несколько характеристик из пункта (б).

Мнение (Opinion) — аудиторский отчет (заключение) содержит четко изложенное мнение по финансовой отчетности в целом. Безоговорочно-положительное аудиторское мнение выражается, когда аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответ-

ствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

Модифицированный аудиторский отчет (заключение (Modified auditor's report)) — аудиторский отчет, если в него включается(ются) абзац(ы), привлекающий(е) внимание к аспекту, или если мнение является иным, нежели безоговорочно положительное.

Мошенничество (Fraud) — термин относится к преднамеренному действию одного или нескольких лиц среди руководящего состава сотрудников или третьих сторон, которое приводит к ложному представлению финансовой отчетности. В российских стандартах заменено на понятие «недобросовестные действия».

Н

Наблюдение (Observation) — взгляд на процесс или процедуру, выполняемую другими лицами (см. «Присутствие»).

Надлежащий характер (Appropriateness) — это оценка качества аудиторского доказательства и его уместности в отношении конкретной предпосылки, а также надежности последней.

Начальные сальдо (Opening balances) — сальдо счетов, существующее на начало отчетного периода. Начальные сальдо определяются исходя из завершающих сальдо счетов предшествующего периода и отражают результаты хозяйственных операций предшествующих периодов, а также учетную политику, применявшуюся в предшествующем периоде.

Незаконное действие (Illegal act) — см. «Несоблюдение законов и нормативных актов».

Неопределенность (Uncertainty) — это ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

Неотъемлемый риск (Inherent risk) отражает подверженность сальдо счетов или классов операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Несоблюдение законов и нормативных актов (Non-compliance with law and regulations) — в данном руководстве применяется в отношении преднамеренных или непреднамеренных действий или бездействий в нарушение закона (общего права и законодательных актов) субъектом, подлежащим аудиту, если такие действия или бездействия противоречат законам или нормативным актам. К таким действиям относятся сделки, заключаемые самим субъектом или по его поручению, а также от имени директоров или сотрудников субъекта. Для целей данного руководства несоблюдение законов и нормативных актов не включает неправомерное поведение директоров или сотрудников субъекта (не относящееся к его хозяйственной деятельности). Сюда также не входят гражданские правонарушения, например, нарушение обязательств по договорам.

Решение о том, является ли то или иное действие несоблюдением закона и нормативного акта, относится к правовой области и обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Тем не менее, профессиональная подготовка, опыт, а также понимание субъекта и отрасли, к которой он относится, может позволить аудиторам опознавать действия, привлечшие их внимание, как возможное несоблюдение законов или нормативных актов. Решение относительно того, является ли конкретное действие несоблюдением законов или нормативных актов, обычно основано на консультации осведомленного эксперта, имеющего право заниматься юриспруденцией, но окончательное решение может вынести только суд.

Новые аудиторы (Incoming auditors) — аудиторы, проводящие аудит финансовой отчетности за текущий период и выдающие отчет (заключение) по ней, но не принимавшие участие в аудите финансовой отчетности за предшествующий период и выдаче по ней отчета (заклучения).

О

Обслуживающая организация (Service organisation) — клиент может использовать обслуживающую организацию, например, такую, которая выполняет операции и ведет связанный с ними учет или фиксирует операции и обрабатывает связанные с ними данные (например, организация, предоставляющая услуги по компьютерным информационным системам).

Общие основы бухгалтерского учета (Comprehensive basis of accounting) включают в себя достаточно обоснованный набор критериев, используемых в процессе подготовки финансовой отчетности и применяющихся ко всем существенным статьям.

Объем аудита (Scope of an audit) — термин относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах для достижения цели аудита.

Ограничение объема работ (Limitation on scope) аудитора иногда может быть обусловлено субъектом или вызвано прочими обстоятельствами. Данное ограничение может возникнуть также в том случае, если, по мнению аудитора, бухгалтерские записи субъекта недостаточны или аудитор не имеет возможности проводить аудиторскую процедуру, которую, по его мнению, было бы желательно осуществить.

Ожидаемая ошибка (Expected error) — ошибка, которую аудитор ожидает встретить в генеральной совокупности.

Ожидаемая финансовая информация (Prospective financial information) — это информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий со стороны субъекта. Ожидаемая финансовая информация может быть реализована в форме прогноза, предсказания или их сочетания.

Операция между связанными сторонами (Related party transaction) — передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон другой стороне, вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

Отрицательное мнение (Adverse opinion) — (см. «Модифицированное аудиторское заключение»).

Отчет о мероприятиях, направленных на сохранение окружающей среды (Environment performance report), — это отчет, отдельный от финансовой отчетности, в котором субъект предоставляет третьим сторонам качественную информацию об обязательствах, взятых на себя субъектом, в отношении окружающей среды, о политике и целях компании в этом направлении, его успехов в управлении отношениями между процессами бизнеса и риском окружающей среды, а также количественную информацию о результатах деятельности компании, направленной на охрану окружающей среды.

Оценочное значение (Accounting estimate) — приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения.

Ошибка (Error) — непреднамеренное ошибочное действие при подготовке финансовой отчетности. Примеры включают в себя:

а) арифметические ошибки или описки в учетных записях и данных бухгалтерского учета;

б) недосмотр или неправильное толкование фактов;

в) непреднамеренное неправильное применение учетной политики.

П

Партнер по аудиторскому заданию (Audit engagement partner) — лицо, несущее конечную ответственность за проведение аудита и за выражение мнения о финансовой отчетности.

Персонал (Personnel) включает всех партнеров и профессиональный состав, задействованных в аудиторской деятельности фирмы.

Письмо о задании (Engagement letter) — письмо (письмо-обязательство), в котором документально отражено согласие аудитора и клиента по условиям задания.

План аудита (Audit plan) — формулирование общей стратегии аудита с определением направления аудиторской проверки, описанием ее ожидаемого объема и способа проведения, а также изложением инструкций по разработке программы аудита.

Планирование (Planning) — разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему аудита.

Подсчет (Computation) — проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или осуществление самостоятельных подсчетов.

Подтверждение (Confirmation) — отклик на просьбу подтверждения информации, которая содержится в учетных записях.

Последующие события (Subsequent events) — значимые события (благоприятные или неблагоприятные), происходящие с мо-

мента окончания отчетного периода до представления финансовой отчетности участникам компании или приравненным к ним лицам, и факты, обнаруженные в тот же промежуток времени. «Значимые события» — это такие события, которые обеспечивают дополнительные доказательства условий, существующих на дату составления баланса; либо вызывающие обеспокоенность условия, которые не существовали на дату составления баланса, но могут быть настолько существенными, что их необходимо раскрыть, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение.

В таких условиях обнаружение фактов значимо, если при этом выявляются существенные искажения в финансовой отчетности.

Постоянные аудиторы (Continuing auditors) — аудиторы, которые провели аудит и подготовили аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предшествующий период, и продолжают выступать в качестве аудиторов в текущем периоде.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности (Financial statement assertions) — заявления директоров, которые воплощены в финансовой отчетности. Утверждая финансовую отчетность, директора тем самым делают заявления относительно содержащейся в них информации. Эти заявления или предпосылки можно описать в общих чертах целым рядом способов, один из которых приведен ниже:

- *существование (existence)*: актив или обязательство существуют на определенную дату;
- *права и обязанности (rights and obligations)*: актив или обязательство принадлежат субъекту на определенную дату;
- *возникновение (occurrence)*: хозяйственная операция или событие имели место в течение соответствующего отчетного периода и относятся к субъекту;
- *полнота (completeness)*: отсутствуют незафиксированные активы, обязательства, хозяйственные операции или события либо нераскрытые статьи учета;
- *стоимостная оценка (valuation)*: актив или обязательство отражены по надлежащей балансовой стоимости;

- *точное измерение (measurement)*: хозяйственная операция или событие отражаются в правильной сумме, а продажа или затрата относятся к правильному периоду времени;
- *представление и раскрытие (presentation and disclosure)*: статья раскрывается, классифицируется и описывается в соответствии с применимыми основными принципами финансовой отчетности (т. е. соответствующим законодательством и стандартами бухгалтерского учета).

Предсказание (Projection) — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе:

- а) гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые, возможно, но не обязательно, будут иметь место, например, в таких случаях, когда некоторые субъекты находятся на организационной стадии или собираются значительно изменить характер деятельности;
- б) сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущений.

Предшествующие аудиторы (Predecessor auditors) — аудиторы, которые ранее проводили аудит финансовой отчетности субъекта и подготавливали отчет (заключение) по ней, и которых сменили новые аудиторы.

Присутствие (Attendance) предполагает нахождение в течение всего или части процесса, выполняемого другими лицами. Например, присутствие при инвентаризации позволит аудитору проверить запасы, а также проследить выполнение управленческих процедур в отношении количественного подсчета, фиксирования такого подсчета, а также процедур контрольно-количественного подсчета.

Причастность аудитора (Auditor's association) — аудитор является причастным к финансовой информации, когда он прилагает к такой информации свой отчет (заключение) или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

Прогноз (Forecast) — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе допущений в отношении будущих событий, наступления которых ожидает руководство, и действий, которые руководство намеревается предпринять

к моменту подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

Программа аудита (Audit program) — набор инструкций для аудиторской рабочей группы, где определены аудиторские процедуры, которые аудиторы намерены принять для себя, и где могут упоминаться другие аспекты, такие, как цели аудита, временные рамки, объем выборки и основания для отбора той или иной области. Она также служит средством контроля и отражения надлежащего выполнения работы.

Промежуточная финансовая информация или отчетность (Interim financial information or statements) — финансовая информация (которая может быть составлена в меньшем объеме, чем полная финансовая отчетность, в соответствии с вышеприведенным определением), составленная на промежуточные даты (обычно за полугодие или за квартал) по отношению к финансовому периоду.

Протоколы регистрации операций (Transaction Logs) — отчеты, разработанные для создания документальных свидетельств для аудита для каждой операции, имевшей место в режиме онлайн. В таких отчетах обычно отражается информация об источниках операции (терминал, время и пользователь), а также все подробности операции.

Процедуры контроля (Control procedures) — политика и процедуры в дополнение к контрольной среде, которые установлены для достижения специфических целей субъекта.

Процедуры проверки по существу (Substantive procedures) — тесты с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности. Как правило, они бывают двух видов:

а) аналитические процедуры;

б) прочие процедуры проверки по существу, такие, как детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов, обзорная проверка протоколов заседаний директоров и запрос.

Р

Рабочие документы (Working papers) — материал, который аудитор подготавливает либо получает и сохраняет в связи с выполнением аудита. Они могут существовать в виде данных, хра-

нимых на бумаге, фото пленке, в электронной форме и на других носителях информации. Среди прочего, рабочие документы подтверждают в необходимом объеме заявление, содержащееся в аудиторском отчете (заключении) относительно соблюдения аудитором МСА или иного следования стандартам. Также это записи по планированию и проведению аудита, осуществлению надзора и обзорной проверке аудиторской работы, аудиторских доказательств, получаемых в результате аудиторской работы, которую аудиторы считают необходимой для выполнения и на которую они полагаются с целью подтверждения своего отчета (заключения).

Разумная уверенность (Reasonable assurance) — при подготовке отчета (заключения) по финансовой отчетности аудиторы обеспечивают разумный в данных условиях, но не могущий быть абсолютным уровень уверенности в том, что финансовая отчетность, взятая в целом, свободна от существенных искажений.

Риск необнаружения (Detection risk) — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или классах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций.

Риск, не связанный с использованием выборочного метода (Non-sampling risk), является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки. Например, в большинстве случаев аудиторское доказательство носит скорее убеждающий, нежели исчерпывающий характер, и аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или же неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

Риск, связанный с использованием выборочного метода (Sampling risk), возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в том случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были применены те же самые процедуры аудита.

Риск, связанный с окружающей средой (Environmental risk).

При определенных обстоятельствах к факторам, относящимся к определению неотъемлемого риска в процессе разработки общего плана аудита, можно отнести риск существенного искажения финансовой отчетности в результате аспектов, относящихся к окружающей среде.

Риск средств контроля (Control risk) — это риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо (остатков) счета или класса операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Руководство (Management) — лица, имеющие административные обязанности по ведению деятельности субъекта и подготовке его финансовой отчетности.

Руководящие полномочия (Governance). Термин описывает роль лиц, которым доверено осуществление надзора, контроля и направления деятельности субъекта. Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно отвечают за достижение поставленных перед предприятием целей, составление финансовой и другой отчетности для ее представления тем, кто в них заинтересован. Члены управления могут быть отнесены к лицам, наделенным руководящими полномочиями, только в том случае, если они выполняют эти функции.

С

Связанная сторона (Related party) — стороны считаются связанными, если в процессе принятия финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую или оказывает важное влияние на нее.

Система бухгалтерского учета (Accounting system) — это совокупность действий и учетных записей субъекта, посредством которых обрабатываются хозяйственные операции для ведения отчетных финансовых документов. Такие системы применяются в целях идентификации, сбора, анализа, расчета, классификации, регистрации, обобщения и отражения в отчетах хозяйственных операций и других событий.

Система внутреннего контроля (Internal control system) охватывает контрольную среду и процедуры контроля. Она включает всю политику и процедуры (средства внутреннего контроля), принятые директорами и руководством субъекта для содействия в реализации целей руководства, предусматривающих, насколько это практически выполнимо, упорядоченное и эффективное ведение бизнеса, включая строгое следование внутрифирменной политике, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок, аккуратность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации. Средства внутреннего контроля могут быть встроены в системы автоматизированного бухгалтерского учета. Тем не менее, система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета.

Сквозной тест (Walk-through test) предполагает прослеживание одной или нескольких хозяйственных операций через систему бухгалтерского учета и наблюдение за применением значимых аспектов системы внутреннего контроля.

Сопоставимые значения (Comparatives) в финансовой отчетности могут представлять собой величины (такие, как финансовое положение, результаты операций, движение денежных средств) и надлежащие раскрытия информации о субъекте более, чем за один период, в зависимости от применяемых принципов. Принципы и методы представления могут быть следующими:

а) соответствующие показатели, где величины и прочие раскрытия информации за предшествующий период включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в сопоставлении с величинами и иными раскрытиями информации, относящимися к текущему периоду (называемыми «показатели текущего периода»). Такие показатели не являются завершённой финансовой отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с показателями текущего периода;

б) сопоставимая финансовая отчетность, где значения и прочие раскрытия за предшествующий период приводятся в целях сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода, но не являются составной частью финансовой отчетности текущего периода.

Сопутствующие услуги (Related services) включают обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции.

Среда ИТ (IT Environment) — это политики и процедуры, применяемые субъектом, а также его инфраструктура ИТ (технические средства, операционные системы и т. д.) и программное обеспечение, используемое субъектом для проведения хозяйственной деятельности и достижения стратегических целей.

Статистическая выборка (Statistical Sampling) означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

а) случайный набор отобранной совокупности;

б) применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Стратификация (Stratification) — процесс деления генеральной совокупности на подсовкупности, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто — с денежной стоимостью).

Существенное искажение факта (Material misstatement of fact). Существенное искажение фактов в прочей информации, не связанной с аспектами проаудированной финансовой отчетности, имеет место, когда такая информация некорректно излагается или представляется.

Существенное несоответствие (Material inconsistency) имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в проаудированной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой отчетности.

Существенность (Materiality) — это выражение относительной значимости или важности отдельного вопроса в контексте финансовой отчетности в целом. Вопрос считается суще-

ственным, если его пропуск или искажение могут обоснованно повлиять на решения, принимаемые адресатом аудиторского отчета (заключения). Существенность может рассматриваться в контексте какой-либо отдельной основной формы в финансовой отчетности или в контексте отдельных статей, включенных в нее. Существенности нельзя дать общее математическое определение, поскольку она имеет как качественный, так и количественный аспекты.

Существенный недочет (Material weakness) — состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Т

Тесты средств контроля (Tests of control) выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно действенности:

а) организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т. е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

б) функционирования средств внутреннего контроля в течение периода.

У

Уверенность (Assurance) — (см. «Разумная уверенность»).

Ф

Финансовая отчетность (Financial statements) — бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков (или прочая форма отчета о доходах), отчеты о движении денежных средств и общих признанных прибылях и убытках, примечания и иные отчеты, а также пояснительные материалы, все из которых в аудиторском отчете (заключении) считаются финансовой отчетностью.

Фундаментальная неопределенность (Fundamental uncertainty) — внутренняя неопределенность является фундаментальной, если сила ее возможного влияния настолько велика, что без четкого раскрытия характера и последствий этой

неопределенности взгляд, который дает финансовая отчетность, вводит в серьезное заблуждение.

Э

Эксперт (Expert) — физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Элемент выборки (Sampling unit) — индивидуальная статья учета в генеральной совокупности, например, чеки, указанные в бланке о внесении депозита, кредитовые записи в выписке с банковского счета, счета-фактуры по продажам или сальдо по счетам дебиторов, или денежные единицы.

Элементы выборки (Sampling units) — индивидуальные статьи учета, составляющие генеральную совокупность.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

По аудиторской деятельности:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.
2. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г.
3. Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности».
4. Приказ Минфина России от 24.02.2010 г. № 16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010».
5. Кодекс этики аудиторов России (принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 31.05.2007 № 56).

Основная литература

1. Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В., Мамаева Г. Н. Аудит. М.: Волтерс Клувер, 2010. 672 с.
2. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Аудит. М.: Магистр, 2009. 463 с.
3. Булыга Р. П. Аудит. М.: Юнити, 2009. 429 с.

Дополнительная литература

1. Аренс, Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит: учебник: пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.
2. Баденова Л. А. Рабочая учебная программа и методические указания для написания курсовой работы для студентов специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» опубликована на сайте ТюмГУ: Аудит [электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.umk.utmn.ru>, свободный.
3. Булыга Р. П. Основы аудита. М.: Феникс, 2010. 318 с.
4. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Международные стандарты аудита. М.: Проспект, 2007. 432 с.

5. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В. Аудит: учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 2002. 544 с.
6. Жарылгасова Б. Т., Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита. М.: КноРус, 2007. 400 с.
7. Львова Д. А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. М.: ИПБР-ИНФА, 2005.
8. Панкова С. В., Попова Н. И. Международные стандарты аудита. М.: Магистр, 2009. 287 с.
9. Парушина Н. В., Суворова С. П. Аудит: учебник. М.: Форум, 2009. 287 с.
10. Подольский В. И. Аудит: учебник. М.: Юнити, 2009. 744 с.
11. Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В. Основы аудита: учебное пособие. М.: Бинфа, 2009. 189 с.
12. Суйц В. П. Аудит. М.: КноРус, 2008. 168 с.
13. Суйц В. П., Ситникова В. А. Аудит. М.: КноРус, 2009. 168 с.
14. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит. М.: Инфра-М, 2006. 448 с.
15. Юдина Г. А., Черных М. Н. Основы аудита. М.: КноРус, 2008. 336 с.

Периодическая печать

Журналы «Аудит», «Аудиторские ведомости», «Аудитор», «Аудит и налогообложение», «МСФО и МСА в кредитной организации», «Финансовые и бухгалтерские консультации», «БУХ.ІС».

Интернет-ресурсы

Информационные агентства:

1. <http://www.rbc.ru> — РосБизнесКонсалтинг
2. <http://www.reuters.ru> — Агентство Рейтер
3. <http://www.raexpert.ru> — Рейтинговое агентство «Эксперт РА»
4. <http://www.interfax.ru> — Интерфакс

Законодательные ресурсы Интернета:

5. <http://www.consultant.ru> — Правовая база данных «Консультант Плюс»
6. <http://www.garant.ru> — Правовая база «Гарант»
7. <http://www.referent.ru> — Новости законодательства с текстами документов

Органы власти:

8. <http://www.government.ru> — Правительство РФ
9. <http://www.duma.gov.ru> — Государственная дума РФ
10. <http://www.ach.gov.ru> — Счетная палата РФ
11. <http://www.cbr.ru> — Центральный банк РФ
12. <http://www.nalog.ru> — Федеральное агентство по налогам и сборам
13. <http://www.minfin.ru> — Министерство финансов РФ
14. <http://www.gks.ru> — Федеральная служба государственной статистики РФ

Периодические издания и интернет-ресурсы по учету, налогам, аудиту, анализу и др.:

15. <http://www.nalvest.com> — Налоговый вестник
16. <http://www.nalogi.ru> — Налоги.Ру — информационный портал
17. <http://www.rnk.ru> — Российский налоговый курьер
18. <http://www.buhgalt.ru> — Издательство «Бухгалтерский учет»
19. <http://www.glavbukh.ru> — Издательский дом «Главбух»
20. <http://www.gazeta-unp.ru> — газета «Учет, налоги, право»
21. <http://www.audit-it.ru> — информационный портал по учету, налогам, аудиту и др.
22. <http://www.saldo.ru> — информационный портал по учету, налогам, аудиту и др.
23. <http://www.avbn.ru> — Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения
24. <http://www.auditpress.ru> — Аудит и налогообложение
25. <http://www.buhgalteria.ru/> — Информационно-аналитическое электронное издание
26. <http://gaar.ru> — Интернет-издание по теории и практике учета (<http://gaar.ru/special/links.asp> — очень большое количество ссылок на российские и зарубежные Интернет-ресурсы по учету и аудиту)
27. <http://www.vestnik.fa.ru> — Вестник Финансовой академии при Правительстве РФ
28. <http://www.vopreco.ru/> — журнал «Вопросы экономики»

*Профессиональные объединения специалистов
в области бухгалтерского учета, аудита:*

29. <http://www.gipbr.ru> — Гильдия аудиторов Института профессиональных бухгалтеров России
30. <http://www.e-ipag.ru> — Институт профессиональных аудиторов России
31. <http://www.aprussia.ru> — Аудиторская палата России
32. <http://www.rkanp.ru> — Российская коллегия аудиторов
33. <http://www.m-auditchamber.ru> — Московская аудиторская палата
34. <http://www.auditor-sro.org> — аудиторская ассоциация «Содружество»
35. <http://www.ifac.org> — сайт Международной федерации бухгалтеров (МФБ)

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

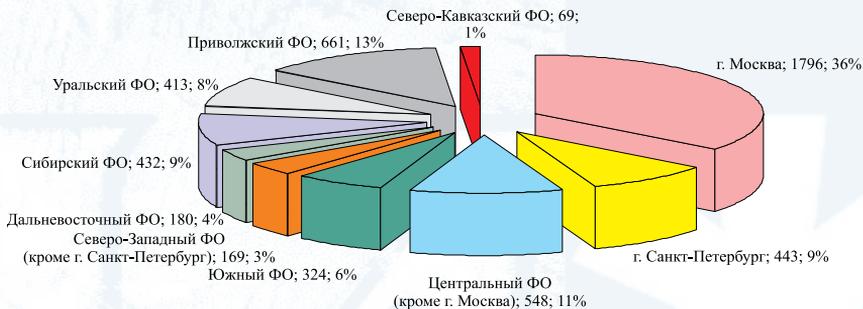
Основные отличия аудита от ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы [12]

| № | Признак сравнения | Аудит | Ревизия | Судебно-бухгалтерская экспертиза |
|---|---|---|---|--|
| 1 | Нормативное регулирование | На уровне государства (закон, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ), с соблюдением правил (стандартов); федеральных, внутренних для профессиональных аудиторских объединений, отдельных аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов | Внутренние нормативные документы (положения, стандарты). Отдельные обязательные случаи деятельности ревизионных комиссий определены законодательством | Регулируется законодательными актами, определяющими порядок назначения и проведения экспертизы, условия оценки следствием и судом результатов ее, права и обязанности государственных органов, проводящих судопроизводство, а также права и обязанности эксперта-бухгалтера |
| 2 | Вид деятельности | Предпринимательская, осуществляется на основе договора возмездного оказания услуг | Как правило, не является предпринимательской; осуществляется на основе распорядительного документа (решение, протокол, приказ, распоряжение и др.). В ряде случаев может проводиться на основании договора возмездного оказания услуг | Не является предпринимательской; назначает следователь или суд (арбитраж), как правило, после проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности, которая выявляет конфликтные ситуации, ставшие предметом судебного разбирательства. В ряде случаев может проводиться на основании договора возмездного оказания услуг |
| 3 | Тип отношений «проверяющий-проверяемый» | Горизонтальный («равные участники») | Вертикальный («административный») | Вертикальный («административный») |
| 4 | Цель (задачи) проверки | Определяется законом: выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ | Определяется органом управленческих потребностей бизнеса, в т. ч. возможна проверка правильности ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности | Определяется следователем или судом с целью проверки конкретного вопроса, являющегося предметом судебного разбирательства |

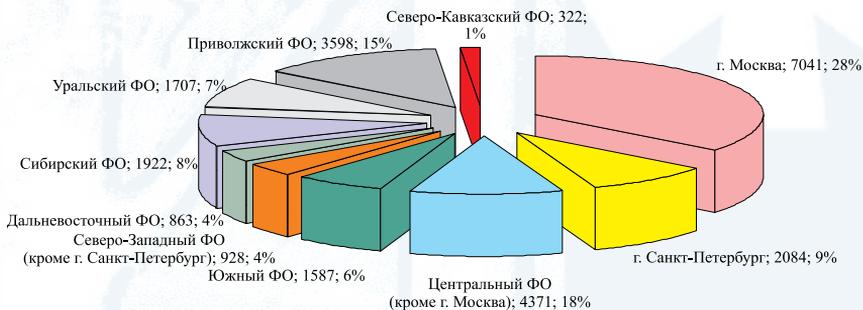
| № | Признак сравнения | Аудит | Ревизия | Судебно-бухгалтерская экспертиза |
|---|--|---|---|---|
| 5 | Наличие лицензии на право осуществления деятельности | С 01.01.2010 г. отменено | Не предусмотрено | Не предусмотрено |
| 6 | Квалификационные требования | Для аудитора обязательно наличие квалификационного аттестата | Строго не установлены | Строго не установлены |
| 7 | Приемы и методы работы | Выбираются самостоятельно, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации, аудиторского заключения | Выбираются самостоятельно | Выбираются самостоятельно, однако эксперт-бухгалтер ограничен в выборе в рамках судопроизводства и не может выполнять отдельные процедуры без разрешения правоохранительных органов |
| 8 | Пользователи заключения (отчета) | Внутренние и внешние пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности | Ограниченный круг лиц, определяемый внутренним нормативным документом (как правило, только собственники и исполнительное руководство) | Правоохранительные и судебные органы |
| 9 | Степень независимости проверяющих от проверяемых | Относительная (аудиторская организация в финансовом отношении независима от аудируемого лица) | Абсолютная (члены ревизионной комиссии в организационном и финансовом отношении независимы от проверяемых подразделений) | Абсолютная (эксперт-бухгалтер в организационном и финансовом отношении независим от проверяемого субъекта) |

Аналитические данные об аудиторах, аудиторских организациях и саморегулируемых организациях по данным Минфина России на сентябрь 2010 г.

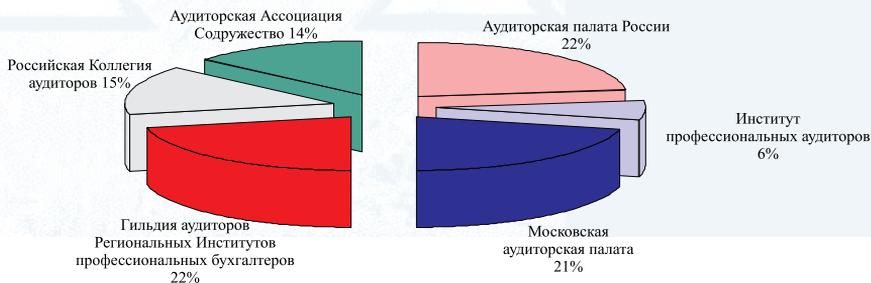
Аудиторские организации по регионам (округам)



Аудиторы по регионам (округам)



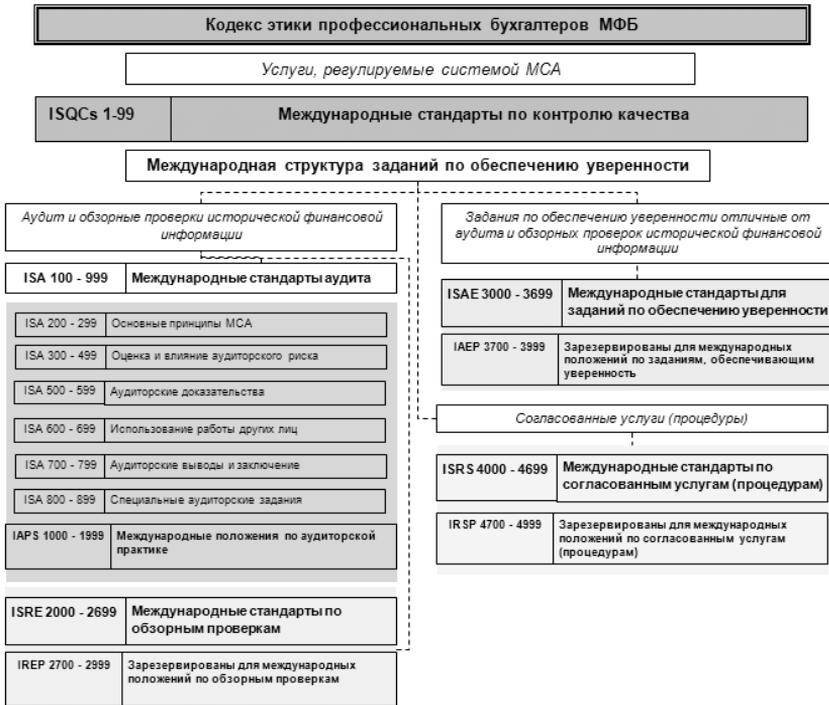
Распределение аудиторских организаций по СРО



**Сведения о профессиональных объединенных аудиторов
и аудиторских организаций (на 31.12.2009)**

| Название | Количество членов-аудиторов организаций (на сентябрь 2010 г.) | Количество членов-аудиторов, включенных в реестр (на октябрь 2010 г.) | Количество регионов, в которых имеются подразделения профессиональных объединенных аудиторов и аудиторских организаций | Доходы за год, всего (млн. руб.) | Доля членских взносов аудиторов и аудиторских организаций в общих доходах за год (%) | Расходы за год, всего (млн. руб.) | Доля расходов на содержание аппарата профессионального объединения аудиторов и аудиторских организаций в общих расходах за год (%) | Величина компенсационных фондов саморегулируемых организаций аудиторов (по состоянию на 31 декабря, млн. руб.) |
|--|---|---|--|----------------------------------|--|-----------------------------------|--|--|
| Аудиторская палата России | 1163 | 6596 | 60 | 53,4 | 97,0 | 37,8 | 88,7 | 23,6 |
| Институт профессиональных аудиторов | 292 | 2398 | 10 | 9,2 | 100,0 | 8,8 | 92,8 | 8,0 |
| Московская аудиторская палата | 1064 | 5040 | — | 18,3 | 96,5 | 12,7 | 54,0 | 16,1 |
| Гильдия аудиторов Региональных Институтов профессиональных бухгалтеров | 1091 | 4841 | — | 2,6 | 100,0 | 1,2 | 100,0 | 13,9 |
| Российская коллегия аудиторов | 741 | 3093 | 52 | 15,7 | 100,0 | 12,7 | 79,1 | 10,0 |
| Аудиторская ассоциация «Содружество» | 684 | 2496 | — | 3,3 | 100,0 | 1,4 | 100,0 | 7,2 |
| ВСЕГО | 5035 | 24464 | — | 102,5 | — | 74,6 | — | — |

Структура Международных стандартов аудита



Перечень действующих Международных стандартов аудита МСА, отредактированных и пересмотренных в ходе программы «Ясность»¹

1. МСКК 1 «Международный стандарт по контролю качества».
2. МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».
3. МСА 210 «Условия аудиторского задания».

¹ Сайт Международной федерации бухгалтеров <http://ru.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php#Standards>.

4. МСА 220 «Контроль качества для аудита исторической информации».
5. МСА 230 «Аудиторская документация».
6. МСА 240 «Обязанность аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита финансовой отчетности».
7. МСА 250 «Рассмотрение требований законодательства и регулирующих органов в ходе аудита финансовой отчетности».
8. МСА 260 «Сообщение информации представителям собственника».
9. МСА 265 «Сообщение информации руководству и представителям собственника о слабостях в системе внутреннего контроля».
10. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».
11. МСА 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация».
12. МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита».
13. МСА 330 «Аудиторские процедуры по оцененным рискам».
14. МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации».
15. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита».
16. МСА 500 «Аудиторские доказательства».
17. МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительные соображения по специальным элементам отчетности».
18. МСА 505 «Внешние подтверждения».
19. МСА 510 «Первичные задания — входящие балансовые остатки».
20. МСА 520 «Аналитические процедуры».
21. МСА 530 «Аудиторская выборка».
22. МСА 540 «Аудит бухгалтерских оценочных значений, включая бухгалтерские оценочные значения в отношении справедливой стоимости, и связанных с ними раскрытий».
23. МСА 550 «Связанные стороны».
24. МСА 560 «События после отчетной даты».
25. МСА 570 «Непрерывность деятельности».
26. МСА 580 «Письменные заявления».
27. МСА 600 «Специальные соображения — аудиты финансовой отчетности группы компаний (Включая работу аудиторов компонента)».
28. МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов».

29. МСА 620 «Использование работы привлекаемого аудитором эксперта».
30. МСА 700 «Независимый аудиторский отчет по проверке полного комплекта финансовой отчетности общего назначения».
31. МСА 705 «Модификации мнения в аудиторском заключении независимого аудитора».
32. МСА 706 «Параграф, привлекающий внимание и параграфы по другим вопросам в аудиторском заключении независимого аудитора».
33. МСА 710 «Сравнительные значения».
34. МСА 720 «Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».
35. МСА 800 «Специальные соображения — аудиты финансовой отчетности, подготовленной в соответствии со специальными требованиями».
36. МСА 805 «Специальные соображения — аудиты отдельных компонентов финансовой отчетности, и отдельных элементов, счетов или разделов финансовой отчетности».
37. МСА 810 «Задания по подготовке отчетов по обзорной финансовой информации».

**Перечень Международных положений
по аудиторской практике, Международных стандартов
по заданиям по обзорной проверке,
Международных стандартов по заданиям,
обеспечивающим уверенность, Международным
стандартам по сопутствующим услугам**

**1000-1100 Международные положения
по аудиторской практике**

- 1000 Процедуры межбанковского подтверждения.
- 1004 Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами.
- 1006 Аудит финансовой отчетности банков.
- 1010 Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.

- 1012 Аудит производных финансовых инструментов.
1013 Электронная коммерция — влияние на аудит финансовой отчетности.

**2000-2699 Международные стандарты
по заданиям по обзорной проверке**

- 2400 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности (до 2005 г. МСА 910).
2410 Обзор промежуточной финансовой информации, подготовленной аудитором.

**3000-3699 Международные стандарты
по заданиям, обеспечивающим уверенность**

- 3000 Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой отчетности.
3400 Исследование ожидаемой финансовой информации (до 2005 г. МСА 810).
3402 Получение уверенности в отношении средств контроля в обслуживающих организациях.

**4000-4699 Международные стандарты
по сопутствующим услугам**

- 4400 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (до 2005 г. МСА 920).
4410 Задания по компиляции финансовой отчетности (до 2005 г. МСА 930).

Методики расчета уровня существенности

Расчет 1. «Пять показателей»¹

1. Выбранные финансовые показатели указывают в гр. 1 (см. пример расчета). Для расчета уровня существенности могут использоваться как показатели текущего периода, так и усредненные показатели текущего и предшествующих периодов.

2. Стоимостные значения показателей заносится в гр. 2 в тех единицах измерения, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в гр. 3 таблицы, и результат заносится в гр. 4.

3. Аудитор анализирует числовые значения гр. 4 и выбирает базовые. Он решает отбросить или оставить значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону от остальных. Допускается корректировка выпадающего значения путем применения коэффициента со значением не более 2.

4. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно округлять, но так, чтобы ее значение изменилось не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения.

5. Данная величина и будет являться единым показателем уровня существенности, который использует аудитор в своей работе.

Расчет по пяти показателям

(тыс. руб.)

| | Значение базового показателя на конец отчетного периода | Критерии, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (2 x 3): 100 | Примечания |
|---|---|-------------|---|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Балансовая прибыль (убыток) предприятия | -9946 | 5 | -497 | исключаем |

¹ Расчет был рекомендован правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», одобренным комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.98 Протокол № 2.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------------|--------|----|-------|---|
| Выручка (нетто) от продаж | 4404 | 2 | 88 | |
| Сумма активов (итог) баланса | 327341 | 2 | 6547 | |
| Собственный капитал | 109446 | 10 | 10945 | |
| Общие затраты предприятия | 3598 | 2 | 72 | |

| | | | | |
|--|-------|--------------------------|--------|-------|
| Среднее арифметическое столбца 4 = | 3431 | | | |
| Наименьшее значение столбца 4 = | -497 | % отклонения от среднего | 85,50 | |
| Максимальное значение столбца 4 = | 10945 | % отклонения от среднего | 219,01 | |
| Принято решение об исключении из расчета среднего показателя столбца 4: | | | 497 | |
| Новое среднее арифметическое столбца 4 после принятия решения об исключении | | | 4164 | |
| Значение, до которого округляется среднее арифметическое число (тыс. руб.) | | | 4200 | 1,28 |
| Разница между значением уровня существенности до и после округления (стр. 5-стр. 6) или /стр. 6)*100-100): | 36 | или | | 0,85% |
| Принятый уровень существенности для данного предприятия (тыс. руб.) | | | 4200 | |

Методики расчета уровня существенности

Расчет 2. «Десять показателей»

В связи с тем, что каждый аудитор проверяет свою группу статей или счетов, иногда целесообразно в качестве базовых выбрать большее число показателей (статей или групп статей форм отчетности № 1 и № 2).

Методика и порядок расчета такие же, как и в предыдущем примере, включая распределение общей суммы существенности между статьями баланса и счетами.

Расчет по десяти показателям

(тыс. руб.)

| | Значение базового показателя на конец отчетного периода | Границы диапазона | Критерии, % | Значение, применяемое для нахождения уровня ответственности (2 x 3): 100 | Доля в валюте баланса, % | Примечания |
|--|---|-------------------|-------------|--|--------------------------|------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Внеоборотные активы | 11570 | 6-10 | 10,00 | 1157 | 3,53 | |
| Собственный капитал | 109446 | 3-5 | 5,00 | 5472 | 33,43 | |
| Оборотные активы | 315771 | 3-6 | 3,00 | 9473 | 96,47 | |
| Дебиторская задолженность | 8587 | 3-6 | 6,00 | 515 | 2,62 | |
| Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы | 0 | 3-7 | 0,00 | 0 | 0,00 | исключаем |
| Кредиторская задолженность | 217895 | 2-5 | 3,00 | 6537 | 66,57 | |
| Выручка от продаж | 4404 | 0,5-2 | 1,25 | 55 | 1,35 | исключаем |
| Затраты | 3598 | 2-4 | 3,00 | 108 | 1,10 | |
| Доходы прочие | 538406 | 2-4 | 3,00 | 16152 | 164,48 | |
| Расходы прочие | 540668 | 2-4 | 3,00 | 16220 | 165,17 | |

1. Среднее арифметическое столбца 5 = 6188

2. Наименьшее значение столбца 5 = 55

% отклонения от среднего показателя

-99,11

3. Максимальное значение столбца 5 = 16220

% отклонения от среднего показателя

162,13

4. Принято решение об исключении из расчета среднего показателя столбца 4:

55

5. Новое среднее арифметическое столбца 5 после исключения =

6954

| | | | |
|--|------|------|-------|
| 6. Значение, до которого округляется среднее арифметическое число (тыс. руб.) | 7000 | 2,14 | |
| 7. Разница между значением уровня существенности до и после округления (стр. 5-стр. 6) или (стр. 5/стр. 6)*100-100): | 46 | или | 0,65% |
| 8. Принятый уровень существенности для данного предприятия тыс. руб.: | 7000 | | |
| 9. Принятый уровень существенности (7000 тыс. руб.) | | | |

Методики расчета уровня существенности

Расчет 3. «По статьям и счетам»

Ошибки накапливаются на счетах бухгалтерского учета, а не отчетности в целом. В зависимости от этого возможно определение различных уровней существенности, т. е. для каждого конкретного счета с учетом оборотов по нему. Кроме того, этот расчет позволяет рассчитать уровень существенности для безсальдовых счетов.

$$p = 2 \cdot \left(1 + \sqrt{\frac{T}{B}}\right).$$

1. Процент существенности, учитывающий и обороты и сальдо по счетам, определяется по формуле:

где p — процент существенности (%);

T — денежный оборот за период как сумма оборотов по всем счетам бухгалтерского учета (руб.)¹;

B — сальдо баланса на конец отчетного периода, подлежащего аудиторской проверке (руб.).

2. Далее общий уровень существенности в денежном выражении будет равен:

$$S = \frac{B \cdot p}{100\%},$$

¹ Показатель оборота и сальдо по счетам бухгалтерского учета берется из итоговой строки оборотно-сальдовой ведомости за отчетный период. Как видно из формулы, минимальный процент существенности (2) получится при проверке организации, которая не вела деятельность в отчетном периоде, т. е. когда оборот по счетам близок к 0, и будет увеличиваться при существенном превышении оборота над сальдо баланса.

где S — уровень существенности в стоимостном выражении (руб.);

3. Определив абсолютное значение уровня существенности, аудитор должен определить сумму существенности по конкретному счету. Для этого он может воспользоваться одним из вариантов.

Первый вариант предусматривает распределение общей суммы существенности по статьям баланса и далее по счетам, остатки по которым формируют соответствующие статьи баланса. При этом существенность, отнесенная на каждый элемент бухгалтерского учета, составит тот же процент от его сальдо, что и общий процент существенности (т. е. остаток по нужному счету умножить на 16,11% из нашего примера, приведенного в таблице).

Второй вариант призван устранить существенный недостаток первого.

Чтобы большая сумма существенности не оказалась на том счете, у которого больше сальдо на конец периода или наоборот, счет, не имеющий на конец периода остатка, получил бы существенность равную 0, распределяем общий уровень пропорционально обороту по счету, но с учетом остатка, а не пропорционально только конечному остатку по счету. Как правило, большая ошибка содержится по счету, имеющему больший оборот.

Существенность по конкретному счету будет равна:

$$S_n = S \cdot \frac{t_n^d + t_n^k + c_n}{T + C},$$

где S_n — величина существенности, приходящаяся на счет (руб.);

t_n^d — дебетовый оборот за отчетный период по счету (руб.);

t_n^k — кредитовый оборот за отчетный период по счету (руб.);

c_n — сальдо на конец периода по счету (руб.);

T — оборот по дебету или по кредиту за отчетный период по всем счетам (руб.);

C — сальдо по дебету или по кредиту за отчетный период по всем счетам (руб.).

Итогом такого распределения существенности по счетам станут показатели уровней существенности по счетам, которые в сумме составят общую величину существенности, умноженную на 2 (двойная запись).

Расчет по статьям баланса и счетам

Расчетный процент существенности (р.%) 16,11
Общий уровень существенности (тыс. руб.) 52738

| | Счет | Обороты | | | | Сальдо | | Значимые для аудита статьи | УС по статьям баланса (16,11%) | | УС по счетам (формула) |
|--|------|---------|--------|-------|--------|------------|-------------|----------------------------|--------------------------------|----|------------------------|
| | | дебет | кредит | дебет | кредит | отклонение | % тыс. руб. | | % тыс. руб. | | |
| | | | | | | | | | | % | тыс. руб. |
| ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | | 11570 | 0 | 0 | — | | | | |
| Нематериальные активы (остаточная стоимость) | | | | 862 | 0 | 0 | не значима | 0 | 139 | | |
| Нематериальные активы | 04 | 0 | 0 | 882 | | | — | — | — | 3 | |
| Амортизация | 05 | 0 | 2 | | | 20 | — | — | — | 0 | |
| Основные средства (остаточная стоимость) | | | | 9032 | 0 | | не значима | 3 | 1 455 | | |
| Основные средства | 01 | 6706 | 255 | 11353 | | | — | — | — | 58 | |
| Амортизация | 02.1 | 0 | 623 | | | 2321 | — | — | — | 9 | |
| Незавершенное строительство | | | | 1 676 | 0 | | не значима | 1 | 270 | | |
| Оборудование к установке | 07 | 0 | 0 | 0 | | | — | — | — | 0 | |
| Вложения во внеоборотные активы | 08 | 2028 | 18057 | 1676 | | | — | — | — | 69 | |
| Авансы, выданные по кап. строительству | 60.3 | 0 | 0 | 0 | | | — | — | — | 0 | |
| Доходные вложения в материальные ценности | | | | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 | | |

| | | | | | | | | | | | | |
|---|-------|-----|-----|-----|--------|---|-----|---|---|------------|---|----|
| Доходные вложения в материальные ценности | 03 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование | 02.2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| Долгосрочные финансовые вложения | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 |
| Предоставленные долгосрочные займы | 58.3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| Паи и акции | 58.1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| Вложения в другие общества | 59.1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| Отложенные налоговые активы | 09 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 |
| Прочие внеоборотные активы | | | | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 |
| ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | | | 315771 | | | | 0 | — | — | |
| Запасы | | | | | | | 969 | | | — | — | |
| Сырье, материалы и другие аналогичные ценности | 10+16 | 335 | 477 | 100 | | 0 | | 0 | 0 | не значима | 0 | 16 |
| Животные на выращивании и откорме | 11 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 |
| Затраты в незавершенном производстве | | | | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | не значима | 0 | 0 |
| в т. ч. основное производство | 20 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |
| полуфабрикаты собственного производства | 21 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | — | — | 0 |

| | | | | | | | | | | | | | |
|------------------------------------|------|------------|------------|---------|---------|---|---|---|----|---------|-----|--------|------------|
| Резервы предстоящих расходов | 96 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Прочие краткосрочные обязательства | | | | | 0 | | | | 0 | | | | 0 |
| ИТОГО по пассиву | | | | | 327 341 | | | | -1 | 313 962 | 100 | 52 738 | 15 48 338 |
| Продажи | | 5 196 | 5 196 | | | | | | | | | | 33 |
| выручка | 90.1 | 0 | 5 196 | | 5 196 | | | | | | | | |
| себестоимость продаж | 90.2 | 3 598 | 0 | 3 598 | | | | | | | | | |
| НДС | 90.3 | 792 | 0 | 793 | | | | | | | | | |
| расходы на продажу | 90.7 | 0 | 0 | 0 | | | | | | | | | |
| управленческие расходы | 90.8 | 0 | 0 | 0 | | | | | | | | | |
| прибыль/убыток от продаж | 90.9 | 806 | 0 | 806 | | | | | | | | | |
| Прочие доходы и расходы | | 549 158 | 549 158 | | | | | | | | | | 3 482 |
| прочие доходы | 91.1 | 0 | 538 406 | | 538 406 | | | | | | | | |
| прочие расходы | 91.2 | 549 158 | 0 | 549 158 | | | | | | | | | |
| сальдо прочих доходов и расходов | 91.9 | 0 | 10 752 | 0 | 10 752 | | | | | | | | |
| Общехозяйственные расходы | 26 | 168 671 | 168 671 | 8 739 | 0 | | | | | | | | 1 070 |
| | | | | | | | | | | | | | 1 4 585 |
| | | | | | | | | | | | | | 32 105 475 |
| ВСЕГО ОБОРОТЫ | | 16 294 788 | 16 294 788 | | | | | | | | | | 105 475 |

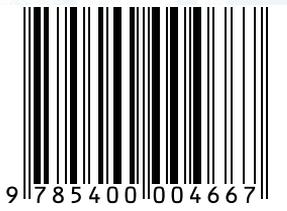
Учебное издание

Илья Сергеевич ПОСПЕЛКОВ

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

| | |
|----------------------|---------------------------------------|
| Редактор | <i>Ю. Ф. Евстигнеева</i> |
| Технический редактор | <i>Н. Г. Яковенко</i> |
| Компьютерная верстка | <i>Т. С. Бакиева</i> |
| Печать трафаретная | <i>А. В. Ольшанский, С. Г. Наумов</i> |
| Печать офсетная | <i>В. В. Торопов, О. А. Булашов</i> |



Подписано в печать 22.04.2011. Тираж 1530 экз.
Объем 18,25 усл. печ. л. Формат 60×84/16. Заказ 322.

Издательство Тюменского государственного университета
625003, г. Тюмень, ул. Семакова, 10
Тел./факс (3452) 45-56-60; 46-27-32
E-mail: izdatelstvo@utmn.ru