

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Департамент научно-технологической политики и образования
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Донской государственный аграрный университет»

Т.А. Мирошниченко

АУДИТ

ЧАСТЬ 1. ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

Новочеркасск
2018

УДК 657.6
ББК 65.053я73
М 64

Рецензенты: **Удалова Зоя Васильевна** - доктор экономических наук, профессор кафедры анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования Ростовского государственного экономического университета (РИНХ);
Зубарева Ольга Александровна - кандидат экономических наук, зав. кафедрой бухгалтерского учета и финансов ФГБОУ ВО Донской ГАУ.

М64 Мирошниченко, Т.А.
Аудит : учебное пособие. Ч. 1. Основы аудита / Т.А. Мирошниченко ; Донской ГАУ. – Новочеркасск : Колорит, 2018. – 163 с.

Учебное пособие по дисциплине Аудит содержит теоретический материал по основам аудита, отражающий современные изменения в нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность, в том числе требования международных стандартов аудита. Содержание учебного пособия позволяет усвоить сущность аудита, его цель и этические принципы, организацию подготовки аудиторской проверки, основные этапы аудита, техники и технологии проведения аудиторских проверок, аудиторские процедуры, особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных и применение компьютеров в ходе аудита, порядок подготовки аудиторского заключения и организацию внутреннего аудита.

Учебное пособие иллюстрировано таблицами, рисунками, примерами. В конце каждой главы приводятся контрольные вопросы и тесты для закрепления изученного материала.

Учебное пособие предназначено для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению 38.03.01 Экономика, аспирантов, слушателей системы послевузовской подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, специалистов бухгалтерских и экономических подразделений организаций, практикующих аудиторов.

УДК 657.6
ББК 65.053я73

Утверждено методической комиссией агрономического факультета, протокол № 4 от 16 января 2018 г.

Рекомендовано к изданию методическим советом университета, протокол № 1 от 31 января 2018 г.)

© Мирошниченко Т.А., 2018

СОДЕРЖАНИЕ

Глава 1. Роль аудита в развитии функции контроля. Сущность аудита и его задачи.....	6
1.1. Роль и функции контроля в рыночной экономике	6
1.2. Предпосылки возникновения и развития аудита в России и за рубежом.....	8
1.3. Сущность и принципы аудита и аудиторской деятельности. Цель и задачи аудита.....	11
1.4. Виды и классификация аудита.....	13
1.5. Услуги, сопутствующие аудиту.....	15
1.6. Общественные бухгалтерские и аудиторские организации в России и за рубежом.....	18
Контрольные вопросы к главе 1	21
Тесты для самопроверки к главе 1	21
Глава 2. Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России.....	26
2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности ...	26
2.2. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России	27
2.3. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России.....	29
2.4. Экономические субъекты, подлежащие аудиту.....	33
2.5. Права и обязанности аудиторов. Права и обязанности проверяемых субъектов.....	34
2.6. Формы предпринимательской деятельности в аудите.....	36
2.7. Контроль качества аудита	37
Контрольные вопросы к главе 2	40
Тесты для самопроверки к главе 2	41
Глава 3. Профессиональная этика аудитора и стандарты аудиторской деятельности.....	46
3.1. Понятие этики.....	46
3.2. Угрозы принципам аудита и меры предосторожности.....	50
3.3. Разрешение этических конфликтов.....	54
3.4. Независимость аудитора	55
3.5. Роль и виды аудиторских стандартов	58
3.6. Международные стандарты аудиторской деятельности.....	60

3.7. Организация и осуществление аудиторами противодействия коррупции.....	61
Контрольные вопросы к главе 3	63
Тесты для самопроверки к главе 3	64
Глава 4. Организация подготовки аудиторской проверки.....	69
4.1. Письмо о проведение аудита. Согласование условий проведения аудита.....	69
4.2. Объем аудиторской проверки и определяющие его факторы.....	71
4.3. Договор на оказание аудиторских услуг, его условия, содержание и оформление	72
4.4. Оценка стоимости аудиторских услуг	76
4.5. Порядок изменения аудиторского задания	77
Контрольные вопросы к главе 4	78
Тесты для самопроверки к главе 4	79
Глава 5. Основные этапы, сущность техники и технологии проведения аудиторских проверок.....	81
5.1. Основные этапы проведения общего аудита	81
5.2. Планирование аудита.....	82
5.3. Понятие сущности, подходы к ее определению и использованию при проведении аудиторских проверок.....	85
5.4. Понятие аудиторского риска и его использование в аудиторской деятельности	88
5.5. Аудиторская выборка, оценка ее результатов	91
Контрольные вопросы к главе 5	95
Тесты для самопроверки к главе 5	97
Глава 6. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры	102
6.1. Аудиторские доказательства.....	102
6.2. Аудиторские процедуры.....	105
6.3. Рабочие документы аудитора, их состав, содержание, порядок оформления, использования и хранения.....	108
6.4. Аудит в условиях компьютерной обработки данных. Проведение аудита с помощью компьютера.	111
Контрольные вопросы к главе 6	115
Тесты для самопроверки к главе 6	116
Глава 7. Подготовка аудиторского заключения.....	120

7.1. Подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта.....	120
7.2. Понятие и виды аудиторских заключений.....	120
7.3. Порядок оформления и представления аудиторского заключения ..	125
7.4. Порядок отражения событий после отчетной даты в аудиторском заключении.....	128
Контрольные вопросы к главе 7	132
Тесты для самопроверки к главе 7	133
Глава 8. Организация внутреннего аудита.....	138
8.1. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	138
8.2. Концепция организации внутреннего аудита	140
8.3. Требования к организации системы внутреннего аудита.....	144
8.4. Организация службы внутреннего аудита.....	146
8.5. Права и ответственность службы внутреннего аудита	149
8.6. Стандарты внутреннего аудита	152
8.7. Взаимодействие внешнего и внутреннего аудита	153
Контрольные вопросы к главе 8	155
Тесты для самопроверки к главе 8	156
Библиографический список.....	159
Ответы на тесты.....	161

ГЛАВА 1. РОЛЬ АУДИТА В РАЗВИТИИ ФУНКЦИИ КОНТРОЛЯ. СУЩНОСТЬ АУДИТА И ЕГО ЗАДАЧИ

1.1. Роль и функции контроля в рыночной экономике

Деятельность предприятия в условиях жесткой конкуренции направлена на завоевание определенного положения на рынке и превосходства над конкурентами. Повышение нестабильности внешней среды выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием в области контроля, которые выражаются:

- в смещении акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- увеличении скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости предприятия;
- непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренних средах предприятия;
- продуманной системе действий по обеспечению выживаемости предприятия и предотвращению кризисных ситуаций.

Контроль, являясь составной частью управления общественным воспроизводством, способствует решению задач системы управления, поэтому его значение соответствует целям управления, которые определяются экономическими и политическими закономерностями развития общества.

В Российской Федерации сложилась следующая **организационная структура экономического контроля (контролирующих органов)**:

- государственные контрольно-бюджетные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств из бюджетов всех уровней;
- ведомственные контрольно-ревизионные службы, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных предприятий и организаций;
- внутрихозяйственные контрольно-ревизионные службы, организуемые непосредственно на предприятиях (ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, инвентаризационные комиссии и др.);
- аудиторские фирмы и аудиторы, осуществляющие проверки и оказывающие другие сопутствующие услуги на договорных условиях с экономическими субъектами.

Каждому названному контролирующему органу присущи свои задачи и функции.

Государственный финансовый контроль обеспечивает интересы государства и общества. Общегосударственный контроль охватывает все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности или ведомственной подчиненности. Этот контроль ведется как в масштабе Российской Федерации (РФ), так и в ее субъектах. На уровне местного самоуправления проводится муниципальный финансовый контроль.

Основными задачами финансового контроля являются:

1. проверка правильности образования государственных средств, их сохранности и целевого использования;

2. проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности;
3. контроль за соблюдением действующего законодательства в области налогообложения, валютной, таможенной и банковской деятельности;
4. контроль за реализацией межбюджетных отношений;
5. контроль за деятельностью органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики;
6. выявление резервов роста доходной базы бюджетов различных уровней;
7. проверка обращения средств бюджета и внебюджетных фондов в банках и других кредитных учреждениях;
8. контроль законности привлечения и использования средств юридических и физических лиц кредитными учреждениями.
9. контроль правильности и эффективности использования кредитных ресурсов;
10. обеспечение обоснованности и правомерности действий кредитных учреждений в части использования средств организаций и физических лиц;
11. контроль за формированием и распределением целевых бюджетных фондов финансовой поддержки регионам;
12. пресечение незаконных решений по предоставлению налоговых льгот, государственных дотаций, субвенций, трансфертов и другой помощи отдельным категориям плательщиков или регионов;
13. выявление фактов расточительства и финансовых злоупотреблений, применение адекватных мер наказания к виновным лицам и др.

При выявлении нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, органы государственного финансового контроля должны передать материалы ревизии или проверки в правоохранительные органы.

Ведомственный государственный контроль проводится внутри отдельных государственных ведомств (министерств, концернов, органов управления исполнительной власти), то есть распространяется на хозяйствующие субъекты, имеющие вертикальную структуру управления с традиционными взаимоотношениями между вышестоящей и подчиненной инстанциями (министерства, комитеты, департаменты). Как правило, такой контроль осуществляется путем проведения ревизий и тематических проверок. Для этой цели в структуре ведомств предусмотрены органы ведомственного финансового контроля, которые и осуществляют такой контроль.

Основным объектом контроля является производственная и финансовая деятельность подведомственных организаций и учреждений. Для проведения ведомственного финансового контроля могут привлекаться ревизоры Контрольно-ревизионного управления (КРУ) Минфина РФ и его подразделений.

К основным задачам ведомственных контрольно-ревизионных служб относятся:

- проверка сохранности хозяйственных средств (имущества и других активов), законности расходования государственных средств;

- анализ эффективности и рациональности использования всех видов ресурсов, подчиненных хозяйствующим субъектам;
- проверка правильности организации и ведения бухгалтерского учета;
- проверка полноты и своевременности исполнения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами;
- предупреждение и устранение бесхозяйственности и других негативных явлениях финансово-хозяйственной деятельности.

Внутрихозяйственные контрольные службы являются неотъемлемой частью управления предприятия и обеспечивают интересы собственников и трудового коллектива. Спектр задач и функций внутрихозяйственных контрольных служб определяется самим предприятием.

В самом общем виде задачи внутрихозяйственного контроля можно свести к следующим:

- проверка соответствия финансово-хозяйственной деятельности предприятий действующим нормативным актам;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансового состояния, разработка предложений по совершенствованию методов организации производства, повышению эффективности программ развития;
- контроль правильности организации, методологии и техники ведения бухгалтерского учета;
- проверка наличия, состояния, правильности оценки имущества, эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

Возникновение новых форм предпринимательской деятельности привело к необходимости появления **аудиторского контроля**.

Аудит – это внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми специалистами (аудиторами), не работающими в данной организации.

В отличие от других контролирующих органов, аудитор выполняет роль советника, консультанта, помощника всех специалистов, занимающихся обработкой и использованием бухгалтерской информации. Аудиторская деятельность включает помимо проверок оказание различного рода услуг: ведение учета, налогообложения, обучение и др. Аудит не заменяет функции и не решает задачи, которые выполняют другие контролирующие организации.

В общем виде контрольные функции аудита следующие:

- оценка достоверности финансовой отчетности и законности совершенных хозяйственных операций;
- помощь в выявлении допущенных ошибок и их исправлении;
- рекомендации по организации такой системы учета, которая позволит в дальнейшем предотвращать и максимально избегать ошибок.

1.2. Предпосылки возникновения и развития аудита в России и за рубежом

Профессия независимого бухгалтера-аудитора возникла в XIX веке в акционерных обществах Европы. В странах, где основными источниками капита-

ла были рынки акций, акционерам в целях обеспечения безопасности инвестиций требовалась регулярная информация о деятельности компаний и эффективности финансовых вложений. Эти объективные данные мог дать только специалист, не зависимый от фирмы. Критерий независимости экспертной оценки отчетности компаний, естественно ставился во главу угла. Именно поэтому, родиной аудита в современном понимании этого слова является Великобритания, которая в 1844 году, приняла ряд законов о компаниях, предписывающих акционерным компаниям не реже одного раза в год привлекать независимых бухгалтеров для проверки бухгалтерских книг и счетов компании с последующим отчетом перед акционерами.

Закон об обязательном аудите в Великобритании был принят в 1862 году, во Франции – в 1867 году, в Германии в 1870 году, в США – в 1937 году.

В 1853 году в Шотландии был официально учрежден Эдинбургский институт аудиторов, в 1880 году – Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, в 1887 году – Ассоциация аудиторов Америки, в 1932 году – Институт аудиторов Германии, в 1969 году – Национальная компания независимых ревизоров Франции.

С середины 30-х годов XX века практически все развитые страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, которая должна содержаться в годовых отчетах, публиковаться и достоверность которых должна подтверждаться профессиональными аудиторами.

В России неоднократно предпринимались попытки создания института независимого аудиторского контроля.

В допетровской России на государственном уровне существовали функции контроля полноты уплаты налогов, так как доход государства складывался во многом за счет достаточно развитой налоговой системы.

Первая попытка внедрения аудита в России предпринималась еще Петром I. При нём происходит реформа государственного управления. Петр I уделял большое внимание совершенствованию государственного управления, а также контролю государственных доходов и расходов. Согласно Указа Петра I, должность аудитора появилась в армии в 1716 году. Аудиторы были призваны расследовать имущественные споры, при этом часто совмещали обязанности делопроизводителя, секретаря, следователя и прокурора. Таким образом, аудиторы были причислены к воинским чинам и лишь в 1797 году переведены в статские чины. В 1867 году в ходе проведения военно-судебной реформы должность аудитора была упразднена.

Между тем попытки создать в России институт аудита предпринимались в 1889 году, 1912 году и 1928 году.

В Петербурге 18 октября 1889 году состоялось учредительное собрание Общества для распространения коммерческих знаний. Одной из инициатив указанного Общества стала попытка создания Института присяжных бухгалтеров России (так в то время называли аудиторов). Однако Общество просуществовало до 1917 года, а Институт так и не был создан.

Конец XIX – начало XX века ознаменовались возникновением во многих крупных и средних городах общественных организаций бухгалтеров, способствующих распространению знаний, трудоустройству бухгалтеров, однако о возникновении аудита как профессии вопрос не поднимался. Если говорить о причинах, в основном породивших современный западный аудит – возникновение акционерных обществ, то в России в 1836 году было всего лишь десять акционерных предприятий, а в начале XX века – около двух с половиной тысяч.

В 1912 году была предпринята попытка создания Института бухгалтеров, а в 1928 году Института государственных бухгалтеров-экспертов. Однако все эти попытки оканчивались ничем. Основной причиной этого было недостаточное развитие рынка капитала, прежде всего акционирования, и отсутствие юридических гарантий аудиторской деятельности. После революции в период государственного регулирования экономики в СССР аудит не существовал.

Развитие и становление современного аудита в России прошло в несколько этапов:

Первый этап (1987 - 1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. - создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой - стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990 - 1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» по август 2001 г.) – период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности.

В этот период началась активная работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, были созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, стали проводиться обязательные аудиторские проверки и оказание сопутствующих аудиту услуг.

За период 1996 - 2000 гг. было разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составлявшие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№ 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.), который в настоящее время заменен новым Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 г. В период с 2002 года по 2008 год введены в действие 34 Федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФПСАД). Советом по аудиторской деятельности от 28 августа 2003 году принят Кодекс профессиональной этики аудиторов России, который затем был пересмотрен в 2007 году, в 2012 году и затем неоднократно отредактирован.

С 2010 по 2011 годы вступили в силу 9 новых Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД). В 2012 году были приняты Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

С 1 января 2017 года аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита.

Окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

1.3. Сущность и принципы аудита и аудиторской деятельности.

Цель и задачи аудита

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 года **аудиторская деятельность (аудиторские услуги)** – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

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

Сущность аудита наиболее полно раскрывается с помощью принципов, которые определены в стандартах аудиторской деятельности.

Принципы аудита можно разделить на две группы (рис. 1.1.):

1. Основные принципы, регулирующие аудит – этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента.

2. Основные принципы проведения аудита – правила и нормы, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

Принципиальной отличительной особенностью аудиторской деятельности является независимость аудитора (аудиторской фирмы), которая определяется:

1. свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;

2. договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору свободно выбирать своего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;

3. возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;

4. невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения, связанные с аудиторской деятельностью;

5. запрещение аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

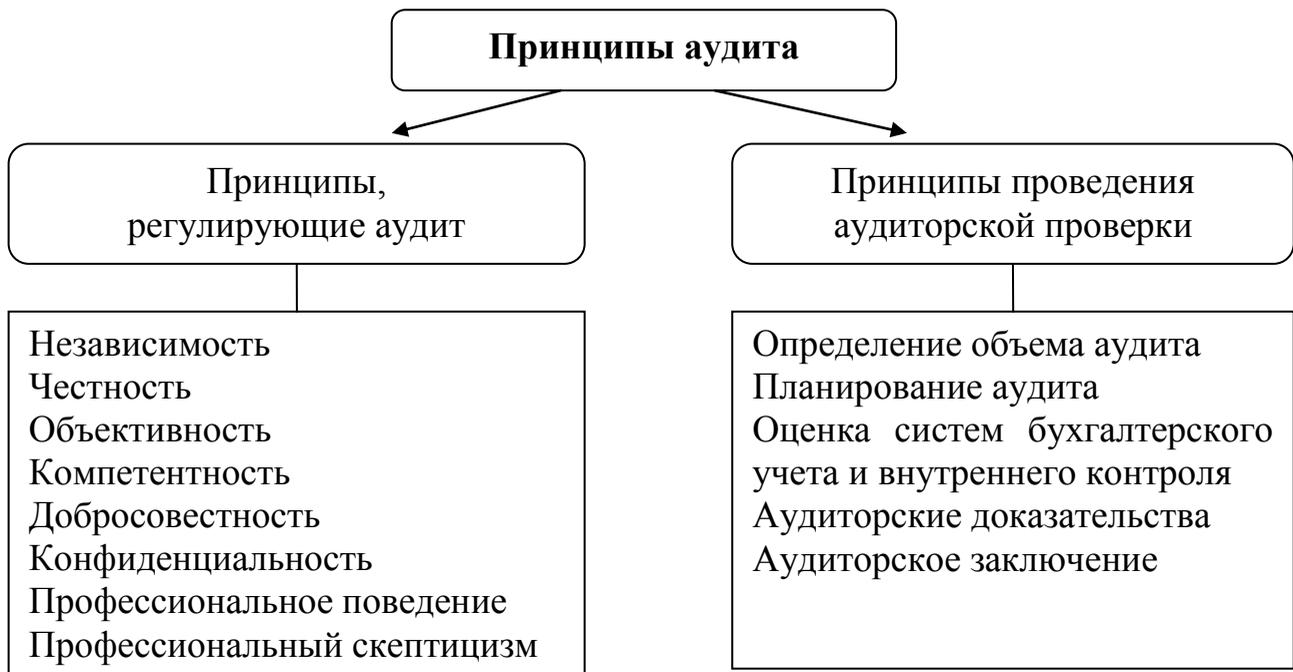


Рисунок 1.1. – Общие принципы аудиторской деятельности

Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» гласит, что при проведении аудита финансовой отчетности основные **цели аудитора** состоят в том, чтобы:

а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

б) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита. Разумная уверенность в контексте проведения аудита финансовой отчетности – высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность.

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.

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).

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

- сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

- подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Задачи аудитора в процессе проверки:

1. оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности ведения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность клиента и ее конечные результаты;

2. оказание помощи администрации аудируемого лица путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;

3. на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел клиента ориентирование его менеджмента на будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа);

4. предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг.

1.4. Виды и классификация аудита

Выделяют несколько классификационных признаков аудита.

По статусу аудитора:

- а) *внешний аудит* – проводится аудиторской фирмой (аудитором) на договорной основе с экономическим субъектом;

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

По характеру заказа (инициативе проведения) аудит подразделяется на:

- а) *инициативный (добровольный) аудит*, который проводится по реше-

нию руководства предприятия или её учредителей;

б) *обязательный*, его проведение обусловлено прямым указанием в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

По объекту изучения:

а) *финансовый аудит* – предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета;

б) *аудит на соответствие* – предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые воздействуют на результаты операции или отчеты;

в) *операционный (управленческий) аудит* – используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Он представляет собой оценку деятельности субъекта на разных этапах управления с целью улучшения функционирования системы управления организацией. При этом обычно основное внимание уделяется надежности работы систем внутреннего контроля. По завершении этого аудита менеджеру компании обычно выдаются рекомендации по совершенствованию операций.

По периодичности проверок:

а) *первоначальный аудит* – это проведение аудитором или аудиторской фирмой проверки в данной организации впервые;

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

По стадии развития (методу проверки) выделяют:

а) *подтверждающий аудит* – аудит, предполагающий проверку и подтверждение практически каждой хозяйственной операции;

б) *системно-ориентированный аудит* предполагает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная стадия привела к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля;

в) *аудит, базирующийся на риске* – это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узкий мест в его работе.

По сфере деятельности субъекта:

а) *общий аудит* – проверка коммерческих предприятий, организаций, учреждений и их объединений независимо от организационно-правовых форм и видов собственности;

б) *банковский аудит* – аудиторская проверка банков и кредитных организаций;

в) *аудит страховых организаций* – проверка страховых фирм и обществ взаимного страхования;

г) *аудит прочей деятельности* – аудиторская проверка товарных и фондовых бирж, государственных внебюджетных фондов, а также различных видов инвестиционных институтов.

1.5. Услуги, сопутствующие аудиту

Согласно п. 4 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются уполномоченным федеральным органом (Министерством финансов РФ).

В настоящее время существует три вида сопутствующих аудиту услуг, порядок оказания которых регулируется международными стандартами:

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

В соответствии с **Международным стандартом сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»** целью задания по выполнению согласованных процедур является проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и предоставление отчета об обнаруженных фактах.

Задание по выполнению согласованных процедур может предполагать выполнение определенных процедур как в отношении отдельных элементов финансовой информации (например, кредиторской, дебиторской задолженности, закупок у связанных сторон, выручки и прибыли сегмента организации), финансовых отчетов (например, бухгалтерского баланса), так и всего комплекта финансовой отчетности.

Независимость не является обязательным требованием для заданий по выполнению согласованных процедур. Однако условия или цели задания либо национальные стандарты могут требовать от аудитора соблюдения требований независимости согласно Кодексу этики. В том случае, если аудитор не является независимым, этот факт должен быть отмечен в отчете об обнаруженных фактах.

Пользователи отчета самостоятельно оценивают проведенные процедуры и замечания, предоставленные аудитором, и делают собственные выводы на основании его работы.

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 «Задания по компиляции» дает определение:

Компиляция – задание, в рамках которого практикующий специалист применяет знания и опыт в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности для оказания содействия руководству в подготовке и представлении финансовой информации организации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и представляет отчет в соответствии с требованиями Международного стандарта сопутствующих услуг.

Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специа-

листа, поскольку услуги предоставляются с должной профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Практикующий специалист не должен принимать задание по компиляции, предварительно не согласовав условия его выполнения с руководством и заказчиком задания (если отличается от руководства). Согласованные условия выполнения задания в письме-соглашении об условиях задания или иной приемлемой форме письменного соглашения до начала выполнения задания.

Руководство организации продолжает нести ответственность за финансовую информацию и исходные данные, на основе которых она подготовлена и представлена.

Согласно **Международному стандарту обзорных проверок (МСОП) 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»** цели практикующего специалиста при проведении обзорной проверки финансовой отчетности заключаются в следующем:

а) получить ограниченную уверенность, преимущественно за счет направления запросов и выполнения аналитических процедур, в том, что финансовая отчетность в целом содержит или не содержит существенных искажений, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод о том, что его внимание привлек тот или иной факт, на основании которого он полагает, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или же вывод о том, что такие факты отсутствуют;

б) представить заключение о финансовой отчетности в целом и проинформировать о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Проведение аудита и обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить предполагаемым пользователям соответственно разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации, в то время как выполнение согласованных процедур и компиляции не предусматривает обеспечения подобной уверенности.

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

В процессе выполнения задания по обзорной проверке практикующий специалист обязан своевременно сообщать руководству или, если применимо, лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех обстоятельствах, касающихся задания по обзорной проверке, которые, по его профессиональному суждению, достаточно серьезны для того, чтобы руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, обратили на них внимание.

Обзорная проверка финансовой отчетности *включает изучение способности организации продолжать непрерывно свою деятельность*.

Услуги, перечисленные в п. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, являются *прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью*.

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью можно разделить на **два вида**:

1. услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (ведения и восстановления бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности);

2. услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки:

1) постановка бухгалтерского учета и бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

4) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

5) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочная деятельность;

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, разделяются на три группы:

1. услуги действия;

2. услуги контроля;

3. информационные (консультационные) услуги.

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

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

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

Аудиторская организация может разработать внутрифирменные стандарты сопутствующих работ и услуг на каждый их вид.

Для выполнения сопутствующих аудиту и прочих аудиторских услуг аудиторская организация должна иметь материально-технические возможности, а специалисты, оказывающие услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания аудиторских услуг в соответствии с действующим законодательством и с условиями договора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

1.6. Общественные бухгалтерские и аудиторские организации в России и за рубежом

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ одной из форм регулирования аудиторской деятельности в России признается деятельность *саморегулируемых организаций аудиторов*.

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов. Для этого необходимо соответствие ее *следующим требованиям*:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций, соответствующих установленным 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.

Саморегулируемая организация аудиторов выполняет следующие функции:

1) разрабатывает и устанавливает условия членства в саморегулируемой организации;

2) применяет меры дисциплинарного воздействия, предусмотренные Федеральным законом и внутренними документами саморегулируемой организации, в отношении своих членов;

3) образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между членами саморегулируемой организации, а также между ними и потребителями предоставленных членами саморегулируемой организации услуг, иными лицами;

4) осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в саморегулируемую организацию в форме отчетов в порядке, установленном уставом некоммерческой организации или иным документом, утвержденными решением общего собрания членов саморегулируемой организации;

5) разрабатывает и утверждает стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов;

6) принимает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов;

7) участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

8) организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

9) представляет интересы членов саморегулируемой организации в их отношениях с органами государственной власти РФ, субъектов РФ, органами местного самоуправления;

10) обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности;

11) осуществляет контроль за предпринимательской или профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в ней;

12) рассматривает жалобы на действия своих членов и дела о нарушении ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в ней.

Саморегулируемая организация аудиторов имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные требования к тем, которые предусмотрены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

В настоящее время в России действует *две профессиональные саморегулируемые организации аудиторов* (некоммерческое партнерство):

1. «Российский Союз аудиторов»;
2. «Аудиторская Ассоциация Содружество».

В странах рыночной экономики профессиональные аудиторские организации являются неотъемлемой структурой общества. В большинстве из них са-

морегулируемые аудиторские организации выполняют ведущую роль в организационно-методологическом регулировании аудита.

В Великобритании регулирование аудиторской деятельности осуществляется тремя ведущими профессиональными объединениями:

1. Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) (создан в 1880 г.);

2. Институтом присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS) (создан 1853 г.);

3. Институтом присяжных бухгалтеров Ирландии (ICAI) (создан в 1888 г.).

В Германии профессиональные интересы всех аудиторов, присяжных ревизоров бухгалтерских книг, аудиторских фирм и обществ по ревизии бухгалтерских книг представляет *Палата аудиторов*, образовавшаяся в 1961 году. Данная организация профессионального самоуправления аудиторов осуществляет надзор за выполнением ими профессиональных обязанностей.

Задачи по регулированию аудиторской деятельности во Франции возложены на *Национальную комиссию комиссаров по счетам Франции (CNCC)*. Главная цель деятельности данной организации – контроль за правильным осуществлением аудиторами своей профессиональной деятельности, защита чести и независимости ее членов.

Аудиторскую деятельность в США осуществляет *Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA)*, который устанавливает профессиональные требования, проводит исследования и публикует материалы по тематике бухгалтерского учета, аудита, консультационных услуг для администрации. AICPA был основан в 1887 году. Сейчас в нем состоит около 270 тысяч членов. Институт несет ответственность за этическое руководство профессией, создание аудиторских стандартов, экзаменационную систему. До 1973 г. он отвечал также за бухгалтерские стандарты, но эта роль теперь передана Комитету по стандартам финансового учета. AICPA еще выпускает комментарии по основным вопросам учета и готовит к рассмотрению проекты стандартов.

В Японии рынок аудиторских услуг находится в ведении *Института сертифицированных общественных бухгалтеров*, основанного в 1966 году. Данная саморегулируемая ассоциация является единственной организацией для сертифицированного общественного бухгалтера: квалифицированные специалисты, которые намерены заниматься практической деятельностью, имея звание сертифицированного общественного бухгалтера, должны стать членами данного Института. Кроме того, по итогам каждой аудиторской проверки в данный Институт представляется отчет с аудиторским заключением.

Использование зарубежного опыта в формировании основ аудиторской деятельности и, в частности, в создании института саморегулирования несомненно оценивается положительно.

Контрольные вопросы к главе 1

1. Какова организационная структура экономического контроля (контролирующих органов) в Российской Федерации?
2. Назовите задачи и функции государственного финансового контроля в России?
3. Каковы задачи и функции ведомственного государственного контроля?
4. Каковы задачи и функции внутрихозяйственного контроля?
5. Какое место занимает аудит в системе финансового контроля?
6. Каковы предпосылки возникновения аудита в мире?
7. Где впервые зародился аудит в современном его понимании?
8. Каковы предпосылки и этапы развития аудита в России?
9. В чем заключается сущность аудита?
10. На каких принципах основывается аудит?
11. Каковы основные цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности согласно МСА 200?
12. По каким причинам возникают ограничения, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности?
13. Каковы задачи аудитора в процессе проверки?
14. Какие виды аудита существуют?
15. Назовите виды сопутствующих аудиту услуг.
16. Какие бывают прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью согласно Федерального закона «Об аудиторской деятельности»?
17. На какие виды разделяют прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, по их совместимости с аудитом?
18. На какие виды разделяют прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, по их сущности?
19. Каким требованиям должна отвечать саморегулируемая организация аудиторов?
20. Какие функции выполняет саморегулируемая организация аудиторов?
21. Назовите действующие в настоящее время в России профессиональные саморегулируемые организации аудиторов?
22. Какие профессиональные аудиторские объединения осуществляют регулирование аудиторской деятельности за рубежом?

Тесты для самопроверки к главе 1

1. Закон об обязательном аудите во Франции был принят:
 - а) в 1862 г.;
 - б) в 1867 г.
 - в) в 2001 г.
 - г) в 1937 г.;
2. Аудит, предполагающий проведение выборочной проверки в основном узких мест в работе предприятия, именуется:

- а) операционным;
- б) первичным;
- в) базирующимся на риске;
- г) аудит на соответствие.

3. Проведение обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить предполагаемым пользователям:

- а) разумный уровень уверенности в достоверности финансовой информации;
- б) ограниченный уровень уверенности в достоверности финансовой информации;
- в) абсолютный уровень уверенности в достоверности финансовой информации.

4. Закон об обязательном аудите в Великобритании был принят:

- а) в 1862 г.
- б) в 1867 г.
- в) в 1937 г.

5. Аудит, предполагающий наблюдение систем, которые контролируют операции, именуется:

- а) подтверждающим;
- б) базирующимся на риске;
- в) системно-ориентированным;
- г) операционным;
- д) аудитом на соответствие.

6. В России впервые должность аудитора была введена:

- а) Александром II;
- б) царем Алексеем Михайловичем;
- в) Петром I.

7. Обязательный аудит – это:

- а) аудит, проводимый по желанию руководства экономического субъекта в любое время отчетного периода, но не реже, чем 1 раз в год;
- б) ежегодная обязательная проверка правильности отражения хозяйственных операций в первичных документах, проводимая аудиторской организацией в соответствии с требованиями законодательства;
- в) ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

8. Компиляция финансовой информации – это:

- а) задание, в рамках которого аудитор применяет знания и опыт в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности для оказания содействия руководству в подготовке и представлении финансовой информации организации и представляет отчет в соответствии с требованиями МССУ;
- б) классификация и обобщение финансовой информации организации;
- в) преобразование форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9. Первый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» был принят в Российской Федерации:

- а) в 1993 г.;
- б) в 2001 г.;
- в) в 1992 г.

10. Требования независимости аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов от экономического субъекта при оказании ему сопутствующих аудиту услуг обязательны:

- а) да;
- б) да, за исключением согласованных процедур;
- в) не обязательны для всех сопутствующих аудиту услуг.

11. Аудит, используемый для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки его производительности и эффективности, именуется:

- а) базирующимся на риске;
- б) системно-ориентированным;
- в) подтверждающим;
- г) финансовым;
- д) операционным.

12. Исторической родиной аудита является:

- а) Великобритания;
- б) Франция;
- в) Италия;
- г) Германия.

13. К услугам, сопутствующим аудиту, не относятся:

- а) компиляция финансовой информации;
- б) консультирование по вопросам налогообложения;
- в) обзорные проверки;
- г) согласованные процедуры.

14. Аудит, предполагающий проверку и подтверждение практически каждой хозяйственной операции, именуется:

- а) базирующимся на риске;
- б) системно-ориентированным;
- в) подтверждающим;
- г) финансовым.

15. Перечень сопутствующих аудиту услуг определен:

- а) Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- б) внутрифирменными стандартами аудиторской деятельности;
- в) международными стандартами аудита.

16. Действующий в настоящее время в России Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» был принят:

- а) в 1993 г.;
- б) в 2001 г.;
- в) в 2008 г.;
- г) в 1992 г.

17. Аудит является методом осуществления:

- а) ведомственного контроля;

- б) государственного контроля;
- в) независимого вневедомственного контроля.

18. Закон об обязательном аудите в США был принят:

- а) в 1862 г.;
- б) в 1867 г.
- в) в 1937 г.;
- г) в 2001 г.

19. В состав саморегулируемой организации аудиторов в качестве ее членов должно входить:

- а) не менее 10000 физических лиц или не менее 2000 коммерческих организаций;
- б) не менее 500 физических лиц или не менее 700 коммерческих организаций;
- в) не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций;
- г) не менее 3000 физических лиц или не менее 1500 коммерческих организаций.

20. Аудит, предназначенный для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые воздействуют на результаты операции или отчеты, именуется:

- а) базирующимся на риске;
- б) операционным;
- в) подтверждающим;
- г) аудит на соответствие.

21. Основная цель аудиторской проверки:

- а) выявить нарушения в ведении бухгалтерского учета;
- б) дать положительное аудиторское заключение;
- в) определить финансовую устойчивость предприятия;
- г) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение в аудиторском заключении;

22. Проведение аудита позволяет аудитору обеспечить предполагаемым пользователям:

- а) разумный уровень уверенности в достоверности финансовой информации;
- б) ограниченный уровень уверенности в достоверности финансовой информации;
- в) абсолютный уровень уверенности в достоверности финансовой информации.

23. Укажите услуги, связанные с аудиторской деятельностью, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки:

- а) по восстановлению бухгалтерского учета;
- б) по составлению налоговых деклараций;
- в) по составлению бухгалтерской отчетности;
- г) по автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий.

24. Основной целью аудита не является:

- а) проверка и подтверждение достоверности показателей бухгалтерских отчетов или констатация их недостоверности;
- б) контроль за соблюдением экономическим субъектом действующего законодательства;

- в) извлечение прибыли от осуществления аудиторской деятельности;
- г) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- д) установление соответствия совершенных экономическим субъектом хозяйственных операций нормативным актам РФ.

25. Деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами – это:

- а) аудиторская деятельность;
- б) аудит;
- в) предпринимательская деятельность.

26. Определите из ниже перечисленных услуг, связанных с аудиторской деятельностью, вид услуг, который совместим с обязательным аудитом бухгалтерской отчетности:

- а) ведение бухгалтерского учета;
- б) составление налоговой отчетности;
- в) управленческое консультирование;
- г) составление бухгалтерской отчетности.

27. Какие из приведенных ниже услуг, связанных с аудиторской деятельностью, совместимы с проведением у аудируемого субъекта обязательной аудиторской проверки во всех случаях:

- а) составление бухгалтерской отчетности;
- б) постановка бухгалтерского учета;
- в) восстановление бухгалтерского учета;
- г) ведение бухгалтерского учета.

28. Какие в России в настоящее время действуют профессиональные саморегулируемые организации аудиторов:

- а) «Российский Союз аудиторов»;
- б) «Московская аудиторская палата»;
- в) «Аудиторская Ассоциация Содружество»;
- г) «Институт Профессиональных Аудиторов России»;
- д) «Аудиторская палата России».

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

В настоящее время в России сформирована пятиуровневая система нормативного регулирования аудита (табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России

Уровень регулирования	Виды нормативных документов	Органы, принимающие документы
1-й уровень	Федеральные законы, Кодексы, Указы	Федеральное собрание, Правительство РФ, Государственная Дума, Президент РФ
2-й уровень	Подзаконные акты в области регулирования аудиторской деятельности (Постановления, Приказы)	Президент РФ, Правительство РФ, Минфин РФ, Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности
3-й уровень	Международные стандарты аудита	Международная федерация бухгалтеров, Минфин РФ
4-й уровень	Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и методики аудита	Саморегулируемые организации аудиторов, Минфин РФ, Совет по аудиторской деятельности
5-й уровень	Внутрифирменные аудиторские стандарты	Аудиторские организации

Первый уровень – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. В нем определены понятие аудиторской деятельности, порядок осуществления и оформления результатов аудита. Это концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в РФ, который должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых актов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ и др.

Второй уровень – документы предназначены для регулирования вопросов проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, предоставление информации и отчетности о деятельности аудиторских фирм и аудиторов и т.п. Например, Приказ Минфина РФ от 5 августа 2015 г. № 122н «Об утверждении порядка проведения экспертизы применимости документов, содержащих международные стандарты аудита, на территории Российской Федерации», Приказ Минфина России от 19.03.2013 № 32н «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации» (в ред. от 20.08.2013 № 83н, от 30.06.2015 №101н, от 17.01.2017 №4н).

Третий уровень – Международные стандарты аудита (МСА). Основное назначение стандартов: установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности и, прежде всего, арбитражным судом. Стандарты содержат основные правила проведения аудиторской проверки и составления аудиторского заключения, с их помощью аудитор сможет выбрать методику, необходимый масштаб и глубину аудиторской проверки.

Порядок признания МСА для применения на территории РФ установлен Постановлением Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации». **МСА вступили в действие на территории Российской Федерации с 01 января 2017 г.**

Четвертый уровень – методики аудиторской деятельности, регламентирующие порядок осуществления аудиторами проверок применительно к конкретным отраслям, по отдельным вопросам налогообложения, финансов и по специальным аудиторским заданиям. К этому уровню относятся также стандарты, устанавливаемые саморегулируемыми организациями аудиторов для своих членов. Данные стандарты определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным МСА, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. Требования этих стандартов не должны противоречить требованиям МСА.

Пятый уровень – документы (внутрифирменные стандарты), необходимые для реализации МСА и стандартов саморегулируемых организаций аудиторов. Эти документы должны содержать сведения по применению стандартов, организации на основе стандартов аудиторской деятельности.

2.2. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России

В организационном плане систему регулирования аудиторской деятельности можно представить следующим образом (рис. 2.1).

Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ) – призван осуществлять государственное регулирование аудиторской деятельности.

Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) принятие 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 и др.



Рисунок 2.1. – Система регулирования аудиторской деятельности

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности является подразделением Минфина РФ, который обеспечивает формирование, функционирование и развитие системы аудита России.

Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ создан для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности.

Функции Совета по аудиторской деятельности включают:

1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

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

3) одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационный экзамене;

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

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

6) осуществляет в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и положением о совете по аудиторской деятельности иные

функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

2.3. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России

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

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе и 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.

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

Предквалификационная подготовка лиц, готовящихся к квалификационному экзамену на квалификационный аттестат аудитора, по своему содержанию и формам проведения должна проходить в три этапа.

На первом этапе начальный уровень высшего образования претендента приводится в соответствие с Программой подготовки аудиторов. В каждом СРО аудиторов должны быть программы такого обучения для начального уровня образования, который имеет каждый конкретный претендент. Форму и продолжительность обучения претендент может выбрать самостоятельно.

На втором этапе претендент получает знания и навыки в соответствии с Программой. Обучение может осуществляться самостоятельно или в специализированных учебных заведениях (УМЦ).

На третьем этапе претендент овладевает знаниями и навыками по дисциплине «Профессиональные ценности, этика и профессиональные отношения». Данный этап предквалификационной подготовки должен проходить в той аудиторской компании, в которой претендент, обязан проработать не менее двух лет. Для этого претенденту (как правило, ассистенту аудитора) назначается наставник, который руководит его работой и по окончании обучения оценивает ее в письменной форме.

Кроме того, в процессе работы претендент углубляет свои знания по дисциплине «Информационные технологии». Особое внимание данному предмету уделяется в первой половине производственного стажа, а затем знания и навыки постоянно обновляются по мере появления тех или иных новаций.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, устанавливается из следующих областей знаний:

1. бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность (в том числе консолидированная);
2. аудиторская деятельность;
3. право, включая: гражданское законодательство РФ, трудовое законодательство РФ, законодательство РФ о социальном страховании и обеспечении, корпоративное управление;
4. налоговое законодательство РФ;
5. финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль.

Минфином РФ издан Приказ от 19.03.2013 №32н (в ред. от 20.08.2013 №83н, от 30.06.2015 №101н, от 17.01.2017 №4н) «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации». В нём установлено, что квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Состав членов комиссий утверждается Минфином РФ.

Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

Единая аттестационная комиссия устанавливает перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, в форме тестов с многовариантным ответом, вопросов экзаменационных билетов, практических задач. Предлагаемые претендентам на квалификационном экзамене вопросы из одной области знаний должны иметь равный уровень сложности.

Квалификационный экзамен состоит *из компьютерного тестирования и выполнения письменной работы*. Для каждого квалификационного экзамена разрабатывается *не менее двух практических задач*.

Индивидуальный набор тестов состоит из вопросов из всех областей знаний. В индивидуальный набор тестов *включается по 10 вопросов из каждой области знаний*. Проведение компьютерного тестирования прекращается не позднее чем за 15 рабочих дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена в части письменной работы.

Письменная работа квалификационного экзамена выполняется во время экзаменационной сессии. Экзаменационные сессии проводятся два раза в год одновременно во всех местах их проведения. Каждая экзаменационная сессия продолжается два календарных дня подряд. Претендент может выполнять

письменную работу одновременно в одну экзаменационную сессию либо в несколько экзаменационных сессий.

Претендент, сдавший экзамен в части компьютерного тестирования, вправе сдавать квалификационный экзамен в части письменной работы, если с даты объявления результатов компьютерного тестирования прошло не более двух лет. По истечении этого срока результаты компьютерного тестирования аннулируются единой аттестационной комиссией.

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

При выполнении письменной работы каждый претендент получает индивидуальный экзаменационный билет. В него включаются по одному вопросу из каждой области знаний, а также одна практическая задача. Для ответа на вопрос экзаменационного билета из одной области знаний претенденту предоставляется не более 45 минут, а для решения практической задачи - не более двух часов.

В каждый день проведения письменной работы проверяется квалификация претендента *не более чем в трех областях знаний*.

Претендент получает каждый следующий вопрос экзаменационного билета для ответа на него после сдачи представителю единой аттестационной комиссии письменного ответа на предыдущий вопрос экзаменационного билета.

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

За каждый ответ на вопрос экзаменационного билета претендент получает 10, либо 8, либо 6, либо 4, либо 2, либо 0 баллов в зависимости от того, в какой степени претендент ответил на вопрос экзаменационного билета.

За решение практической задачи претендент получает 50, либо 40, либо 30, либо 25, либо 20, либо 10, либо 0 баллов в зависимости от того, в какой степени претендент решил практическую задачу.

Претендент, получивший за ответы на все вопросы экзаменационного билета и решение практической задачи суммарно не менее 67 % максимально возможного количества баллов (при условии получения за ответы на все вопросы экзаменационного билета не менее 84 % максимально возможного количества баллов), считается сдавшим квалификационный экзамен.

Результаты компьютерного тестирования объявляются единой аттестационной комиссией не позднее пяти рабочих дней с даты проведения компьютерного тестирования. Результаты письменной работы определяются не позднее 45 рабочих дней, следующих за последним днем выполнения претендентами письменной работы. Решение о сдаче (не сдаче) претендентами квалификационного экзамена принимается единой аттестационной комиссией не позднее восьми рабочих дней с даты определения результатов письменной работы и объявляется не позднее пяти рабочих дней с даты принятия этого решения.

За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата.

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, утвержденным СРО, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается СРО для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Таким образом, чтобы, получив единый аттестат, аудитор мог аудировать финансовую отчетность в одной из специальных отраслей экономики, он должен дополнительно овладеть глубокими знаниями по выбранной особой отрасли экономики в соответствии с программами, утвержденными СРО аудиторов.

Основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора являются:

1) получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получение его лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

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

3) несоблюдение аудитором требований независимости и соблюдения аудиторской тайны;

4) систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или стандартов аудиторской деятельности;

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

6) неучастие аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение трех последовательных календарных лет, за исключением:

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

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

- должностных лиц уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и его территориальных органов, осуществляющих внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций;

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

- иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

7) несоблюдение аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда СРО 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.

2.4. Экономические субъекты, подлежащие аудиту

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

Обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, иных кредитных и

страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, публично-правовых компаний, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности, включаемой в проспект ценных бумаг, и консолидированной финансовой отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 %, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, публично-правовой компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается с аудиторской организацией или индивидуальным аудитором, определенными путем проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством РФ о контрактной системе в сфере закупок, товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным.

2.5. Права и обязанности аудиторов. Права и обязанности проверяемых субъектов

При оказании аудиторских услуг аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги;

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 оказания аудиторских услуг вопросам;

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

а) не предоставления 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) страховать ответственность за нарушение договора оказания аудитор-

ских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

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

При оказании аудиторских услуг 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) составлять документы на русском языке;

4) обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, на территории РФ, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории РФ. При оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг аудиторы обязаны обеспечивать хранение документов не менее трех лет после отчетного года;

5) информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства РФ, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации аудиторской организации, индивидуального аудитора, последние обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы;

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

При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

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

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

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

При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) содействовать аудитору в своевременном и полном проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для оказания аудиторских услуг сведения у третьих лиц;

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

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

4) исполнять требования стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2.6. Формы предпринимательской деятельности в аудите

Правовые формы в аудиторской деятельности установлены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Согласно ст. 3 и 4 Федерального закона, аудиторской деятельностью могут заниматься:

- физические лица – аудиторы;
- юридические лица – аудиторские организации.

Аудиторская организация – 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, членом которой такая организация является.

Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги.

Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного 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 процента;

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 должно быть аудитором. Полномочия исполнительного органа коммерческой организации не могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему);

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.

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

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

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;

5) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы - для индивидуального аудитора.

2.7. Контроль качества аудита

Качество аудиторской деятельности должен обеспечивать внешний и внутренний контроль ее осуществления.

Внешний контроль качества аудита может быть предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль выполняется на стадии аттестации аудиторов (путем сдачи квалификационного экзамена).

Текущий контроль осуществляется по двум направлениям:

1) контроль отдельных аудиторских проверок;

2) общий контроль качества аудита.

Текущий контроль предполагает проверку:

- соблюдения правил независимости аудиторов;
- выполнения требований Закона, стандартов аудита;
- соблюдение этических принципов аудита;
- проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудита.

Последующий контроль проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки как своими силами, так и делегировать право на их осуществление саморегулируемым организациям аудиторов в отношении участников этих объединений.

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется саморегулируемой организацией аудиторов начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации и индивидуальном аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций:

1) в отношении аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», – не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год;

2) в отношении индивидуальных аудиторов и иных аудиторских организаций – не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения или требований нормативных правовых актов или стандартов аудита проверяющие обязаны сообщить об этих фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной Законом об аудите, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны устанавливать и соблюдать правила ***внутреннего контроля качества*** проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются стандартами аудиторской деятельности.

Внутренний контроль качества аудита также может быть предварительный, текущий и последующий.

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

Текущий контроль осуществляется в следующих формах: контроль основного аудитора за работой ассистентов, контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов и др.

Последующий контроль качества аудита состоит в проверке результатов работы, выполненной как всей бригадой в целом, так и каждым исполнителем. Оче-

ты и выводы по проверке перед окончательным представлением должны быть проверены руководителем группы, который несет полную материальную ответственность за выполнение аудита.

Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» устанавливает обязанности аудиторской организации в области ее системы контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг.

Согласно МСКК 1 **цель аудиторской организации** состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что:

а) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;

б) заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Аудиторская организация обязана:

– разработать политику и процедуры, нацеленные на создание благоприятных условий для развития такой корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество;

– внедрить политику и процедуры, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что как сама организация, так и персонал соблюдают соответствующие этические требования;

– организовать процесс мониторинга, призванный обеспечить ее разумную уверенность в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно.

Кроме того, *Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»* устанавливает особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности.

Согласно МСА 220 руководитель аудиторского задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен. На протяжении всего аудита руководитель задания должен наблюдать и, при необходимости, проводить служебные расследования в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы.

В случаях, когда руководителю задания становится известно через систему контроля качества или из иных источников о фактах, свидетельствующих о несоблюдении аудиторской группой соответствующих этических требований, он должен, проведя консультации с другими ответственными лицами в аудиторской организации, определить надлежащие меры реагирования.

Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы:

а) провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;

б) обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения.

Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, в результате проверки по конкретному аудиторскому заданию, должно обеспечить документальное подтверждение того, что:

а) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;

б) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;

в) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

Контрольные вопросы к главе 2

1. Какие документы регулируют аудиторскую деятельность в России?
2. Назовите органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России.
3. Какова система управления аудиторской деятельностью в России?
4. Назовите функции государственного регулирования аудиторской деятельности.
5. Какие функции выполняет Совет по аудиторской деятельности?
6. Кто входит в состав Совета по аудиторской деятельности?
7. В каких случаях проводится обязательный аудит?
8. Как проводится аттестация аудиторов в России?
9. Какие требования предъявляются к претендентам, желающим пройти аттестацию для получения квалификационного аттестата аудитора?
10. Что является предметом внешнего контроля качества работы аудиторов?
11. В каких случаях аннулируется квалификационный аттестат аудитора?
12. Каковы права аудиторской организации, индивидуального аудитора?
13. В чем заключаются обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора?
14. Какими правами обладают аудируемые лица или лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг?
15. Какие обязанности возлагаются на аудируемых лиц или лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг?
16. Каким требованиям должна отвечать саморегулируемая организация аудиторов?
17. Каким требованиям должна отвечать аудиторская организация для вхождения в состав саморегулируемой организации аудиторов?

18. Назовите требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов.

19. Как часто осуществляется плановая проверка аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организацией аудиторов?

20. Какие меры воздействия может применить к СРО уполномоченный федеральный орган по результатам проверки и выявлении нарушений?

21. Какие обязанности возлагаются в соответствии с МСКК 1 на аудиторские организации для нормальной работы системы контроля качества аудита?

22. Каковы особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА 220?

Тесты для самопроверки к главе 2

1. Обязательную ежегодную аудиторскую проверку обязаны проходить организации:

- а) ценные бумаги которой допущены к организованным торгам;
- б) занимающие сельскохозяйственным производством;
- в) представляющие и (или) публикующие сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- г) осуществляющие торговую деятельность.

2. Обязательную ежегодную аудиторскую проверку обязаны проходить организации, созданные в организационно-правовой форме:

- а) акционерного общества;
- б) общества с ограниченной ответственностью;
- в) полного товарищества;
- г) производственного кооператива.

3. Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать саморегулируемые организации аудиторов для:

- а) 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.

4. Обязательной аудиторской проверке не подлежат:

- а) страховые организации и общества взаимного страхования;
- б) кредитные организации;
- в) клиринговые организации;
- г) товарные и фондовые биржи;
- д) акционерные инвестиционные фонды;
- е) государственные внебюджетные фонды;
- ж) негосударственные пенсионные фонды.

5. Преподаватель, не работавший в течение трех лет в качестве бухгалтера или аудитора, может быть допущен к аттестации на право осуществления аудиторской деятельности:

- а) да;
- б) нет;
- в) может быть допущен, если в течение трех последних лет работает по совместительству в аудиторской организации помощником аудитора;
- г) может быть допущен, если в течение последних пяти лет преподает дисциплины по экономическому профилю.

6. Представительство саморегулируемых организаций аудиторов в Совете по аудиторской деятельности должно составлять:

- а) 10 человек;
- б) 2 человека;
- в) 5 человек;
- г) 100% общего состава Совета.

7. Экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке, если сумма активов баланса на конец года, предшествовавшего отчетному превышает:

- а) 10 млн. руб.;
- б) 60 млн. руб.;
- в) 20 млн. руб.;
- г) 1 млрд. руб.

8. Из ниже перечисленных прав определите право аудиторской организации и индивидуального аудитора:

- а) право осуществлять операции по торговле товарами;
- б) право осуществлять строительную деятельность;
- в) право организовывать аудиторские организации в форме публичных акционерных обществ;
- г) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита.

9. Аудит бухгалтерской отчетности является обязательным, если:

- а) валюта баланса предприятия превышает 2 млн. руб.;
- б) организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;
- в) выручка от продаж за отчетный период превышает 400 млн. руб.;
- г) прибыль организации превышает 5 млн. руб.

10. Не является критерием для оценки обязательности ежегодной аудиторской проверки:

- а) организационно-правовая форма экономического субъекта;
- б) вид деятельности экономического субъекта;
- в) величина уставного капитала (уставного фонда) экономического субъекта;
- г) финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

11. Отчетность какой из перечисленных организаций подлежит обязательному аудиту? Объем выручки от реализации продукции за год, предшествовавший отчетному, составил:

- а) 52 млн. руб.;
- б) 450 млн. руб.;
- в) 180 млн. руб.;
- г) 520 тыс. руб.

12. *Функциями Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе является:*

- а) рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- б) разработка внутренних стандартов аудиторской деятельности;
- в) рассмотрение проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- г) подготовка информационных, методических и учебных пособий.

13. *В какой организационно-правовой форме могут быть созданы аудиторские организации:*

- а) в любой;
- б) общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество;
- в) в любой, кроме публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

14. *Для вхождения аудиторской организации в состав СРО необходимо, чтобы численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, была не менее:*

- а) пяти;
- б) трех;
- в) двух;
- г) десяти.

15. *Не является обязанностью аудиторов и аудиторских фирм:*

- а) сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта;
- б) сообщать заказчику о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов);
- в) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки;
- г) предоставлять заказчику информацию о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора (аудиторской фирмы);
- д) сообщать заказчику о размере чистой прибыли, полученной аудитором или аудиторской фирмой за отчетный период.

16. *Плановые внешние проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч.3 ст. 5 ФЗ «Об аудиторской проверке», осуществляются уполномоченным федеральным органом:*

- а) не чаще одного раза в два года;
- б) не реже одного раза в пять лет;
- в) не чаще одного раза в год;
- г) не реже 1-го раза в пять лет, но не чаще 1-го раза в год;
- д) не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год.

17. *Порядок аттестации аудиторов определяется:*

- а) Правительством РФ;
- б) Минфином РФ;

- в) Саморегулируемой организацией аудиторов;
- г) Министерством труда и социального развития.

18. Аудиторские фирмы могут заниматься:

- а) предпринимательской деятельностью по направлению, прямо совпадающему с направлением деятельности проверяемых экономических субъектов;
- б) аудиторской и другой, связанной с ней, деятельностью;
- в) производственной и торговой деятельностью;
- г) предпринимательской деятельностью, направленной на анализ и поиск оптимальных путей реализации продукции (работ, услуг) экономического субъекта.

19. В состав Совета по аудиторской деятельности должны входить представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в количестве:

- а) 5 человек;
- б) 2 человека;
- в) 10 человек;
- г) 25 % от общего числа членов Совета.

20. Основной целью создания Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе явилось обеспечение:

- а) государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ;
- б) общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности;
- в) формирования законодательной, нормативной и методологической базы аудита;
- г) все перечисленное.

21. К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие:

- а) высшее экономическое или юридическое образование;
- б) высшее или среднее экономическое образование;
- в) любое высшее образование, по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

22. Определите условие, наступление которого является основанием для аннулирования квалификационного аттестата:

- а) если аудитор не проводил аудит в течение девяти месяцев;
- б) если аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность в течение шести месяцев;
- в) если аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации;
- г) если аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность в течение 1-го года.

23. Определите из ниже перечисленных прав право, которым обладают аудируемые лица, заключившие договор оказания аудиторских услуг:

- а) определять методику аудиторской проверки;
- б) рассчитывать уровень существенности;
- в) получить аудиторское заключение в срок, определенный договором;
- г) определять аудиторский риск.

24. Аудиторы (аудиторские фирмы) не имеют право:

- а) проверять у экономических субъектов документацию о наличии денежных сумм, ценных бумаг;

- б) получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудита информацию от третьих лиц;
- в) привлекать на договорной основе к участию в проверке аудиторов, работающих в других аудиторских фирмах;
- г) отказаться от проведения аудита в случае не предоставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;
- д) имеют право осуществлять все перечисленные действия.

25. Выработку государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности в России осуществляет:

- а) Совет по аудиторской деятельности;
- б) Уполномоченный федеральный орган (Минфин РФ);
- в) Саморегулируемые организации аудиторов;
- г) Федеральное казначейство.

26. Внешний контроль работы аудиторских организаций в России осуществляет:

- а) Федеральное казначейство;
- б) Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности при Минфине РФ;
- в) Министерство экономического развития.

27. Аудиторская организация – это:

- а) любая коммерческая организация, имеющая в своем штате должность аудитора;
- б) коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги;
- в) коммерческая организация, являющаяся членом одной из СРО.

28. Членами саморегулируемой организации аудиторов могут быть:

- а) любые аудиторские организации и любой индивидуальный аудитор;
- б) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, отвечающие определенным требованиям к ним;
- в) только аудиторские организации.

ГЛАВА 3. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА АУДИТОРА И СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Понятие этики

Этика – это совокупность норм поведения, мораль отдельного человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

В настоящее время профессия аудитора в соответствии с потребностями современного общества является общественно значимой и считается достаточно престижной и востребованной. Это подразумевает поддержание аудиторами соответствующей репутации в деловых кругах и признание ими своей ответственности перед обществом.

В своей деятельности аудиторы должны:

- постоянно обеспечивать высокое качество услуг и потребности общества в полноценной и достоверной информации;
- достигать профессионализма и быть высококвалифицированными специалистами в своей области;
- завоевывать доверие своих клиентов, чтобы последние были уверены, что соблюдение этики аудитора не позволит совершить ему недостойные поступки. Другими словами, существует объективная необходимость поддержания в общественном мнении уважения к профессии аудиторов.

Однако при осуществлении своей деятельности аудиторы обязаны соблюдать не только профессиональные этические, но и общечеловеческие нормы.

Кодекс этики аудиторов – это свод правил, определяющий нравственные отношения между аудиторами и клиентами, а также внутри аудиторского сообщества.

Профессиональный кодекс этики и поведения аудиторских организаций (аудиторов) был принят Международной федерацией бухгалтеров (IFA) в 1996 г. и пересмотрен в 1998 г. В нем определены моральные и нравственные ценности, а также обязательные к исполнению этические нормы поведения аудиторов.

Целями кодекса являются:

- установление основных принципов, которые должны соблюдаться аудиторами;
- формулировка правил поведения аудиторов;
- изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям этических норм.

На его основе был разработан Профессиональный кодекс этики аудиторов России, который был принят Советом по аудиторской деятельности от 28 августа 2003 г., затем был принят Кодекс этики аудиторов России от 31 мая 2007 г., в настоящее время действует Кодекс профессиональной этики аудиторов, который одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г. (протокол № 4, с изм. от 22 декабря 2017 г., протокол № 37). Он является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко при-

меняемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством.

В Кодексе профессиональной этики аудиторов отмечается, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

Согласно МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности.

В Кодексе профессиональной этики аудиторов установлено, что аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- 1) честность;
- 2) объективность;
- 3) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- 4) конфиденциальность;
- 5) профессиональное поведение.

1) *Честность*. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

2) *Объективность*. Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Поэтому ему следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

3) *Независимость*. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен быть независимым от аудируемых лиц и от третьих лиц. Под независимостью аудитора подразумевается независимость его мышления (профессионального суждения) и поведения.

4) *Профессиональная компетентность и должная тщательность*. Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги.

Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности. Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее - практическая работа.

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых новшеств. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

Под добросовестностью понимается обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

Аудитор должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

В случаях, когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, аудиторские организации или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам.

5) *Конфиденциальность*. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию.

Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Аудитор должен соблюдать конфиденциальность вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве.

Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации.

Аудитор должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы, или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;

б) раскрытие требуется законодательством, например:

– при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

– при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными аудитору фактов нарушения законодательства;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

– при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю;

– при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченного государственного органа;

– при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или аудиторской организации на раскрытие информации;

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);

в) характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;

г) являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

б) *Профессиональное поведение.* Аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

3.2. Угрозы принципам аудита и меры предосторожности

Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Однако описать все случаи возникновения угроз нарушения основных принципов этики и определить все уместные ответные действия невозможно. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные угрозы, для предотвращения которых могут требоваться различные меры предосторожности.

Аудитор должен оценивать любые угрозы нарушения основных принципов этики в случаях, когда ему становится известно (или он предполагает) об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы.

Большинство угроз можно разделить на пять категорий:

1. ***Угрозы личной заинтересованности***, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть такие угрозы являются:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность стать сотрудником клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов проверки достоверности информации;

ж) заем, выданный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

2. ***Угрозы самоконтроля***, которые могут возникнуть в случаях, когда аудитор при формировании суждения в ходе выполнения текущего задания будет безапелляционно полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим, или иным работником аудиторской организации, или на оказанные ранее им или иным работником аудиторской организации услуги. Эти угрозы могут возникнуть в следующих случаях:

а) выпуск аудиторской организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрении которых она же осуществляла;

б) выполнение аудиторской организацией, осуществлявшей подготовку исходных данных для составления клиентом учетных записей, задания, обеспе-

чивающего уверенность, предметом которого является проверка этих же учетных записей;

в) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который является или в недавнем прошлом являлся руководителем или иным должностным лицом этого клиента;

г) наличие в составе группы, выполняющей задание, обеспечивающее уверенность, участника, который работает или в недавнем прошлом работал у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки задания;

д) предоставление аудиторской организацией клиенту услуг, которые оказывают непосредственное влияние на предмет выполняемого для этого же клиента задания, обеспечивающего уверенность.

3. **Угрозы заступничества**, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются:

а) продвижение аудиторской организацией акций организации, ценные бумаги которой допущены к обращению на организованных торгах, в то время, как эта организация является для аудиторской организации аудируемым лицом;

б) представление аудитором интересов аудируемого лица при разбирательстве или споре с третьей стороной.

4. **Угрозы близкого знакомства**, которые могут возникнуть в результате длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть эти угрозы являются:

а) близкое родство участника группы, ответственного за задание, с руководителем или иным должностным лицом клиента;

б) занятие работником клиента должности, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания, выполняемого группой, в состав которой входит участник, с которым этот работник клиента состоит в близком родстве;

в) руководитель или иное должностное лицо клиента или сотрудник, занимающий должность, позволяющую ему оказывать существенное влияние на предмет рассмотрения, недавно был руководителем задания в аудиторской организации;

г) принятие аудитором подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между клиентом и старшими работниками аудиторской организации, выполняющей для этого клиента задание, обеспечивающее уверенность.

5. **Угрозы шантажа**, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать

действовать объективно. Примеры обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа:

- а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;
- б) угроза возбуждения судебного разбирательства;
- в) давление с целью необоснованно снизить объем выполняемых работ для сокращения гонорара;
- г) оказание давления на аудитора с целью заставить его согласиться с мнением работника клиента по определенному вопросу только потому, что этот работник имеет больше опыта в решении подобных вопросов;
- д) зависимость карьерного роста аудитора от согласия аудитора с ненадлежащим подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету и др.

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на 2 общие группы:

- а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;
- б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

- а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;
- в) руководство по корпоративному поведению (управлению);
- г) профессиональные стандарты (стандарты аудиторской деятельности);
- д) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов;
- е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

Аудитор должен основываться на собственном суждении для того, чтобы принять решение, как наилучшим образом предотвратить угрозы, превышающие приемлемый уровень, путем принятия мер для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, либо путем прекращения выполнения задания или отказа от такого задания на этапе его принятия.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают *общие внутрифирменные меры предосторожности и меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию*.

Общие внутрифирменные меры предосторожности могут включать:

- а) руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- б) руководство аудиторской организацией, при котором подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;
- в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;
- г) для аудиторских организаций, выполняющих задание по проверке, - документально зафиксированные правила независимости, предусматривающие

выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

д) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;

е) привлечение других руководителей и групп, выполняющих задания по проверке, для оказания клиенту услуг, не связанных с проверкой;

ж) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами группы, выполняющей задание, неправомерно влиять на результаты задания;

з) назначение одного из руководителей аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

и) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур аудиторской организации и др.

Меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию, могут включать:

а) привлечение другого аудитора для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;

б) получение консультаций от независимой третьей стороны (например, комитета по аудиту клиента), профессионального контрольного органа или других аудиторов;

в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;

г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера взимаемой платы (гонорара);

д) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части задания;

е) ротация руководящего персонала проверяющей группы.

В зависимости от характера задания аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;

б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

в) применение клиентом при поручении заданий, не связанных с аудитом, внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;

г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах аудиторской организации.

Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессией или регулирующим органом, позволяющую коллегам, работодате-

лям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях норм этики.

Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств.

3.3. Разрешение этических конфликтов

Аудитор должен не допускать, чтобы конфликт интересов мог бы скомпрометировать его профессиональное суждение. Аудитор должен предпринять разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интереса. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть конфликт интересов, являются, в частности:

а) предоставление консультационной услуги по сопровождению сделки клиента, планирующего приобрести аудируемое лицо, в отношении которого в ходе аудита аудиторская организация получила конфиденциальную информацию, важную для такой сделки;

б) одновременное консультирование двух клиентов, которые являются прямыми конкурентами в сделке по покупке одной и той же компании, когда консультация аудиторской организации может повлиять на конкурентные позиции этих клиентов;

в) оказание услуг покупателю и продавцу, которые являются сторонами одной и той же сделки;

г) оказание услуг по оценке стоимости активов двум сторонам, которые по отношению к таким активам являются противоборствующими сторонами;

д) представление интересов двух клиентов по одному и тому же вопросу, при том, что между этими клиентами существует правовой спор, например, они находятся в состоянии прекращения отношений или ликвидации партнерства;

е) рекомендация клиенту инвестировать в компанию, в которой, например, супруг(а) аудитора, имеет финансовую заинтересованность;

ж) консультирование клиента по вопросам приобретения компании, в приобретении которой заинтересована и сама аудиторская организация и др.

Прежде чем принять на обслуживание нового клиента или задание, или установить деловые взаимоотношения аудитор должен предпринять разумные действия по выявлению обстоятельств, которые могли бы привести к конфликту интересов, в том числе установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

По мере выполнения задания характер услуг, заинтересованность и взаимоотношения могут претерпевать изменения. Аудитор должен тщательно от-

слеживать подобные изменения, с тем, чтобы выявлять обстоятельства, которые могли бы привести к возникновению конфликта интересов.

Процесс выявления существующих или потенциальных конфликтов интересов зависит от таких факторов, как:

- а) характер предоставляемых профессиональных услуг;
- б) размер аудиторской организации;
- в) объем и состав клиентской базы;
- г) структура аудиторской организации, например количество и географическое местонахождение подразделений аудиторской организации.

Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

- а) уместные факты;
- б) имеющиеся этические проблемы;
- в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;
- г) установленные внутренние процедуры;
- д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения и взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

В случаях, когда обстоятельства приводят к этическому конфликту с клиентом или такой конфликт возник внутри клиента, аудитор должен определить, следует ли ему обратиться за консультацией к представителям собственника данного клиента (например, к совету директоров или в комитет по аудиту).

Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в соответствующую саморегулируемую организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности.

Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

3.4. Независимость аудитора

Одним из ключевых положений аудита является требование независимости аудитора от проверяемого экономического субъекта. Ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона «Об ауди-

торской деятельности» № 307-ФЗ содержит ряд законодательных ограничений в осуществлении аудиторских проверок.

Советом по аудиторской деятельности были одобрены Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (протокол № 6 от 20 сентября 2012 г., с изм. от 30 июня 2017 г., протокол № 35).

Требования к независимости аудитора обязательны для применения участниками аудиторских групп, аудиторскими организациями, в том числе сетевыми, во всех случаях выполнения заданий, обеспечивающих уверенность.

Независимость аудитора подразумевает:

а) *независимость мышления*, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора, и позволяет действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм;

б) *независимость поведения*, т.е. такое поведение, которое позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, настолько значимых, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

Отдельные обстоятельства работы аудитора или их совокупность могут создавать угрозы независимости. Однако описать все ситуации, в которых могут возникнуть угрозы независимости, и определить все уместные меры предосторожности невозможно. Поэтому Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости.

Концептуальный подход к соблюдению требований к независимости заключается в следующем: аудитор должен выявлять угрозы независимости, оценивать их значимость, предпринимать меры предосторожности.

Принимая решение о том, следует ли принимать задание, или продолжать его, либо может ли определенное лицо быть участником аудиторской группы, аудиторская организация должна выявить угрозы независимости и оценить их. В случае, когда *оценка угроз независимости окажется выше приемлемого уровня и решение касается вопроса принятия задания* или включения в аудиторскую группу определенного лица, аудиторская организация должна определить, могут ли меры предосторожности устранить угрозы независимости или свести их до приемлемого уровня.

В случае, когда решение касается продолжения задания, аудиторская организация должна определить, могут ли принятые меры предосторожности быть эффективными для устранения угроз независимости или сведения их до приемлемого уровня, или другие меры предосторожности должны быть приняты, или выполнение задания следует прекратить. Когда в ходе выполнения задания становится известной новая информация об угрозе независимости, аудиторская организация должна оценить значимость такой угрозы в соответствии с концептуальным подходом.

В случае, когда аудитор устанавливает, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня не мо-

гут быть приняты или они вообще не существуют, аудитор должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие угрозу независимости, либо отказаться от задания на этапе его принятия или прекратить выполнение задания.

В случае, когда аудиторская организация является сетевой, она должна быть независима от аудируемых лиц других аудиторских организаций, входящих в ту же сеть.

Аудитор должен осуществлять регулярный обмен информацией, касающейся взаимоотношений или обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могут оказать влияние на независимость аудитора, с представителями собственника аудируемого лица.

Аудитор должен быть независим от аудируемого лица в течение периода выполнения задания по аудиту и периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Нарушение положений Правил независимости может произойти независимо от наличия в аудиторской организации принципов и процедур, обеспечивающих достаточную уверенность в соблюдении независимости. Последствием нарушения может быть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту.

В случае обнаружения нарушения принципа независимости, о нем незамедлительно должны быть информированы руководитель задания, лица, ответственные за принципы и процедуры по обеспечению независимости, а в случае необходимости, иные работники аудиторской организации или сети.

Аудиторская организация должна оценить значимость нарушения и степень его влияния на объективность, и, соответственно, на возможность выпустить аудиторское заключение.

В зависимости от значимости нарушения у аудиторской организации может возникнуть необходимость в прекращении выполнения задания по аудиту или может существовать возможность предпринять меры, направленные на устранение последствий такого нарушения.

В случае, когда аудиторская организация установит, что может предпринять действия для надлежащего устранения последствий нарушения, она должна обсудить такое нарушение и предпринятые или предполагаемые действия с представителями собственника аудируемого лица.

Аудиторская организация должна документировать информацию, касающуюся нарушения, предпринятых действий, принятых основных решений и всех вопросов, которые обсуждались с представителями собственника, и если уместно, в саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, или с уполномоченными государственными органами. В случаях продолжения выполнения задания по аудиту аудиторская организация должна также документально зафиксировать вывод о том, что по ее профессиональному суждению объективность не была нарушена, а также обоснование того, что предпринятые действия надлежащим образом устранили последствия нарушения и что аудиторская организация может выпустить аудиторское заключение.

3.5. Роль и виды аудиторских стандартов

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

Под стандартами аудита понимаются единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Основной целью стандартов аудиторской деятельности является обеспечение всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудиторов, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

Аудитор, допускающий в своей практике отступление от стандарта, должен объяснить причину этого. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

По принадлежности аудиторские стандарты подразделяются на:

- внешние (международные и национальные стандарты аудита);
- внутренние (стандарты, действующие в саморегулируемых организациях аудиторов и внутренние стандарты аудиторских организаций (аудиторов)).

Разработкой профессиональных норм на международном уровне занимается **Международная федерация бухгалтеров (МФБ)**, на которую возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих услуг, работ.

Международные стандарты аудита (МСА) способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже мирового. В разных странах их применение различно в связи с особенностями национальных учетных систем, экономических и политических условий, исторических традиций.

Национальные стандарты аудита создаются каждой страной самостоятельно. Их содержание, порядок разработки и утверждения отражают социально-экономические и политические реалии данной страны. Например, национальные стандарты действуют в таких странах как: Германия, Франция, Италия, Великобритания и др.

До 1 января 2017 года в Российской Федерации действовали свои национальные федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые в настоящее время заменены на международные стандарты аудита.

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами аудита, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить международным стандартам аудита;

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

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

Внутренние стандарты аудиторской организации – это документы, детализирующие и устанавливающие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться действующими законодательными и иными нормативными и правовыми актами РФ, регуливающими аудиторскую деятельность, МСА, а также стандартами СРО. В случае прямых указаний в стандартах аудиторской деятельности на то, что некоторые моменты требуют дополнительного утверждения в качестве внутренних стандартов, аудиторская организация обязана обеспечить выполнение данного указания в первоочередном порядке.

Внутренние стандарты аудита должны удовлетворять следующим требованиям:

1. целесообразности – иметь практическую пользу;
2. преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
3. логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
4. полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
5. единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

Внутренний стандарт аудиторской организации, как правило, имеет следующую структуру:

1. регламентирующие параметры – ссылка на международные стандарты, использованные при разработке данного стандарта;
2. общие положения – необходимость внутреннего стандарта, описание объекта стандартизации, определение его основных терминов и понятий, сферы применения;
3. цель и задачи стандарта – назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением;
4. взаимосвязь с другими стандартами – ссылки на соответствующие положения других стандартов;
5. определение основных принципов и методик – описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов решения проблем, рассматриваемых стандартов.
6. оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта;

7. перечень нормативных актов, которыми аудиторы должны руководствоваться при выполнении требований внутреннего стандарта (при необходимости).

К внутренним стандартам аудиторской организации могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации. Они в обязательном порядке утверждаются руководителем аудиторской организации, а в случаях, предусмотренных учредительными документами аудиторской организации – советом учредителей или другим уполномоченным органом.

Для обеспечения контроля за их соблюдением необходимость применения этих правил должна входить в функциональные обязанности аудитора.

3.6. Международные стандарты аудиторской деятельности

В настоящее время функции Комитета по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров выполняет Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (далее Совет).

Целью Совета является разработка системы международных стандартов и других документов, которая будет принята во всем мире. Члены Совета действуют в интересах общества в целом и бухгалтерской профессии в мировом масштабе. В результате позиция членов Совета по какому-либо вопросу может противоречить практике, принятой в их стране или организации, или позиции тех, кто выдвинул их кандидатуры на членство в Совете.

Советом подготовлены Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты обзорных проверок (МСОП), Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ), Международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ) и Международные стандарты контроля качества (МСКК). Они содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного материала, обеспечивающие руководство по их применению.

Разработана унифицированная схема подачи материала в МСА по следующим разделам:

1) *сфера применения конкретного МСА.* Раздел может содержать объяснение 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) *дата вступления в силу.* В данном разделе указывается точная дата введения стандарта в действие;

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) *определения* – термины и их пояснения;

5) *обязательные требования*. Этот раздел содержит обязательные для выполнения аудитором положения стандарта. 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;

6) *руководство по применению и прочие пояснительные 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.

Стандарты и документы Совета не имеют приоритета перед местными законами или нормативными актами, которые регулируют аудит финансовой отчетности за прошедшие периоды в какой-либо определенной стране и которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны.

3.7. Организация и осуществление аудиторами противодействия коррупции

Для многих компаний минимизация коррупционных рисков занимает сегодня первое место среди мероприятий по обеспечению соответствия законодательным требованиям. Помимо принятия традиционных мер в этой сфере, некоторые организации начали разрабатывать дополнительные регламенты и средства контроля, направленные на предотвращение коррупции и мошенничества. Такой подход нашел свое отражение в подготовленных нормативных и законодательных актах РФ, в частности в Федеральном законе «О противодействии коррупции» от 25.12.2008 № 273-ФЗ (ред. от 28.12.2017 № 423-ФЗ). Согласно данному закону организации обязаны разрабатывать и принимать меры по предупреждению коррупции.

В связи с этим Советом по аудиторской деятельности 23 сентября 2015 г. (протокол № 18) одобрены «Методические указания по организации и осуществ-

влению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции».

Меры по предупреждению коррупции, принимаемые в организации, могут включать:

- а) определение подразделений или должностных лиц, ответственных за профилактику коррупционных и иных правонарушений;
- б) сотрудничество организации с правоохранительными органами;
- в) разработку и внедрение в практику стандартов и процедур, направленных на обеспечение добросовестной работы организации;
- г) принятие Кодекса этики и служебного поведения работников организации;
- д) предотвращение и урегулирование конфликта интересов;
- е) недопущение составления неофициальной отчетности и использования поддельных документов.

Аудит не имеет целью предотвращение случаев нарушения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции. В ходе аудита могут быть выявлены риски, имевшие место и потенциальные случаи несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции. Аудит не предполагает, что аудиторская организация должна выявить все случаи несоблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции.

Аудиторская организация не наделена правом и в ее обязанности не входит правовая квалификация конкретного действия (бездействия) аудируемого лица в качестве несоблюдения им требований нормативных правовых актов, в том числе законодательства о противодействии коррупции.

При рассмотрении аудиторской организацией соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции в ходе аудита аудиторская организация:

- а) изучает деятельность аудируемого лица по соблюдению указанного законодательства;
- б) ознакомливается с системой внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающей соблюдение указанного законодательства;
- в) выполняет аудиторские процедуры проверки по существу;
- г) информирует соответствующих лиц о недостатках системы внутреннего контроля и случаях нарушения указанного законодательства.

Учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации о ставших известными ей при оказании аудиторских услуг случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению информации аудиторской организации о ставших ей известными случаях коррупции, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких

случаев последняя обязана проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы.

Кроме того, аудиторская организация в целях обеспечения соблюдения законодательства о противодействии коррупции создает у себя в организации систему внутреннего контроля. Меры по предупреждению коррупции, принимаемые в аудиторской организации, могут включать, среди прочего, определение должностного лица (должностных лиц), ответственного (ответственных) за профилактику коррупционных правонарушений.

Одной из форм развития навыков и профессиональной компетентности состоящих в штате аудиторской организации аудиторов по тематике противодействия коррупции является обучение по соответствующей программе повышения квалификации, утвержденной саморегулируемой организацией аудиторов.

Контрольные вопросы к главе 3

1. Что понимается под Кодексом этики аудиторов?
2. Когда и где впервые был принят профессиональный кодекс этики аудиторов?
3. Каковы цели кодекса этики аудиторов?
4. Назовите основные этические принципы аудита.
5. Какие существуют угрозы принципам аудита?
6. Каковы меры предосторожности, позволяющие устранить угрозы принципам аудита?
7. Что понимается под независимостью аудитора? Укажите основные подходы к независимости и её критерии.
8. Каков порядок разрешения конфликта интересов?
9. В чем заключается суть принципа независимости аудитора?
10. Каковы должны быть действия аудитора в случае нарушения принципа независимости?
11. Что понимается под аудиторским стандартом? Какова основная цель аудиторских стандартов?
12. Как подразделяются аудиторские стандарты по их принадлежности?
13. Каким требованиям должны удовлетворять внутренние стандарты аудита?
14. Какова структура внутреннего стандарта аудиторской организации?
15. Что представляют международные стандарты аудита? Какова их структура?
16. Какие меры по предупреждению коррупции могут принимать коммерческие организации?
17. Какие действия должна предпринять аудиторская организация при рассмотрении соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции?

Тесты для самопроверки к главе 3

1. К основным этическим принципам аудита относятся:

- а) честность, независимость, объективность, конфиденциальность;
- б) независимость, объективность, профессиональная компетентность;
- в) честность, независимость, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

2. Давая пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов, аудитор нарушает принцип:

- а) честности и объективности;
- б) добросовестности;
- в) профессионального поведения.

3. Является ли нарушением принципа конфиденциальности сообщение аудитором о случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица соответствующим органам государственной власти:

- а) является;
- б) не является, если это сделано с письменного согласия аудируемой организации;
- в) не является.

4. Укажите составляющие независимости аудитора:

- а) независимость мышления и финансовая независимость;
- б) независимость поведения и независимость мышления;
- в) моральная и материальная независимость.

5. В целях разрешения конфликта интересов аудитор имеет право:

- а) проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации или обратиться в соответствующую СРО аудиторов;
- б) обратиться за помощью к юристам;
- в) выйти из состава рабочей группы или отказаться от конкретных обязательств;
- г) все ответы верны.

6. Угрозы близкого знакомства нарушения принципов аудита, могут возникнуть, вследствие:

- а) продвижения аудитором какой-либо позиции или мнения, когда он доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;
- б) длительных и (или) тесных взаимоотношений с клиентом, когда аудитор сверх меры проникается его интересами или настроен во всем соглашаться с его действиями;
- в) финансовых или других интересов аудитора и ненадлежащим образом повлиять на его суждение или поведение.

7. Профессиональный кодекс этики и поведения аудиторских организаций (аудиторов) был принят Международной федерацией бухгалтеров:

- а) в 2003 г.;
- б) в 1997 г.;

в) в 1996 г.;

г) в 2008 г.

8. *Определите содержание принципа объективности при проведении аудита:*

а) не заинтересованность и беспристрастность аудитора;

б) должная тщательность в оказании профессиональных услуг;

в) сочетание интеллектуальной честности и отсутствие конфликта интересов;

г) непредвзятость, отсутствие конфликта интересов, беспристрастность аудитора.

9. *Определите содержание принципа добросовестности при проведении аудита:*

а) аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющих ему обеспечить качественное оказание услуг;

б) обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно;

в) аудиторские организации должны обеспечить сохранность документов, получаемых или составляемых в ходе аудита;

г) обязательная приверженность аудитора профессиональному долгу.

10. *В каких случаях аудитор должен раскрыть конфиденциальную информацию:*

а) при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

б) поставщик клиента требует предоставить информацию об итогах аудиторской проверки и выявленных нарушениях;

в) по запросу СРО при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор;

г) банк, открывший аудируемой организации кредитную линию, обратился в аудиторскую фирму с вопросом оценки финансового состояния организации.

11. *В чем проявляется угроза личной заинтересованности в ходе выполнения аудиторского задания:*

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) оказание в недавнем прошлом услуг по ведению бухгалтерского учета;

г) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

д) наличие в составе аудиторской группы, участника, который в недавнем прошлом являлся заместителем финансового директора фирмы-клиента.

12. *В чем проявляется угроза самоконтроля в ходе выполнения аудиторского задания:*

а) наличие родственных отношений участника аудиторской группы с должностным лицом клиента;

б) наличие в составе аудиторской группы, участника, который в недавнем прошлом являлся главным бухгалтером этого клиента;

в) возможность стать сотрудником клиента;

г) условный гонорар, зависящий от результатов проверки достоверности информации.

13. В чем проявляется угроза заступничества в ходе выполнения аудиторского задания:

- а) наличие тесных деловых отношений с клиентом;
- б) выпуск аудиторской организацией заключения об эффективности функционирования финансовых систем, разработку или внедрении которых она же осуществляла;
- в) продвижение аудиторской фирмой акций аудируемого лица, ценные бумаги которого допущены к обращению на организованных торгах;
- г) обеспокоенность возможностью потерять клиента.

14. В чем проявляется угроза близкого знакомства в ходе выполнения аудиторского задания:

- а) наличие тесных деловых отношений между руководителем аудиторской группы и должностным лицом клиента;
- б) наличие родственных отношений участника аудиторской группы с должностным лицом клиента;
- в) принятие аудитором значительных по стоимости подарков от клиента;
- г) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента.

15. В чем проявляется угроза шантажа в ходе выполнения аудиторского задания:

- а) финансовая заинтересованность в клиенте;
- б) наличие в составе аудиторской группы, участника, который в недавнем прошлом являлся финансовым директором этого клиента;
- в) угроза возбуждения судебного разбирательства;
- г) зависимость карьерного роста аудитора от согласия аудитора с ненадлежащим подходом аудируемого лица к бухгалтерскому учету;
- д) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента.

16. Укажите меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами для устранения угроз принципам аудита:

- а) руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- б) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- в) руководство аудиторской организацией, при котором подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;
- г) требования постоянного повышения профессиональной квалификации.

17. Укажите общие внутрифирменные меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, для устранения угроз принципам аудита:

- а) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;
- б) профессиональные стандарты (стандарты аудиторской деятельности);
- в) процедуры мониторинга и дисциплинарного воздействия со стороны аудиторской профессии и уполномоченных государственных органов;
- г) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

18. Укажите меры предосторожности, относящиеся к конкретному заданию, для устранения угроз принципам аудита:

- а) руководство аудиторской организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;
- б) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;
- в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;
- г) ротация руководящего персонала проверяющей группы.

19. Укажите меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, для устранения угроз принципам аудита:

- а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;
- б) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;
- в) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;
- г) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

20. От каких факторов зависит процесс выявления существующих или потенциальных конфликтов интересов между аудитором и клиентом:

- а) характер предоставляемых профессиональных услуг;
- б) размер аудиторской организации;
- в) наличие у сотрудников клиента возможности своевременно повышение квалификации;
- г) объем и состав клиентской базы;
- д) изменения в законодательстве в области бухгалтерского учета в отчетном периоде;
- е) географическое местонахождение подразделений аудиторской организации.

21. Под стандартами аудита понимаются:

- а) единые требования к порядку проведения аудита, оценки его качества и подготовки аудиторского заключения;
- б) единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации;
- в) законодательно установленные правила осуществления и контроля аудиторской деятельности, подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

22. На какие группы подразделяются аудиторские стандарты по принадлежности:

- а) внешние;
- б) федеральные;
- в) внутренние;
- г) стандарты развитых стран.

23. Каким требованиям должны удовлетворять внутренние стандарты аудита:

- а) целесообразности, преемственности и непротиворечивости;
- б) полноты и детализации, логической стройности, единства терминологической базы;

в) целесообразности, преемственности и непротиворечивости, полноты и детализации, логической стройности, единства терминологической базы;

г) полноты, целесообразности, непротиворечивости, единства терминологической базы.

24. Международные стандарты аудита разрабатываются:

а) Международной федерации бухгалтеров;

б) ООН;

в) Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров.

25. В какие сроки учредители аудируемого лица или его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской фирмы о ставших известными ей случаях коррупции, и в письменной форме проинформировать её о результатах:

а) не позднее 30 календарных дней со дня получения информации;

б) не позднее 45 рабочих дней со дня, следующего за днем получения информации;

в) не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения информации;

г) не позднее 120 календарных дней со дня, следующего за днем получения информации.

26. Обязательны ли к применению требования стандартов саморегулируемых организаций аудиторов:

а) да, во всех случаях;

б) да, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;

в) не обязательны.

27. Определите элемент структуры внутренних стандартов аудиторской организации:

а) определение основных принципов и методик;

б) дата ввода в действие;

в) дата и указание лица, утвердившего стандарт;

г) сфера применения.

ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

4.1. Письмо о проведение аудита. Согласование условий проведения аудита.

Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта-клиента и аудитора (аудиторской фирмы) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Международный стандарт аудита МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» устанавливает обязанности аудитора при согласовании условий аудиторского задания с руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Цель аудитора состоит в том, чтобы принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается:

а) установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита;

б) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

Согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или оформлены иным письменным соглашением.

Письму о проведении аудита должно предшествовать официальное обращение экономического субъекта, содержащее просьбу об оказании аудита или сопутствующих ему услуг. Аудитор должен в зависимости от обстоятельств согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Письмо направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие с условиями аудита, предложенными аудиторской организацией. Если подтверждение получено, условия письма о проведении аудита остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки.

Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, то письмо может не составляться либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Форма и содержание письма о проведении аудита аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями экономического субъекта об

оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания приводится в приложении к МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

Согласованные условия аудиторского задания в письме-соглашении должны включать:

- а) цель и объем аудита финансовой отчетности;
- б) обязанности аудитора;
- в) обязанности руководства;
- г) указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
- д) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор, а также заявление о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых заключение или отчет аудитора могут отличаться от ожидаемого по форме и содержанию.

Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на тот факт, что в данном случае применяется такой закон или нормативный акт, а также на то, что руководство подтверждает и осознает его обязанности.

При необходимости в письме-соглашении об условиях аудиторского задания могут также рассматриваться следующие вопросы:

- договоренности относительно участия других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения аудита;
- договоренности относительно участия внутренних аудиторов и других сотрудников аудируемой организации;
- договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если таковой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором;
- любые ограничения ответственности аудитора, когда существует такая возможность;
- ссылка на все дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией;
- любые обязанности предоставления рабочих документов аудита сторонним лицам.

При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания.

Аудитор может решить отказаться от того, чтобы в каждый период отсылать новое письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или иное письменное соглашение.

Однако следующие факторы могут свидетельствовать в пользу пересмотра условий аудиторского задания или напоминания организации о существующих условиях:

- любой признак того, что аудируемая организация неправильно понимает цель и объем аудита;
- любые пересмотренные или специальные условия аудиторского задания;
- недавнее изменение в составе высшего руководства;
- значительное изменение в составе собственников;
- значительное изменение в характере или масштабе деятельности аудируемой организации;
- изменение в требованиях закона или нормативных актах;
- изменение в концепции подготовки финансовой отчетности;
- изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.

4.2. Объем аудиторской проверки и определяющие его факторы

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.

Объем аудиторской проверки – это оценка аудитором (аудиторской организацией) числа и глубины проведения аудиторских процедур затрат времени, количества и состава специалистов, которые требуются для осуществления аудита и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

При определении объема проверки аудиторы в первую очередь выделяют существенные области, имеющие главное значение в финансово-хозяйственной деятельности клиента аудита и формировании финансовых результатов, а также то, какие области учета, бухгалтерские счета и операции у клиента отсутствуют. Для значимых областей аудита следует определить:

- области применения и типы аудиторских процедур по существу;
- возможность и потребность использования средств внутреннего контроля и проведения необходимых тестов;
- области осуществления выборочной и сплошной проверок;
- условия, требующие особого внимания;
- целесообразность выполнения аудита в филиалах, подразделениях;
- насущность привлечения к аудиту отдельных объектов контроля специалистов (экспертов) соответствующей специальности.

При обязательном аудите проверка выполняется комплексно, проверке подвергаются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ зависит от объема и степени глубины проверки по каждому конкретному направлению.

Аудиторской организации при определении объема аудита следует исходить из требований нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, положений договора аудиторской организации с экономическим субъектом и конкретных особенностей проверки с учетом полученных знаний о деятельности экономического субъекта.

Аудиторская организация должна 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.

Согласно *Международного стандарта аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»* необходимый, по мнению аудитора, объем аудиторской процедуры, определяется с учетом анализа существенности, оцененного риска и той степени уверенности, которую аудитор планирует получить.

Обычно объем аудиторских процедур увеличивается по мере повышения риска существенного искажения. Например, в ответ на оцененный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий может оказаться целесообразным увеличение размеров выборки или проведение аналитических процедур по существу с большей степенью детализации. Однако увеличение объема аудиторской процедуры будет эффективным лишь в том случае, когда эта процедура отвечает на конкретный риск.

Основные мероприятия, проводимые в ходе аудита, включают:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта;
- документирование аудита;
- обобщение выводов, формирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

4.3. Договор на оказание аудиторских услуг, его условия, содержание и оформление

Договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Он юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон-участниц.

Перед подписанием договора аудитору необходимо не только уяснить желание клиента, но и по возможности постараться помочь ему правильно сформулировать свой заказ. Качество проведения аудиторской проверки, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом во многом зависят от качества заключенного договора на проведение аудита.

После предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания ему аудиторских услуг начинается подготовка договора: определение трудоемкости, стоимости и сроков проведения аудита, потребности в привлечении консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер.

В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия

договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут быть одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законодательством в области аудита.

Если договор не сопровождается письмом-обязательством, то в тексте договора должны быть подробно описаны условия будущего сотрудничества, права и обязанности сторон.

Договор оформляется в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ. *Текст договора должен в обязательном порядке содержать следующие пункты:*

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

Кроме этого текст договора может содержать и другие важные для сторон пункты.

В пункте **«Условия оказания аудиторских услуг»** должны быть указаны:

- цель оказания услуг и объект (в частности, при проведении аудита – порядок аудита филиалов и подразделений экономического субъекта, а также его дочерних компаний в случае их наличия);
- сроки и этапы оказания аудиторских услуг;
- ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказаны аудиторские услуги.

Пункт **«Права и обязанности аудиторской организации»** предусматривает:

- неукоснительное соблюдение при оказании аудиторских услуг требований законодательства Российской Федерации;
- самостоятельное определение форм и методов аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации;
- проверку любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получение разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе проверки вопросам;
- получение по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе государственных органов;
- отказ от проведения аудиторской проверки в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;
- доступ в систему компьютерной обработки данных;
- обращение к консультанту или эксперту в случае выявления такой необходимости;
- распоряжение своей рабочей документацией;

- необходимость привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора;

- квалифицированное проведение аудиторской проверки и соблюдение конфиденциальности и коммерческой тайны;

- обеспечение сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и неразглашение их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Пункт **«Права и обязанности экономического субъекта»** предусматривает:

- получение информации о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для замечаний, сделанных аудитором;

- создание аудитору (аудиторской фирме) условий для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставление всей необходимой документации, доступ в систему компьютерной обработки информации, а также дача по запросу аудитора разъяснений и объяснений в устной и письменной форме;

- оперативное устранение выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- отсутствие действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

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

Пункт **«Ответственность сторон и порядок разрешения споров»** предусматривает:

- полноту и достоверность представленной для аудита документации, функционирование системы внутреннего контроля;

- качество оказания аудиторских услуг в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- ответственность за частичное или полное неисполнение обязательств;

- возможность и необходимость разрешения возникших споров путем переговоров либо в судебном порядке.

В текст договора на оказание аудиторских услуг в соответствии с пожеланиями сторон по договору могут быть включены:

- общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала;

- примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;

- общая характеристика применяемых методов проведения проверки;

- предложения об использовании услуг других аудиторов (аудиторских

фирм), независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический субъект сочтут необходимыми;

- уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемый при проведении аудита;
- согласие экономического субъекта на использование результатов, полученных предшествующей аудиторской организацией;
- описание важнейших ограничений ответственности аудиторской организации;
- рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
- предложения о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и экономическим субъектом;
- финансовые санкции за просрочку оплаты аудиторских услуг;
- условия оплаты дополнительных расходов, возникших в ходе проверки.

При составлении договора, предусматривающего оказание сопутствующих аудиту услуг, целесообразно предусмотреть раздел, уточняющий содержание аудиторского задания.

В договоре необходимо учитывать некоторые особенности аудита в России.

Исходя из практики работы аудиторских фирм, в тексте договора на оказание аудиторских услуг целесообразно предусмотреть:

- возможность аудитора отказаться от выдачи немодифицированного аудиторского заключения;
- пункт о сроках предоставления клиентом документов, необходимых для проведения проверки;
- предоплату заказчика аудиторской фирме (хотя с точки зрения мирового бизнеса это неэтично) – предоплата обеспечивает финансовую независимость аудитора в процессе аудита, устраняет возможность «давления» в процессе проверки со стороны клиента путем угрозы не выплатить вознаграждение за аудит. Обычно предоплата, которую требуют аудиторские фирмы, составляет от 50 до 100%;
- пункт, обязывающий заказчика оказывать помощь аудитору в ходе проверки (выделение работников для оказания помощи при проведении инвентаризации, предоставление транспорта и гостиницы аудитору в случае необходимости его выезда в командировки и т.д.);
- пункт о предоставлении клиенту дополнительных конкретных услуг;
- пункт о том, что в случае отказа заказчика от договора в одностороннем порядке он обязуется оплатить фактически проделанную работу исполнителя.

Изменения или дополнительные соглашения прилагаются к договору и являются его неотъемлемой частью.

4.4. Оценка стоимости аудиторских услуг

Важным моментом при заключении договора на аудиторскую проверку является оценка стоимости аудиторских услуг. Она напрямую зависит от *следующих факторов*:

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

На стоимость аудиторских работ оказывает влияние и конкуренция на рынке аудиторских услуг.

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

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

При **аккордной оплате** сумма оплаты заранее определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют ее произвольно, в зависимости от финансовых возможностей клиента, или исходя из определенного процента актива баланса, выручки предприятия и т.п. Но многие отечественные фирмы при оценке стоимости работ поступают следующим образом: за определенную плату к клиенту перед заключением договора направляется аудитор, который знакомится с особенностями деятельности клиента, оценивает ориентировочный аудиторский риск и примерную трудоемкость работы. После этого аудиторская фирма определяет общую стоимость работ и заключает договор с клиентом.

К недостаткам этой формы оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства.

Повременная оплата наиболее широко распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. Появление непредвиденных обстоятельств лишь увеличивает трудоемкость и, соответственно, стоимость работ.

Повременная оплата базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора. Стоимость одного часа (дня) работы аудитора зависит и от его квалификации.

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

При **оплате по результатам** аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов. Обычно устанавливается

определенный процент от экономии.

Комбинированная оплата – это различные комбинации из перечисленных форм и видов оплаты.

4.5. Порядок изменения аудиторского задания

Согласно МСА 210, аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование.

Запрос от аудируемой организации аудитору на внесение изменений в условия аудиторского задания может явиться результатом изменения обстоятельств, затрагивающих саму необходимость в данной услуге, непонимания характера аудита в изначально заказанном формате или ограничения объема аудита, наложенного руководством или вызванного иными обстоятельствами. Аудитор изучает предложенное обоснование запроса на внесение изменений, уделяя особое внимание последствиям того или иного ограничения на объем аудита.

Изменение в обстоятельствах, затрагивающее требования аудируемой организации, или неправильное понимание самой сути изначально заказанных услуг могут считаться разумными основаниями для запроса изменений в условиях аудиторского задания.

Напротив, изменение условий не может считаться оправданным, если оказывается, что запрашиваемое изменение относится к информации, которая неверна, не является исчерпывающей или не удовлетворяет иным требованиям.

Например, аудитор не в состоянии получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, касающихся дебиторской задолженности, а аудируемая организация запрашивает замену аудита на обзорную проверку, чтобы избежать получения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование.

Прежде чем согласиться на замену аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги аудитору может понадобиться оценить все юридические и договорные аспекты последствий такой замены.

Если аудитор придет к выводу, что имеется разумное обоснование замены аудита на обзорную проверку или на сопутствующие услуги, то вся выполненная к моменту замены аудиторская работа может оказаться уместной и в условиях изменившегося аудиторского задания. Однако работа, которую еще только предстоит выполнить, а также заключение, которое предстоит выпустить, должны быть такими, чтобы соответствовать уже пересмотренному аудиторскому заданию.

Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте

письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.

Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

а) отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;

б) определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

Контрольные вопросы к главе 4

1. Какова цель составления письма-соглашения об условиях аудиторского задания?

2. Каков порядок составления письма-соглашения об условиях аудиторского задания?

3. В каких случаях необходимо составлять письмо-соглашение об условиях аудиторского задания?

4. Какие сведения рекомендуется включать в письмо-соглашение о проведении аудита?

5. В каких случаях следует пересматривать условия аудиторского задания или напоминать организации о существующих условиях в новом письме-соглашении?

6. Что понимается под термином «объем аудита»?

7. Что аудитору необходимо определить для существенных областей аудита?

8. Для чего составляется договор на оказание аудиторских услуг?

9. Каково содержание договора на оказание аудиторских услуг?

10. Какие пункты целесообразно предусмотреть в тексте договора на оказание аудиторских услуг, исходя из практики работы аудиторских фирм?

11. От каких факторов зависит стоимость аудиторских услуг?

12. Какие в настоящее время применяются формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг в России?

13. В каких случаях аудитор имеет право вносить изменения в аудиторское задание?

14. Как должен поступить аудитор, в том случае, когда он не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях?

Тесты для самопроверки к главе 4

1. *Аудитор подготавливает письмо-соглашение об условиях аудиторского задания и передает его руководству проверяемой организации:*

- а) перед подписанием договора на оказание аудиторских услуг;
- б) в середине проверки;
- в) по окончании проверки;
- г) одновременно с подписанием договора на оказание аудиторских услуг.

2. *Взаимоотношения аудиторов и заказчиков регламентируются следующим основным документом:*

- а) устными договоренностями;
- б) письмом-обязательством о согласии на проведение аудита;
- в) договором на проведение аудиторской проверки или оказания сопутствующих услуг.

3. *Мера вины и ответственности аудитора перед клиентом определяется:*

- а) судебным решением;
- б) договором об аудиторской проверке;
- в) налоговой инспекцией.

4. *Аудиторская фирма заключила договор на проведение аудиторской проверки крупной организации, акционером которой она является. Может ли в такой ситуации заключаться договор:*

- а) эта ситуация не регламентируется нормативными документами;
- б) такой договор можно заключить, так как аудиторская фирма сама заинтересована в объективности проверки;
- в) такой договор действующими нормативными документами по аудиторской деятельности заключать не разрешается.

5. *Оплата стоимости аудиторских услуг осуществляется:*

- а) по договоренности с клиентом, но не выше расценок, установленных законодательством РФ;
- б) на основании ставок, утвержденных Правительством РФ в зависимости от вида аудиторских услуг и объема работы;
- в) по договоренности с клиентом на основании расценок, установленных аудиторской фирмой (аудитором).

6. *Какая форма оплаты аудиторских услуг наиболее широко применяется в крупнейших аудиторских фирмах:*

- а) повременная;
- б) сдельная;
- в) аккордная.

7. *В договоре на проведение аудиторской проверки стороны по настоянию аудиторской организации зафиксировали следующий пункт: «Аудиторская организация не несет материальной ответственности за достоверность аудиторского заключения». Оцените такую ситуацию:*

а) договор составлен с нарушением действующих правовых основ осуществления аудиторской деятельности в России, поэтому такой пункт нельзя принимать во внимание;

б) данный пункт согласован обеими сторонами, поэтому его включение в договор правомерно.

8. При каких обстоятельствах изменение условий аудиторского задания можно считать оправданным:

а) необходимо изменить требования аудируемой организации;

б) аудируемая организация не предоставляет аудитору необходимую для проведения проверки информацию и просит замену аудита на обзорную проверку;

в) неправильное понимание самой сути изначально заказанных клиентом аудиторских услуг.

9. Какие согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении:

а) цель и объем аудита финансовой отчетности;

б) обязанности аудитора и руководства аудируемого лица;

в) указание на невозможность наложения на аудитора материальной ответственности;

г) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор;

д) указание на возможность неумышленного разглашения информации, полученной в ходе аудита.

10. Во всех ли случаях между сторонами должно обязательно составляться письмо-соглашение об условиях аудиторского задания:

а) да;

б) нет;

в) нет, если ранее между сторонами был заключен долгосрочный договор на оказание аудиторских услуг.

11. Из ниже приведенного перечня определите информацию, которая может быть включена в текст договора на оказание аудиторских услуг в соответствии с пожеланиями сторон по договору:

а) уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемых при проведении аудита;

б) дата подписания договора;

в) срок действия договора;

г) наименование аудируемого лица.

12. Определите обязательное указание, которое должно содержать письмо-соглашение об условиях аудиторского задания:

а) о характеристике принципов аудита;

б) по условиям аудиторской проверки;

в) по датам начала и окончания процесса планирования аудиторской проверки;

г) по датам начала и окончания аудиторской проверки.

ГЛАВА 5. ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ, СУЩНОСТЬ ТЕХНИКИ И ТЕХНОЛОГИИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

5.1. Основные этапы проведения общего аудита

Каждая аудиторская организация заинтересована в эффективном проведении аудита. Эффективность можно охарактеризовать как с качественной, так и с количественной стороны. Качественная сторона предусматривает своевременное и квалифицированное проведение проверки. Количественная сторона предполагает соотнесение затрат на проведение аудита и полученных результатов, а также достижение выбранных аудиторской организацией показателей, таких как аудиторский риск, чистая прибыль, рыночная стоимость фирмы и т.п. Для достижения поставленных целей аудиторам необходимо разработать стратегические подходы к проведению проверки и определить основные её этапы.

Этапы аудиторской проверки могут быть описаны следующей последовательностью действий.

I. Планирование (предварительный этап):

- 1) знакомство с клиентом:
 - а) понимание деятельности аудируемого лица;
 - б) тестирование системы бухгалтерского учета и тестирование системы внутреннего контроля;
- 2) расчет уровня существенности и приемлемого аудиторского риска;
- 3) работа по организации аудита;
- 4) разработка и согласование стратегии аудита, общего плана и программы аудита;
- 5) подписание договора на аудиторскую проверку.

II. Сбор аудиторских доказательств (рабочий этап):

- 1) получение надлежащих аудиторских доказательств;
- 2) проведение детального комплекса тестов внутреннего контроля;
- 3) процедуры проверки по существу:
 - а) детальные тесты;
 - б) аналитические процедуры;
 - в) оценка прогнозной информации;
- 4) уточнение приемлемого уровня аудиторского риска, существенности;
- 5) документирование аудиторских процедур.

III. Завершение аудита (завершающий этап):

- 1) завершение подготовки рабочей документации;
- 2) информирование руководства аудируемого лица о выявленных нарушениях в системе бухгалтерского учета;
- 3) расчет степени влияния выявленных и неисправленных аудируемым лицом искажений на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 4) формирование мнения аудитора и подготовка итоговых документов:
 - а) подготовка отчета для аудируемого лица;
 - б) подготовка и представление аудиторского заключения;
- 5) подписание акта приема-сдачи выполненных работ.

5.2. Планирование аудита

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудита регламентировано Международным стандартом аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Он устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности. Данный стандарт относится к повторным аудиторским заданиям. Отдельно в нем представлены дополнительные замечания, относящиеся к аудиторскому заданию, выполняемому впервые.

Аудиторская организация или индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии как с общими принципами, так и с частными принципами проведения аудита, которыми являются:

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

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

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

При планировании аудита аудиторской организации следует выделить **следующие основные этапы:**

1. предварительное планирование аудита (*разработка стратегии аудита*);

2. подготовка и составление общего плана аудита;

3. подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию:

– о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

– о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.

При разработке общей стратегии аудита аудитор должен:

а) выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;

б) подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;

в) проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности аудиторской группы;

г) изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания;

д) установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита.

Аудитору необходимо составить и документально оформить **общий план аудита**. Характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.

План аудита должен включать описание:

а) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков;

б) характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности;

в) прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) риск и существенность;

г) характер, временные рамки и объем процедур;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы;

е) прочие аспекты.

Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы.

Программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля. На данной стадии должны быть обеспечены требуемый уровень уверенности для проведения процедур проверки по существу, который достигается установлением уровня существенности, а также временные рамки проведения тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита. Причины внесения значительных изменений в общую стратегию, общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Данная работа проводится в соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности».

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур.

События или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность:

– **события или условия финансового характера** (например, отрицательная величина чистых активов; значительные убытки от основной деятельности; наличие признаков прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов; наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности и др.);

– **события или условия, связанные с операционной деятельностью** (например, увольнение основного управленческого персонала без должной его замены; намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность; потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, франшизы, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков; нехватка важного сырья и материалов и др.).

– **прочие события или условия** (например, несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований; судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не

выполнимым для данного лица; внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации и др.).

Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть нивелированы за счет действия других факторов. Например, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок.

5.3. Понятие существенности, подходы к ее определению и использованию при проведении аудиторских проверок

Подходы к определению и использованию при проведении аудиторских проверок понятия существенности регламентировано Международным стандартом аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Согласно МСА 320 принцип существенности применяется аудитором, как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формулировании мнения в аудиторском заключении.

Ошибки по своей сути и содержанию бывают существенными (материальными) и несущественными (нематериальными).

Аудиторские организации в ходе проведения проверок не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитор обязан принимать во внимание две стороны существенности в аудите: *качественную и количественную*.

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 порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации.

С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины не отмеченных отклонений) количественный критерий – уровень существенности.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет

быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Определение существенности является предметом профессионального суждения аудитора и зависит от понимания им потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. *С учетом этого аудитор обоснованно предположить, что пользователи:*

а) обладают разумной осведомленностью о коммерческой и экономической деятельности, а также о бухгалтерском учете и намереваются с разумной тщательностью изучать информацию, представленную в финансовой отчетности;

б) понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и аудировается исходя из того или иного уровня существенности;

в) признают неопределенность, присущую изменению величины той или иной суммы на основе расчетных оценок, суждений и прогнозирования будущих событий;

г) принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Аудиторская организация устанавливает уровень существенности для каждого клиента.

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

Существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом.

Для этого аудитор использует два основных подхода:

1) индуктивный подход – определение существенности (материальности) отдельных статей отчетности, а затем и общей материальности в целом;

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

При расчете уровня существенности аудитору следует:

а) выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые «базовые показатели»);

б) установить уровень существенности для каждого из них.

Возможны следующие приемы выбора базовых показателей:

– показатели с наибольшей суммой;

– показатели по счетам (или статьям) находящимся в зоне повышенной опасности в части совершения ошибок;

– показатели, ошибки в которых приведут к значительным налоговым последствиям.

Следующие факторы могут повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя:

- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
- факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации склонны обращать особенно пристальное внимание (например, для целей оценки финансовых результатов пользователи, как правило, обращают внимание на прибыль, выручку или чистые активы);
- характер организации, этап жизненного цикла, на котором она находится, отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;
- структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации);
- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

При планировании аудита аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными.

Это суждение создает основу:

- а) определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
- б) выявления и оценки рисков существенного искажения;
- в) определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Существенность, определенная на этапе планирования аудита, не обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдельности или в совокупности всегда будут оцениваться как несущественные. Конкретные обстоятельства, относящиеся к тем или иным искажениям, могут служить основанием для оценки аудитором таких искажений как существенных, даже если они оказались меньше установленной величины существенности. Аудитор при оценке влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения.

Аудитор должен пересматривать существенность в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины).

Если будет установлен более низкий уровень существенности, чем изначально, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы последующих аудиторских процедур.

Значение уровня существенности, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки, должны быть утверждены руководителем данной проверки и отражены в рабочей документации проверки.

Таким образом, аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности:

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

5.4. Понятие аудиторского риска и его использование в аудиторской деятельности

Аудиторский риск представляет собой вероятность выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения при наличии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Международным стандартом аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» установлено, что цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом, обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Процедуры оценки рисков включают:

- а) направление запросов руководству, соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также прочим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки;
- б) аналитические процедуры;
- в) наблюдение и инспектирование.

Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:

- а) выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
- б) оценка значительности рисков;
- в) оценка вероятности возникновения рисков;
- г) принятие решений о мерах по снижению таких рисков.

Если в организации применяется процесс оценки рисков, то аудитор должен достичь понимания, как самого процесса, так и результатов его применения.

Выделяют следующие компоненты аудиторского риска: *риск существенных искажений (РСИ)* и *риск необнаружения (РН)*.

Модель аудиторского риска (АР) выражается формулой:

$$AP = РСИ \times РН \quad (1)$$

Риск существенных искажений включает два понятия, *неотъемлемый риск (НР)* и *риск средств контроля (РСК)*.

$$РСИ = НР \times РСК \quad (2)$$

На практике аудитор определяет допустимый в его работе риск необнаружения:

$$РН = \frac{AP}{РСИ} \quad (3)$$

Риск существенных искажений представляет вероятность наличия существенных искажений остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций до проведения аудиторской проверки.

Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности – такие риски, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок. Риски такого характера не обязательно являются рисками, которые можно выявить по определенным предпосылкам на уровне вида операций, остатка по счету, или раскрытия информации.

Риски на уровне финансовой отчетности могут возникать, в частности, из-за недостатков контрольной среды (хотя эти риски также могут быть связаны с другими факторами, такими как ухудшение экономических условий). Например, недостаточный уровень компетентности руководства, может оказывать всеобъемлющий эффект на финансовую отчетность и может потребовать ответных действий общего характера со стороны аудитора.

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения, как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации, чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Для этого аудитор должен:

- а) выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности;

б) оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки;

в) установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать;

г) проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению.

Неотъемлемый риск (НР) связан с характеристиками фирмы клиента и влияющими на нее факторами, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля. Таким образом, предполагается полное отсутствие внутрихозяйственного контроля в аудируемой компании. В Российской Федерации обычно неотъемлемый риск устанавливается на уровне 50% и выше.

После того как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку *риска средств контроля* (РСК) на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

Риск средств контроля – это риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Оценка структуры средства контроля включает анализ способности средства контроля в отдельности или в сочетании с другими эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения.

Процедуры оценки рисков, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении структуры и внедрения соответствующих средств контроля, могут включать:

- запросы персоналу организации;
- наблюдение за применением конкретных средств контроля;
- изучение документов и отчетов;
- отслеживание через информационную систему операций, которые являются значимыми для подготовки финансовой отчетности.

При этом одних только запросов недостаточно для достижения указанных целей.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки бухгалтерской финансовой отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

а) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;

б) оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Понимание системы внутреннего контроля помогает аудитору выявить те виды потенциальных искажений и факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения, а также определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

Чем эффективнее система внутреннего контроля, тем ниже фактор ее риска. Между риском средств контроля и информационной базой аудита существует прямая зависимость. Если внутренний контроль клиента признан аудитором эффективным, объемы информации для тестирования могут быть уменьшены.

Риск необнаружения (РН) представляет собой вероятность того, что аудиторские процедуры не позволят обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора. Он зависит от многих факторов, например, от выбора аудитором уместных аудиторских процедур, степени надежности получаемых аудиторских доказательств, времени, отводимого на проверку, квалификации аудиторов, степени предыдущего знакомства с деятельностью аудируемого лица, риска выборки, использования аудитором компьютерных информационных технологий, полноты представляемой аудируемым лицом информации и др.

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

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Аудиторы обычно планируют низкий процент аудиторского риска (на уровне 5%). Если аудитор хочет быть уверенным в своей работе, он устанавливает низкую величину риска необнаружения и привлекает большие объемы разнообразной информации о клиенте. Уменьшение риска необнаружения достигается также привлечением к стадии непосредственной проверки более квалифицированных и опытных аудиторов.

5.5. Аудиторская выборка, оценка ее результатов

В общем плане аудита при разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для проверки. Аудитор может отобрать:

- все элементы (сплошная проверка);

- специфические (определенные) элементы;
- отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Сплошная проверка используется в том случае, когда число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки.

Аудитор может решить отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности. Отбираемые специфические статьи могут включать:

- а) элементы с высокой стоимостью;
- б) элементы, превышающие определенную величину;
- в) элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер хозяйственных операций, отдельные черты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- г) элементы для проверки процедур.

Проверка отобранных специфических элементов не является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность.

При осуществлении выборочной проверки аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями *Международного стандарта аудита (МСА) 530 «Аудиторская выборка»*.

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности.

Элементами выборки могут быть физические элементы (например, кассовые ордера, кредитные записи в банковских выписках, счета-фактуры, товарные накладные и т.п.) или денежные единицы.

При формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка. Аудитор обязан определить объем выборки, который будет достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня.

Организация любого выборочного исследования включает в себя определение:

- размера (объема) выборки (массива, поля проверяемой и генеральной совокупностей);
- единицы наблюдения (раздел или участок бухгалтерского учета, тип хозяйственных операций);
- единицы отбора (первичные документы, выписки из банковского счета, счета-фактуры по продажам и др.);
- методов отбора;
- проверки представительности (репрезентативности) выборки;

– порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

При изучении характеристик генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка, аудитор может прийти к выводу о целесообразности *стратификации или выборки, взвешенной по стоимости (монетарная выборка)*.

Выборка, взвешенная по стоимости (монетарная выборка) предполагает, что при выполнении детального тестирования может оказаться целесообразным определить отдельные денежные единицы, составляющие генеральную совокупность, как элементы выборки. Отобрав из генеральной совокупности конкретные денежные единицы, например, остатки дебиторской задолженности, аудитор затем может проверить конкретные элементы, например, отдельные остатки, содержащие указанные денежные единицы. Одно из преимуществ данного подхода к определению элемента выборки заключается в том, что аудитор сосредотачивается на элементах с более высокой стоимостью, поскольку вероятность их включения в выборку выше, а это дает возможность формировать выборки меньшего объема.

Эффективность аудита может стать более высокой, если аудитор **стратифицирует генеральную совокупность**.

Стратификация – процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками.

Цель стратификации – снизить вариативность элементов в каждом подмножестве и тем самым уменьшить объем выборки без увеличения риска выборки.

Аудиторская выборка может осуществляться с использованием методов формирования **нестатистической либо статистической выборки**.

Статистическая выборка – метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:

- а) случайный отбор элементов выборки;
- б) использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Подход к выборке, которому не присущи характеристики статистической выборки, считается **нестатистической выборкой**.

Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска. Наиболее распространенными *методами нестатистической (произвольной) выборки являются*: блочный отбор (выбор первого элемента определяет все остальные элементы проверяемого блока), произвольный (беспорядочный) отбор, оценочные методы.

Статистический выборочный метод может применяться для достижения следующих целей:

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

Основными методами статистической выборки при аудите являются:

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

Обычно выборка должна быть *репрезентативной*, т.е. *представительной*. Это требование предполагает, что все элементы генеральной совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

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

- 1) *случайный отбор* (может проводиться по таблице случайных чисел);
- 2) *систематический отбор*. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа (например, изучение каждого десятого документа из всех документов данной категории), либо на стоимостной их оценке. Для того чтобы получить интервал выборки необходимо количество элементов выборки в генеральной совокупности поделить на объем выборки;
- 3) *комбинированный отбор*. Представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной, выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом.

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

Риск выборки – риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей генеральной совокупности.

В случае проведения статистического выборочного исследования методом интервальной оценки аудитор находит доверительный интервал, который с заданной вероятностью покрывает фактическое значение анализируемой величины искажения (в суммовом выражении или в долях).

Доверительный интервал представляет собой оценку фактического искажения, полученную по выборке. Для формирования выводов о достоверности учета аудитор должен сравнить результат исследования – оценку фактического искажения с допустимым искажением. *Под допустимым искажением* понимается максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой, т.е. часть уровня существенности, относящаяся к ис-

следуемой совокупности. Данный показатель также называют *частным уровнем существенности*.

Необходимый *объем выборки* определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки.

Для любой выборки аудиторская организация обязана:

1) анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку. При анализе ошибок, попавших в выборку, необходимо установить характер ошибок, попавших в выборку. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры. Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность и причину, их вызвавшую, а также установить их влияние на другие участки аудита;

2) экстраполировать полученные при выборке результаты на всю генеральную совокупность. Методы распространения результатов выборки на всю совокупность могут быть различны, но они должны всегда соответствовать методам построения выборки. Если тот или иной класс операций или остаток по счетам были разделены на подмножества, искажение экстраполируется на каждое такое подмножество в отдельности. После этого при оценке возможного влияния искажений на весь класс операций или весь остаток по счету искажения, экстраполированные на каждое подмножество, суммируются. Если будет установлено, что искажение представляет собой аномалию¹, его можно исключить из экстраполяции искажений на генеральную совокупность. При этом при экстраполяции искажений, не представляющих собой аномалии, необходимо учитывать влияние всех аномальных искажений в случае, если они не будут устранены;

3) оценить риски выборки. Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудиторская организация должна повторно оценить риски выборки, и если она сочтет их неприемлемыми, то ей следует расширить круг аудиторских процедур или применять аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

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

Контрольные вопросы к главе 5

1. Назовите основные этапы аудиторской проверки.
2. В каком нормативном акте установлены обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности?

¹ Аномалия – искажение или отклонение, которое формально не является подтверждением наличия искажений или отклонений в генеральной совокупности

3. Какими принципами необходимо руководствоваться аудитору при планировании аудита?
4. Назовите основные этапы планирования аудита.
5. Какие действия должен выполнить аудитор на этапе предварительного планирования?
6. Какие действия должен выполнить аудитор при разработке общей стратегии аудита?
7. Что необходимо принимать во внимание аудитору при разработке общего плана аудита?
8. Что необходимо включить в общий план аудита?
9. Что представляет собой программа аудита?
10. Какие события или условия могут вызвать значительные сомнения аудитора в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность?
11. Что понимается под существенностью в аудите?
12. Какие стороны существенности в аудите необходимо принимать во внимание аудитору?
13. Что понимают под уровнем существенности?
14. Что понимают под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях?
15. Какие существуют подходы к определению уровня существенности?
16. Какие приемы выбора базовых показателей для расчета уровня существенности Вам известны?
17. На каком этапе аудита должно быть определено значение уровня существенности?
18. Разрешается ли аудитору пересматривать значение уровня существенности?
19. Что понимается под аудиторским риском?
20. Что включают процедуры оценки рисков?
21. Из каких компонентов состоит аудиторский риск?
22. Что понимается под риском существенных искажений?
23. Что необходимо предпринять аудитору для оценки риска существенного искажения?
24. Что понимается под риском средств контроля?
25. Какие процедуры оценки рисков могут использоваться аудитором для получения аудиторских доказательств в отношении структуры и внедрения соответствующих средств контроля у клиента?
26. В каких случаях риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий?
27. Что понимается под риском необнаружения? Какие факторы на него влияют?
28. Что понимается под термином «аудиторская выборка»?
29. Что является элементами выборки?
30. Что необходимо определить аудитору при организации любого выборочного исследования?

31. В чем суть выборки, взвешенной по стоимости (монетарной выборки)? Как она осуществляется?

32. В чем отличие нестатистического и статистического выборочного метода?

33. Назовите основные методы статистической выборки в аудите?

34. Что понимается под репрезентативностью выборки? Какие методы могут применяться аудитором для обеспечения репрезентативности выборки?

35. Что понимается под риском выборки и для чего он используется?

36. Какие действия необходимо выполнить аудитору для любой аудиторской выборки?

Тесты для самопроверки к главе 5

1. Аудитор рассматривает существенность:

- а) только на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) только в отношении остатка средств по отдельным счетам;
- в) как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и в отношении остатка по отдельным счетам;
- г) законодательством рекомендовано выбирать один из вариантов.

2. Рассматривать возможность искажений в отношении небольших величин аудитору:

- а) не обязательно;
- б) в зависимости от ситуации;
- в) в зависимости от конкретной аудиторской проверки;
- г) необходимо.

3. Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

- а) оценке последствий искажений;
- б) определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- в) оценке проделанной работы;
- г) определения характера, срока проведения и размера оплаты аудиторской проверки.

4. Какое из нижеследующих утверждений неверно:

- а) статистическая выборка изменяет требования к произвольной выборке;
- б) выборка при осуществлении аудита проводится с целью сокращения объема работ;
- в) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность;
- г) все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

5. Существенность информации зависит от:

- а) величины показателей первичной документации;
- б) величины показателя финансовой отчетности;
- в) величины показателей сводных регистров;
- г) величины показателя главной книги.

б. Аудитор оценивает то, что является существенным:

- а) в соответствии с требованиями российского законодательства;

- б) в соответствии с требованиями внутренних стандартов аудиторской организации;
- в) по своему профессиональному суждению;
- г) по условиям договора.

7. *Аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности:*

- а) для разработки программы аудита;
- б) для понимания специфики деятельности экономического субъекта;
- в) с целью выявления недостатков СВК;
- г) с целью выявления существенных искажений.

8. *Определите, в чем выражается принцип непрерывности планирования аудита:*

- а) план аудиторской проверки должен уточняться на всех этапах проверки;
- б) при планировании аудита предполагается соблюдение в отношении проверяемого предприятия принципа действующего предприятия;
- в) план и программа аудита может корректироваться на всех этапах проверки.

9. *Риск существенных искажений представляет:*

- а) вероятность наличия существенных искажений остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций до проведения аудиторской проверки;
- б) субъективно определяемую вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки процедуры не позволят выявить существенные ошибки;
- в) вероятность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит ошибок.

10. *Определите из ниже указанной информации о деятельности предприятия наиболее важную, с которой следует ознакомиться аудитору на этапе предварительного планирования:*

- а) о составе учредителей экономического субъекта;
- б) об отрасли, к которой относится экономический субъект;
- в) о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями;
- г) об уровне рентабельности реализуемой продукции.

11. *Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур:*

- а) не может отличаться;
- б) может отличаться;
- в) должна отличаться.

12. *Из ниже перечисленных данных установите цель осуществления процесса планирования аудита:*

- а) разработка общего плана аудиторской проверки;
- б) разработка программы аудиторской проверки;
- в) установление взаимосвязи между уровнем существенности и аудиторским риском;
- г) разработка общей стратегии и детального подхода к аудиторской проверке.

13. *Планирование аудита, прежде всего, необходимо:*

- а) для определения гонорара аудитора;

- б) для определения проблемных областей бизнеса клиента и влияния этих проблем на время аудиторских процедур;
- в) для определения количества специалистов, которые будут заняты в аудите;
- г) для ознакомления с результатами предыдущего аудита.

14. Планирование своей работы осуществляется аудитором:

- а) до утверждения программы аудита;
- б) непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания;
- в) до начала выполнения аудиторских процедур;
- г) до составления договора на оказание аудиторских услуг.

15. В общем плане аудита приводится:

- а) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
- б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- в) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку;
- г) детальный перечень аудиторских процедур.

16. Определите из ниже приведенных данных показатели, которые включаются в общий план аудита:

- а) стоимость аудиторских услуг;
- б) цель аудита;
- в) часовая тарифная ставка аудитора;
- г) состав аудиторской группы.

17. Может ли меняться в ходе выполнения аудита общий план и программа аудита:

- а) программа аудита может, общий план аудита – нет;
- б) нет;
- в) да;
- г) может меняться только общий план.

18. Под уровнем существенности понимается:

- а) предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения;
- б) предельное допустимое значение ошибки бухгалтерской отчетности, в случае превышения которого аудиторская организация может высказать отрицательное мнение в аудиторском заключении;
- в) предельное допустимое значение ошибки бухгалтерской отчетности, в случае превышения которого аудиторская организация должна отказаться от выражения независимого мнения относительно достоверности данной бухгалтерской отчетности.

19. При оценке существенности выявленных искажений аудитором должны приниматься во внимание их:

- а) значение (количество);
- б) характер (качество);
- в) как значение, так и характер;

г) ни одно из условий не принимается во внимание.

20. Понятие «аудиторский риск» означает:

- а) риск неполучения аудиторской фирмой вознаграждения от экономического субъекта за проведенную аудиторскую проверку;
- б) вероятность применения санкций со стороны экономического субъекта и контролирующего органа к аудиторской фирме за несоответствующим образом проведенную аудиторскую проверку;
- в) вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности;
- г) вероятность возникновения потенциальных будущих обязательств экономического субъекта на не точно известную сумму и существенно изменяющих его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой бухгалтерской отчетности.

21. Аудиторский риск – это:

- а) опасность необнаружения ошибок системой внутреннего контроля клиента;
- б) опасность необнаружения существенных ошибок в процессе проведения выборочной проверки;
- в) опасность составления неверного заключения о результатах финансовой отчетности;
- г) риск, присущий бизнесу клиента, обусловленный характером и условиями деятельности организации.

22. Укажите, что не является составной частью «аудиторского риска»:

- а) риск средств контроля;
- б) вероятность обнаружения искажений отчетности;
- в) неотъемлемый риск;
- г) риск необнаружения ошибок.

23. Под неотъемлемым риском понимают:

- а) вероятность появления существенных искажений в отчетности экономического субъекта, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля;
- б) субъективно определяемая вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки процедуры не позволят выявить существенные ошибки;
- в) вероятность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит имеющихся ошибок;
- г) вероятность того, что налоговые органы не выявят имеющихся ошибок.

24. На каком этапе аудитор должен дать оценку неотъемлемого риска проверяемого экономического субъекта:

- а) на этапе планирования аудиторской проверки;
- б) на этапе заключения договора с экономическим субъектом относительно осуществления аудиторской проверки;
- в) при непосредственном проведении аудиторской проверки;
- г) на этапе формирования аудиторского заключения.

25. Под риском средств контроля понимают:

- а) вероятность появления существенных искажений в отчетности экономиче-

ского субъекта, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля;

б) субъективно определяемая вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки процедуры не позволят выявить существенные ошибки;

в) вероятность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит имеющихся ошибок;

г) вероятность того, что налоговые органы не выявят имеющихся ошибок.

26. Как определяется риск средств контроля:

а) рассчитывается по формуле;

б) определяется на основе тестирования;

в) устанавливается по договоренности между клиентом и аудитором;

г) устанавливается руководителем проверяемой организации.

27. Под риском необнаружения понимают:

а) вероятность появления существенных искажений в отчетности экономического субъекта, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля;

б) субъективно определяемая вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки процедуры не позволят выявить существенные ошибки;

в) вероятность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит имеющихся ошибок;

г) вероятность того, что налоговые органы не выявят имеющихся ошибок.

28. Риск существенных искажений включает:

а) неотъемлемый риск и риск средств контроля;

б) неотъемлемый риск и риск необнаружения;

в) риск необнаружения и риск средств контроля.

29. Между риском необнаружения и информационной базой аудита существует зависимость:

а) обратная;

б) прямая;

в) такой зависимости не существует.

30. В случае, если аудиторская фирма оценивает неотъемлемый риск и риск средств контроля как высокие риски, то рекомендуемый уровень риска необнаружения, который можно допустить, будет:

а) низкий;

б) средний;

в) высокий.

ГЛАВА 6. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

6.1. Аудиторские доказательства

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

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств, определяет *Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства»*.

Виды аудиторских доказательств:

1. По источнику получения доказательств аудиторские доказательства могут быть:

- внутренние аудиторские доказательства, включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде;
- внешние аудиторские доказательства, включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде;
- смешанные аудиторские доказательства, включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде. Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказательства и внутренние доказательства. Самой достоверной считается информация, полученная аудитором самостоятельно.

2. По форме получения аудиторские доказательства могут быть:

- личными (объяснения);
- вещественными.

3. По логике получения аудиторские доказательства могут быть:

- прямыми, они непосредственно подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения;
- обратными, они подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения путем опровержения противоположного предположения.

4. По форме представления аудиторские доказательства могут быть:

- устными;
- письменными.

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой его сотрудниками;
- бухгалтерская отчетность.

Согласно МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны.

Достаточность является мерой количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, скорее всего, понадобится), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше их понадобится). Однако получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение.

Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена, включая, при необходимости, средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

Больше уверенности обычно возникает на основе *непротиворечивых аудиторских доказательств, различных по характеру или полученных из разных источников*, а не элементов аудиторских доказательств, рассматриваемых в отдельности. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от организации источника, может повысить уверенность аудитора, полученную на основании доказательств, собранных на основе информации, созданной внутри организации, таких как доказательства, содержащиеся в данных бухгалтерского учета, протоколах заседаний или в заявлениях, представленных руководством.

В МСА 500 «Аудиторские доказательства» представлены общие правила относительно надежности аудиторских доказательств:

а) надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимых внешних по отношению к организации источников (например, подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах и др.);

б) надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается, когда соответствующие средства контроля, включая средства контроля за их подготовкой и поддержанием в актуальном состоянии, установленные организацией, являются эффективными;

в) аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля);

г) аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов);

д) аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме светокопий, факсимильных копий или документов, отснятых на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и сохранностью.

Аудиторские доказательства включают как информацию, которая подкрепляет и подтверждает предпосылки руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предпосылкам. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрашиваемое заявление) используется аудитором и, таким образом, также является аудиторским доказательством.

Предпосылки – это заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.

Согласно МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», предпосылки, используемые аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти, подразделяются на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

1. Предпосылки о видах операций и событиях за аудируемый период:

а) *наличие* – операции и события, зарегистрированные в учете, имели место и имеют отношение к организации;

б) *полнота* – все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены;

в) *точность* – суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом;

г) *своевременность признания* – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;

д) *классификация* – операции и события отражены на надлежащих счетах.

2. Предпосылки об остатках по счетам на конец периода:

а) *существование* – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют;

б) *права и обязанности* – организация владеет правами на активы или контролирует их, и обязательства представляют собой законные обязанности организации;

в) *полнота* – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены;

г) *оценка и распределение* – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, и все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением надлежащим образом отражены.

3. Предпосылки о представлении и раскрытии информации:

а) *наличие, права и обязанности* – раскрываемые события, операции и прочие вопросы имели место и имеют отношение к организации;

б) *полнота* – вся информация, которая должна была быть раскрыта в финансовой отчетности, в нее включена;

в) *классификация и понятность* – финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытие информации ясно изложено;

г) *точность и оценка* – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской финансовой отчетности.

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

6.2. Аудиторские процедуры

Понятие и характеристика аудиторских процедур приведены в отдельном разделе «Руководство по применению и прочие пояснительные материалы» МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения:

1) процедур оценки рисков;

2) дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:

– тестирование средств контроля, когда его проведение требуется МСА или когда аудитор принял решение об их проведении;

– процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить **следующие аудиторские процедуры**: запрос, инспектирование, наблюдение, внешнее подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их.

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства. В отношении некоторых вопросов аудитор может счесть необходимым получить письменные заявления от руководства и, когда это уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для подтверждения ответов на устные запросы.

Инспектирование представляет собой проверку учетных записей на бумажном или электронном носителе информации и документов, а также физический осмотр активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

В ходе инспектирования аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, осуществление аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий).

Внешнее подтверждение представляет собой получение аудитором аудиторского доказательства в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

б) в отношении условий договоров или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами. Такой запрос может содержать вопросы о том, вносились ли какие-либо изменения в соответствующие соглашения, и если да, то какие именно;

в) отсутствия определенных условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки. Например, отсутствия «дополнительных соглашений», которые могут повлиять на признание выручки.

Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в первичных документах или бухгалтерских записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

Аналитические процедуры заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают изучение по мере необходимости выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений.

Порядок осуществления аналитических процедур определен МСА 520 «Аналитические процедуры», согласно которому, цель аудитора состоит в том, чтобы:

а) получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;

б) разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации.

Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации, например, бюджетами или прогнозами, или с ожиданиями аудитора, например, относительно амортизации;

- с аналогичной отраслевой информацией, например, сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.

Аналитические процедуры также предусматривают изучение следующих соотношений:

- между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации, например, процентные показатели валовой прибыли;

- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, соотношение расходов по фонду заработной платы и количества сотрудников.

Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы – от простого сопоставления до комплексного анализа с применением передовых статистических методик. Аналитические процедуры могут быть проведены в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации.

Результатами выполнения аналитических процедур является выявление аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Если в результате проведения аналитических процедур выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:

- направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам;

- проведение иных аудиторских процедур, которые требуются в данных обстоятельствах.

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

6.3. Рабочие документы аудитора, их состав, содержание, порядок оформления, использования и хранения

Порядок подготовки рабочей документации, требования к их содержанию, оформлению и хранению содержатся в *МСА 230 «Аудиторская документация»*.

Аудиторская документация (рабочая документация, рабочие документы) – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.

К рабочей документации аудита относятся:

- информация, касающаяся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

- извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также его иных важных для проверки юридических документов (договоров, контрактов, протоколов), в том числе, фотокопии документов экономического субъекта (с его согласия);

- информация об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

- информация, отражающая процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;

- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур (планы и программы проведения аудита) и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная ассистентами аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений и / или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

Этот перечень является примерным. Состав и формы документов разрабатывает сама аудиторская организация.

Аудиторская документация должна быть подготовлена в объеме достаточном для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- а) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения МСА и применимых законодательных и нормативных требований;
- б) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;
- в) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:

- а) каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов;

б) кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;

в) кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- размер и сложность аудируемой организации;
- характер выполняемых аудиторских процедур;
- выявленные риски существенного искажения;
- значительность собранных аудиторских доказательств;
- характер и объем выявленных расхождений;
- необходимость документирования того или иного вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных аудиторских доказательств;
- применявшаяся методология и инструментарий проведения аудита.

Важным фактором при определении формы, содержания и объема аудиторской документации по значимым вопросам являются масштабы применения профессионального суждения при проведении работ и при оценке их результатов.

Рабочие документы являются собственностью аудиторской организации, но действия с ними не должны нарушать права и охраняемые законом интересы экономического субъекта, в отношении которого производится аудит, и других лиц.

Ни проверяемый экономический субъект, ни представители налоговой инспекции и иных государственных органов не имеют право требовать от аудиторской организации представить рабочую документацию или ее копии полностью или частично, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством РФ. Сведения, содержащиеся в рабочей документации аудиторской организации, являются конфиденциальными.

В рабочих документах должно быть убедительно показано соответствие финансовых отчетов общепринятым бухгалтерским принципам и адекватность их раскрытия. Соответственно должно быть зафиксировано отступление от общепринятых бухгалтерских принципов и необычные вопросы учета и дано их объяснение.

Рабочая документация должна создаваться своевременно, ее оформление должно быть завершено к моменту представления аудиторского заключения. Она создается на любых носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для ее хранения в архиве аудиторской организации.

Каждый документ должен иметь идентификационный номер (система его построения и присвоения устанавливается аудиторской организацией). Если в рабочей документации имеются условные обозначения (символы), они должны быть расшифрованы. Документы должны, как правило, содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Рабочие документы ведутся по каждому клиенту. После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла.

Аудиторский файл – одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащих данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию.

Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно *не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения*. Аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения.

Срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения.

При оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг аудиторы обязаны обеспечивать хранение документов не менее трех лет после отчетного года.

6.4. Аудит в условиях компьютерной обработки данных. Проведение аудита с помощью компьютера.

Под компьютерной обработкой данных (КОД) экономическим субъектом понимается обработка значительных объемов учетной информации с помощью компьютерной техники.

В организации с системой КОД при проведении аудита сохраняются его цель и основные элементы методологии.

Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета и сопутствующих ему средств внутреннего контроля экономического субъекта. Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

1) для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются и первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;

2) постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;

3) применяется форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта, отразив в нем следующие положения:

- 1) организационная форма обработки данных:
 - обработку ведет специальное подразделение (вычислительный центр, информационно-вычислительный центр, отдел автоматизированной системы управления предприятием);
 - компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала и данные обрабатываются непосредственно бухгалтерами;
 - обработка данных ведется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;
- 2) форма программного продукта (разработчики);
- 3) разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД (степень компьютеризации);
- 4) размещение систем КОД на одном или нескольких компьютерах;
- 5) локальная (на одном компьютере) или сетевая обработка учетных данных;
- 6) обеспечение архивирования и хранения данных;
- 7) способ передачи данных: с использованием каналов связи, через внешние носители (например, диски, флеш-карты) или производится ввод с клавиатуры.

Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом:

- а) обеспечение КОД техническими средствами;
- б) программное обеспечение КОД;
- в) технологическое обеспечение: рекомендуется оформлять в виде схемы, состоящей из отдельных блоков технологического процесса обработки данных (ввод данных, их верификация и т.д.);
- г) другие виды обеспечения КОД (следует дать краткое описание иных видов обеспечения).

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части:

- а) гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения;
- б) формирования бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;
- в) осуществления аналитических процедур;
- г) расширения функций компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД, в частности: имеют ли специалисты соответствующее высшее или

среднее специальное образование, или прошли курс обучения в области информационных технологий, или изучение системы КОД происходило самостоятельно.

Аудитор обязан проверять соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД экономического субъекта в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета экономического субъекта. Аудитор имеет возможность применять их, их копии, в том числе фотокопии, в качестве рабочей документации аудита, сопровождая обработку этих документов ссылками, пометками, специальными символами. В случае работы аудитора непосредственно в системе КОД экономического субъекта (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтверждающие факт сбора аудиторских доказательств, составляются аудитором самостоятельно.

Рабочие документы, формирующиеся в процессе аудита в условиях КОД и существенно отличающиеся от обычных рабочих документов (например, документы, подготовленные на машинных носителях), могут храниться в аудиторской организации обособленно в архиве аудиторских файлов на машинных носителях.

Использование аудитором компьютера возможно как в случае ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом вручную, так и при использовании средств автоматизации бухгалтерского учета. При ведении бухгалтерского учета экономическим субъектом вручную аудитор должен решить проблему наличия необходимого программного обеспечения для анализа базы данных бухгалтерских записей по всем учитываемым хозяйственным операциям или по итоговым записям бухгалтерских регистров. В том случае, если у экономического субъекта весь бухгалтерский учет или отдельные его участки автоматизированы, наличие в распоряжении аудитора базы учетных данных экономического субъекта (отдельных ее компьютерных файлов) позволяет применить для ее анализа эффективные методы современных информационных технологий.

Основное назначение использования компьютеров при аудите - организация аудита как последовательности выполняемых аудиторских процедур с целью повышения эффективности при взаимодействии человека с компьютером.

В аудиторской организации целесообразно иметь внутрифирменные стандарты, регламентирующие применение компьютеров при проведении аудита на этапах:

- планирования;
- проведения аудита, включая сбор и отражение аудиторских доказательств;
- подготовки отчета аудитора.

Информационное обеспечение аудита с применением компьютеров включает два основных источника:

- а) данные бухгалтерского учета экономического субъекта на бумажных носителях или в виде базы данных бухгалтерии;
- б) нормативно-справочную базу и систему форм рабочей документации аудитора.

Учетные системы, использующие ПЭВМ, дают аудитору возможность работать с компьютерной сетью клиента (или других лиц). Этот прием известен как *методика аудита с использованием компьютеров*.

При ней необходимо иметь:

- компьютерные программы, используемые для проверки содержания файлов клиента;
- контрольные данные, применяемые аудитором с целью проверки функционирования компьютерных программ клиентов.

Процедуры сбора информационного материала в соответствии с названной методикой будут включать: наблюдение за проводимым клиентом контролем, проверку его документальных свидетельств, повторный контроль, проверку отдельных частей программы, проверку общего контроля.

Особенно эффективно использование компьютеров и программного обеспечения аудита при выборочном обследовании и аналитической проверке.

Эффективным приемом для получения аудиторских свидетельств является использование ПЭВМ с пакетами прикладных программ.

В настоящее время существуют такие программы для организации и проведения аудита как: «Ассистент аудитора», «Аудит-эксперт», «Помощник аудитора», «ЭкспрессАудит: ПРОФ» и др.

Применение электронных таблиц создает возможность составления программ проверок. Для этого аудитору следует предложить форму и содержание выходного документа, определить необходимые данные, действия, которые должны быть выполнены для получения выходной информации. Такой разработанный проект можно сохранить в памяти машины, затем при необходимости вызвать его, ввести новые исходные данные, тогда как пересчет по формулам выполнится автоматически. После выполнения необходимых действий компьютер выдает на экране дисплея видеogramмы, которые аудитор анализирует и делает необходимые выводы.

Многие аудиторы знакомы с экспертными системами, используемыми в качестве инструментария проведения аудита. *Экспертные системы* представляют собой компьютерные программы, использующие уникальные методы программирования с целью предоставления информации пользователю. Они используются при планировании аудита, при проведении проверок и подготовке финансовых отчетов. Экспертные системы помогают оценить риск аудита,

уточнить его данные, с их помощью осуществляют экономический анализ. Указанные системы используются при аудиторских проверках, способствуя оценке структуры контроля и осуществляя проверку информации. Системы подтверждают аудитору, что все его требования были удовлетворены.

Экспертная система решает один из следующих типов задач: *интерпретация, оценка ситуации, прогнозирование, выдача инструкций, контроль и наблюдение, планирование.*

Главными компонентами экспертной системы являются информационная база и механизм выдачи рекомендаций пользователю. Информационная база содержит правила и информацию, используемую при решении проблем и оказании помощи пользователям ЭВМ в достижении поставленных целей. Другим компонентом системы является механизм выдачи рекомендаций пользователю, представляющий собой компьютерную программу, выдающую советы пользователю.

При использовании экспертных систем стратегия поиска заключается в описании требуемого решения, а также целей и набора возможных мер, ведущих от начальных условий к конечной цели. Поиск осуществляется через набор определенных решений, удовлетворяющих поставленной цели.

Экспертная система «Проверка аудита» используется для оценки структуры расходов с помощью тестов контроля, оценки контроля риска, проверки сведений о производственных операциях и расчетных балансах.

Экспертные системы используются для оказания помощи аудитору в определении производственного потенциала компании путем построения модели документооборота и контроля за осуществляемыми процедурами. Экспертные системы облегчают работу аудиторов по проверке данных на стадии оценки дебиторской задолженности, анализа обоснованности выдачи ссуд. На заключительной стадии проверки экспертные системы помогают определить оценку, которая должна быть дана в заключении аудитора.

Контрольные вопросы к главе 6

1. Что понимают под термином «аудиторские доказательства»?
2. Какие бывают виды аудиторских доказательств?
3. Что понимают под достаточностью и надлежащим характером аудиторских доказательств?
4. Назовите общие правила оценки надежности аудиторских доказательств.
5. От чего зависит качество аудиторских доказательств?
6. Что понимают под предпосылками подготовки бухгалтерской отчетности?
7. Какие формы могут принимать предпосылки, используемые аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти?

8. Какие аудиторские процедуры могут быть использованы аудитором для сбора аудиторских доказательств?

9. Что понимают под аналитическими процедурами в аудите? Какова их цель?

10. Как используются аналитические процедуры в аудите?

11. Что понимают под аудиторской документацией?

12. Что относят к рабочей документации аудита?

13. Какие требования предъявляют в рабочей документации аудита?

14. От таких факторов зависят форма, содержание и объем аудиторской документации?

15. Каков срок хранения рабочей документации аудита?

16. К изменению каких элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля у экономического субъекта приводит наличие среды КОД?

17. Какие действия необходимо предпринять аудитору при проведении проверки в случае наличия у клиента среды КОД?

18. Назовите существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта.

19. Что является источниками получения аудиторских доказательств в системе КОД экономического субъекта?

20. Каково основное назначение использования компьютеров в аудите и на каких этапах они используются?

21. Что включают процедуры сбора информации в соответствии с методикой аудита с использованием компьютеров?

22. Какие прикладные программы используют при проведении аудита, в чем их суть?

Тесты для самопроверки к главе 6

1. Аудиторские доказательства – это:

- а) аудиторские версии по фактам проверки;
- б) информация для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- в) записи, составленные в ходе проведения аудита.

2. Большей степенью надежности обладают:

- а) внутренние источники информации;
- б) внешние, хорошо осведомленные источники информации;
- в) смешанные источники.

3. В каких целях не используются аналитические процедуры:

- а) для помощи аудитору при планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
- б) в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным или результативным;

- в) в качестве общей обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности на завершающих стадиях аудита;
- г) в качестве сопоставления информации за предыдущий период проведения аналитических процедур.

4. *Количество информации, необходимое для аудиторских доказательств:*

- а) жестко регламентируется международными аудиторскими стандартами;
- б) зависит от текста договора на аудиторскую проверку;
- в) аудитор самостоятельно принимает решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

5. *Какое из перечисленных доказательств является самым надежным:*

- а) доказательство получения дебиторской задолженности, предоставленное руководителем отдела;
- б) доказательство законности дебиторской задолженности, полученное по телефону;
- в) доказательство точности учета запасов, полученное в результате присутствия аудитора на проводимой в организации инвентаризации.

6. *Сколько лет должна храниться в аудиторской фирме рабочая документация после окончания проведения аудиторской проверки:*

- а) все время, пока существуют договорные отношения аудиторской фирмы с экономическим субъектом;
- б) три года после окончания аудиторской проверки;
- в) пять лет после окончания аудиторской проверки.

7. *Аудиторская документация – это:*

- а) рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора;
- б) документы, получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита;
- в) акты выполненных работ, счета-фактуры, подготовленные после проведения аудита;
- г) сведения, полученные от анонимных лиц.

8. *Какие виды рисков добавляет использование системы КОД:*

- а) отсутствие первичных документов;
- б) отсутствие регистров учета;
- в) главной книги и отчетности;
- г) доступ к базе данных любых пользователей.

9. *Какой из следующих факторов имеет наименьшее влияние на объем и содержание рабочих документов аудитора:*

- а) состояние учетных записей клиента;
- б) аудиторская оценка риска контроля;
- в) характер аудиторского заключения.

10. *Чьей собственностью являются рабочие документы аудитора:*

- а) аудитора;
- б) аудируемого лица;
- в) акционеров (собственников) аудируемого лица.

11. Рабочие документы аудитора должны быть представлены в виде данных, зафиксированных:

- а) на бумажных носителях;
- б) на бумажных, электронных носителях, фотопленке и других форматах;
- в) либо на бумажных носителях, либо на электронных.

12. Аудиторскими доказательствами являются:

- а) информация, собранная аудитором в ходе проверки;
- б) аудиторский отчет;
- в) аудиторская программа.

13. Аналитические процедуры являются одной из форм:

- а) тестов средств внутреннего контроля;
- б) процедур проверки по существу;
- в) детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета.

14. Достаточность аудиторских доказательств зависит от:

- а) величины риска необнаружения ошибки;
- б) величины риска существенных искажений;
- в) качества аудиторских доказательств;
- г) надежности аудиторских процедур.

15. Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства:

- а) полученные от аудируемого лица;
- б) собранные непосредственно аудитором;
- в) полученные от третьих лиц.

16. Надлежащий характер аудиторских доказательств зависит от:

- а) надежности аудиторских процедур;
- б) величины риска существенных искажений;
- в) источника доказательства;
- г) величины риска необнаружения ошибки.

17. Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства:

- а) устные ответы работников организации на вопросы аудитора;
- б) данные первичных документов о факте хозяйственной деятельности;
- в) информация, полученная от контрагентов аудируемого лица о состоянии задолженности.

18. Аудиторская процедура наблюдения представляет собой:

- а) поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;
- б) проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов;
- в) отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

19. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:

- а) комплекса тестов средств внутреннего контроля;
- б) необходимых процедур проверки по существу;
- в) комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

20. *Аналитические процедуры – это:*

- а) оценка финансовой информации, сделанная в процессе изучения вероятных взаимосвязей, как финансовых, так и нефинансовых данных;
- б) множество способов получить нужные аналитические данные в процессе проведения аудиторской проверки;
- в) оценка финансовой отчетности, полученная при проведении аудиторской проверки;
- г) оценка внутреннего и внешнего аудита.

21. *В какой форме должен аудитор составлять рабочие документы?*

- а) в форме, приведенной в МСА;
- б) в форме, установленной в альбомах унифицированных форм первичных документов;
- в) в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

22. *В программе аудита приводятся:*

- а) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументации;
- б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- в) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку.

23. *Вправе ли аудитор в ходе проверки использовать специальные и стандартные программные продукты:*

- а) нет;
- б) лишь в случае большого количества обрабатываемой информации;
- в) да, вправе.

24. *В каких целях используются аналитические процедуры:*

- а) при планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
- б) в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным или результативным;
- в) в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающих стадиях аудита;
- г) во всех вышеперечисленных случаях.

ГЛАВА 7. ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

7.1. Подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта

Письменная информация аудитора руководству аудируемого лица – это отчет аудитора, составленный в виде письма к руководству и включающий в себя: описание сведений о недостатках, выявленных в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля; перечень обстоятельств, при которых эти недочеты были найдены; рекомендации по их устранению. Она не может рассматриваться как полный отчет обо всех существенных недостатках и должна содержать лишь те ошибки, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки, быть четкой, краткой, нормативной, без фактических неточностей.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудита и представляется руководителю и (или) собственнику аудируемого лица на завершающей стадии проверки. В предварительный вариант письменной информации аудитора должны входить требования по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора должен отражать точку зрения клиента на замечания, содержащиеся в нем.

Одновременно с заключением аудиторы обязаны подготовить окончательный вариант письменной информации не менее чем в двух экземплярах. Один из них может передаваться под расписку лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг, либо лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре на оказание аудиторских услуг, либо любому другому лицу – в случае письменного указания на это в адрес аудиторской организации, подписанного лицом, заключившим договор на оказание аудиторских услуг. Второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и включается в рабочую документацию аудитора.

Завершающая стадия аудиторской проверки включает обобщение и оценку результатов проверки правильности составленной клиентом финансовой отчетности, формирования и представления аудиторского заключения. Это наиболее ответственный этап сложной и многофункциональной работы аудитора.

Содержание отчета на завершающей стадии проверки финансовой отчетности определяет вид аудиторского заключения о ее достоверности и соответствии во всех существенных аспектах принятым правилам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

7.2. Понятие и виды аудиторских заключений

Согласно Федеральному закону «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.

Форма, содержание и порядок подготовки аудиторского заключения определяются требованиями международных стандартов аудита МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

Согласно МСА 700 аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Для того чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства.

Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:

1) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена:

2) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;

3) являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными;

4) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:

– включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;

– не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов;

5) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности;

б) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности.

По результатам проведенной проверки аудитор может подготовить заключение, в котором может быть выражено *немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности*.

Аудитор должен выразить **немодифицированное мнение**, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

В соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» аудитор должен выразить **модифицированное мнение** в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;

б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;

в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Существует 3 типа модифицированного мнения аудитора:

– мнение с оговоркой;

– отрицательное мнение;

– отказ от выражения мнения.

Аудитор выражает **мнение с оговоркой** в тех случаях, когда:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими;

б) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Аудитор должен выразить **отрицательное мнение** в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Аудитор **отказывается выразить мнение** в том случае, когда:

– он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

– в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен определить последствия следующим образом:

1) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, аудитор должен выразить мнение с оговоркой;

2) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражения мнения с оговоркой будет недостаточно для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:

– отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами;

– если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности.

Возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита.

Если аудитор отказывается от проведения аудита, он должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения.

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. Для раздела, в котором излагается модифицированное мнение аудитора, будет заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств.

Согласно МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» аудиторская организация и индивидуальный аудитор могут включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу или вопросам, которые:

а) представлены или раскрыты в финансовой отчетности и настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями;

б) не представлены или не раскрыты в финансовой отчетности, но имеют значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение **раздел «Важные обстоятельства»**, при условии, что:

– от аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в связи с данным вопросом;

– вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении.

В тексте раздела аудитор должен четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу.

Таковыми обстоятельствами могут быть:

а) неопределенность в отношении не завершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

б) досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;

в) крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», при условии что:

а) это не запрещено законом или нормативным актом;

б) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении.

Аудитор обязан представить такую информацию в отдельной части заключения под заголовком «Прочие сведения» или иным соответствующим заголовком.

Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включен раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения», он должен сообщить об этом намерении лицам, отвечающим за корпоративное управление, а

также довести до их сведения формулировки, которые будут содержаться в этом разделе.

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. Аудитор должен иметь в виду, что в случаях составления им заведомо ложного аудиторского заключения на него налагается ответственность в виде аннулирования квалификационного аттестата и привлечения к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Однако заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

7.3. Порядок оформления и представления аудиторского заключения

Аудиторское заключение должно быть составлено с соблюдением условия единства его формы и содержания, что позволяет облегчить его понимание пользователями и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Основными элементами аудиторского заключения являются:

– *наименование «Аудиторское заключение независимого аудитора»* – позволяет отличить заключения от отчетов других лиц;

– *адресат* – как правило, заключение адресуется собственникам / акционерам или совету директоров клиента аудита (адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания);

– *раздел «Мнение»* содержит мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо:

а) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;

б) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;

в) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;

г) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

д) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности.

– *часть «Основание для выражения мнения»* – сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения. Данный раздел должен содержать:

а) заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита;

б) ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;

в) заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями;

г) заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

Например:

«Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с Кодексом этики и этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности, и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с этими требованиями и Кодексом этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения».

– раздел *«Ключевые вопросы аудита»* – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»*. Такое информирование осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения о финансовой отчетности в целом и не является отдельным мнением аудитора, выраженным по отдельно взятым вопросам.

Ключевые вопросы, о которых аудитор обязан проинформировать заказчика в составе аудиторского заключения:

а) экономические условия, которые повлияли на возможности аудитора получить аудиторские доказательства;

б) новая или разрабатываемая учетная политика;

в) изменения в стратегии организации или модели бизнеса, которые оказали существенное влияние на финансовую отчетность;

г) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или выявленных рисков недобросовестных действий руководства организации;

д) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки;

е) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

– *раздел «Прочая информация»* (или иное название). Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации. Прочая информация может включать числовые показатели или другие элементы, представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности (п. 5 МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»);

– *раздел «Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность»* - информация о том, что руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной годовой финансовой отчетности, за систему внутреннего контроля и за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность;

– *раздел «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»* - заявление об ответственности аудитора относительно выраженного мнения;

– *подпись* — указывается фамилия, имя, отчество и подпись руководителя задания по аудиту, по результатам которого составлено аудиторское заключение.

– *сведения об аудиторской организации* – наименование организации, ФИО индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения (адрес), наименование СРО аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов;

– *дата аудиторского заключения* – дата выдачи аудиторского заключения, т.е. число, соответствующее дате завершения аудиторской проверки, наступившее после даты подписания или утверждения финансовой отчетности.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно содержать во всех существенных отношениях оценку степени точности и соответствия данных финансовой (бухгалтерской) отчетности российскому законодательству. Оно должно быть составлено на русском языке, стоимостные показатели в нем должны быть выражены в российской валюте (рублях). Исправления в аудиторском заключении не допускаются.

В целом аудиторское заключение должно быть собственноручно подписано уполномоченными лицами аудиторской организации, которая обязана передавать свое заключение только аудируемому лицу. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи. Как правило, такая подпись приме-

няется в том случае, когда аудиторское заключение подготовлено и передается адресату в электронном виде.

Аудиторское заключение и проверенная бухгалтерская финансовая отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Согласованное сторонами аудита число экземпляров аудиторского заключения в обусловленные сроки предоставляется аудируемому лицу, на которое и возлагаются обязанности по его дальнейшему «распространению».

7.4. Порядок отражения событий после отчетной даты в аудиторском заключении

События после отчетной даты – события, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения, а также факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения.

Примеры корректирующих событий после окончания отчетного периода, которые предприятие обязано учитывать или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:

а) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у предприятия существующего обязательства на отчетную дату;

б) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. *Например:*

- банкротство покупателя, произошедшее после окончания отчетного периода, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка и необходимость корректировки чистой балансовой стоимости дебиторской задолженности;

- продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить источником информации об их чистой стоимости возможной продажи на отчетную дату;

в) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода;

г) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной и др.

Согласно Международному стандарту аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты» цель аудитора состоит в том, чтобы:

а) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что события, имевшие место между отчетной датой и датой аудиторского заключения и требующие корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, надлежащим образом отражены в ней в соответствии с применимой концепцией её подготовки;

б) предпринять соответствующие действия в ответ на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского заключения и из-за которых он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы они были известны на дату данного заключения.

События, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения.

Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, предназначенные для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих выявление всех событий, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения и которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности.

При определении характера и объема таких аудиторских процедур аудитор обязан учитывать свою оценку рисков, в том числе он должен:

а) получить понимание любых установленных руководством процедур, предназначенных для выявления событий после отчетной даты;

б) запросить у руководства информацию о том, имели ли место какие-либо события после отчетной даты, которые могли повлиять на финансовую отчетность;

в) ознакомиться с протоколами заседаний (при их наличии), проведенных при участии собственников организации, руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, после отчетной даты, и запросить информацию о том, какие вопросы обсуждались на заседаниях, протоколы которых еще не подготовлены;

г) ознакомиться с последней промежуточной финансовой отчетностью организации после отчетной даты (при наличии такой отчетности).

Если в результате выполненных процедур аудитор выявит события, которые требуют корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности, он должен установить, отражено ли надлежащим образом в финансовой отчетности каждое такое событие в соответствии с применимой концепцией её подготовки.

Аудитор обязан запросить у руководства письменные заявления, которые они должны предоставить в подтверждение того, что были внесены необходимые корректировки и раскрыта информация в отношении всех событий, которые имели место после отчетной даты и в отношении которых согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации в финансовой отчетности.

Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности.

Аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского заключения. Однако, если после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, аудитор обязан:

а) обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

б) установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,

в) направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.

Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах.

Если в соответствии с законами, нормативными актами или концепцией подготовки финансовой отчетности руководству *не запрещено ограничивать изменения в финансовой отчетности только отражением результатов события или событий после отчетной даты, требующих внесения данных изменений*, аудитору разрешается ограничить аудиторские процедуры в отношении событий после отчетной даты, процедурами только в отношении этих изменений. **В таких случаях аудитор должен:**

1) либо внести изменения в аудиторское заключение, указав в нем дополнительную дату, относящуюся только к внесенным в отчетность изменениям, и тем самым указывая, что аудитор ограничил процедуры в отношении событий после отчетной даты исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к финансовой отчетности;

2) либо предоставить новое аудиторское заключение или измененное аудиторское заключение, которое в разделах «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» содержит заявление о том, что аудиторские процедуры в отношении событий после отчетной даты ограничены исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к ней.

В некоторых случаях от руководства может не требоваться выпуск финансовой отчетности с внесенными изменениями, а, следовательно, аудитор не обязан предоставлять измененное аудиторское заключение или новое аудиторское заключение. Примером некорректирующего события после окончания отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Падение рыночной стоимости, как правило, отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиции на отчетную дату.

Однако в том случае, если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений:

а) если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение и затем предоставить аудиторское заключение;

б) если аудиторское заключение уже было предоставлено организации, аудитор должен уведомить руководство, а также лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что они не должны выпускать финансовую отчетность, предназначенную для третьих лиц, до тех пор, пока в нее не внесе-

ны необходимые изменения. Если финансовая отчетность впоследствии все же будет выпущена без внесения требуемых изменений, аудитор должен принять надлежащие меры для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

Факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности.

После выпуска финансовой отчетности аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении этой финансовой отчетности. Однако, если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения, аудитор обязан:

1. обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
2. установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,
3. направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.

Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен:

- а) выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах;
- б) проанализировать действия, предпринятые руководством для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность с аудиторским заключением;
- в) продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами до даты нового аудиторского заключения и датировать новое аудиторское заключение числом, которое не может быть более ранним, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску;
- г) предоставить новое аудиторское заключение в отношении измененной финансовой отчетности;
- д) модифицировать аудиторское заключение или предоставить новое аудиторское заключение.

Аудитор обязан включить в новое или измененное аудиторское заключение разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» со ссылкой на примечание к финансовой отчетности, в котором более подробно изложены причины изменения ранее выпущенной финансовой отчетности и внесения изменений в заключение, ранее предоставленное аудитором.

Если руководство не предпринимает необходимых действий для информирования о сложившейся ситуации каждого, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность, и не вносит изменений в финансовую отчетность при обстоятельствах, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений, то аудитор должен уведомить руководство и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление о том, что аудитор примет меры, чтобы не допустить использования аудиторского заключения в будущем.

Если, несмотря на такое уведомление, руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают указанных необходимых мер, аудитор обязан предпринять надлежащие действия для того, чтобы не допустить использования аудиторского заключения.

Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

Контрольные вопросы к главе 7

1. Какие документы составляются по результатам аудиторской проверки?
2. Какие сведения содержит письменная информация аудитора руководству аудируемого лица?
3. Каков порядок подготовки письменная информация аудитора руководству аудируемого лица?
4. Что понимают под аудиторским заключением?
5. Требованиями каких международных стандартов аудита определяются форма, содержание и порядок подготовки аудиторского заключения?
6. Что должен оценить аудитор при подготовке аудиторского заключения с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности?
7. В какой форме может быть выражено мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности?
8. Что отражается в разделе «Важные обстоятельства» аудиторского заключения?
9. Что отражается в разделе «Прочие сведения» в аудиторском заключении?»?
10. Что понимается под заведомо ложным аудиторским заключением?
11. Назовите основные элементы аудиторского заключения.
12. О каких ключевых вопросах в составе аудиторского заключения аудитор обязан проинформировать заказчика?
13. Каков порядок оформления и составления аудиторского заключения?
14. Что понимается под событиями после отчетной даты? Приведите примеры таких событий.
15. Какие действия должен предпринять аудитор при определении характера и объема аудиторских процедур в ответ на события, которые имели место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения?
16. Какие действия должен предпринять аудитор при определении характера и объема аудиторских процедур в ответ на факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности?

17. Какие действия должен предпринять аудитор при определении характера и объема аудиторских процедур в ответ на факты, которые стали известны аудитору после выпуска финансовой отчетности?

Тесты для самопроверки к главе 7

1. *Результатом аудиторской проверки является:*

- а) акт проверки;
- б) заключение аудитора;
- в) информация руководителю проверяемого экономического субъекта.

2. *О чем должен высказывать свое мнение аудитор в официальном документе – аудиторском заключении?*

- а) о достоверности налоговой отчетности аудируемого лица и о состоянии его задолженности по налогам;
- б) о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- в) о правильности организации учета.

3. *Аудиторские организации в ходе проведения аудиторской проверки устанавливают достоверность отчетности:*

- а) с абсолютной точностью;
- б) с приблизительной точностью, исходя из принципа существенности (с разумной уверенностью);
- в) с ограниченной точностью;
- г) с абсолютной точностью, если аудитор использует результаты работы внутреннего аудитора.

4. *Какие из перечисленных сведений дополнительно могут быть включены в письменную информацию аудитора:*

- а) реквизиты аудиторской организации и аудируемого лица;
- б) выявленные в ходе аудита существенные нарушения;
- в) перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендации.

5. *Главный бухгалтер акционерного общества в ходе аудиторской проверки отказался представить аудиторам часть документов, сославшись на коммерческую тайну. Аудиторы выдали модифицированное заключение, хотя практически не обнаружили ошибок в предоставленных документах. Кто прав?*

- а) этот конфликт возник из-за отсутствия нормативной базы по аудиту;
- б) главный бухгалтер;
- в) аудиторы.

6. *Причина отказа от выдачи аудиторского заключения вероятнее всего может быть следующей:*

- а) клиент потребовал составить аудиторское заключение только по балансу предприятия;
- б) несмотря на получение положительных доказательств о состоянии бухгалтерской отчетности предприятия, аудитор сомневается в достоверности;

в) аудитору к моменту предоставления аудиторского заключения не были представлены все документы, необходимые для составления аудиторского заключения;

г) предприятие клиента имеет несколько дочерних предприятий, аудит которых выполняли другие аудиторы.

7. В аудиторском заключении аудиторская организация выразила сомнение в возможности аудируемого субъекта продолжать свою деятельность, хотя об этом аудиторов не просили. Возникла конфликтная ситуация, так как 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 отчетности, остальное не имеет значения;

в) аудиторская фирма поступила правильно.

8. Акционерное общество пригласило аудиторскую организацию для проведения аудиторской проверки. Аудиторы выразили серьезное сомнение в законности отдельных крупных операций общества и отказались выдать немодифицированное аудиторское заключение. Оцените ситуацию:

а) аудиторы подтверждают не только достоверность отчетности во всех существенных отношениях, но и соответствие совершенных операций нормативным актам РФ;

б) если аудиторов не просили оценивать законность действий руководства акционерного общества, то они, безусловно, не правы;

в) цель аудита – подтверждение достоверности отчетности, а не законности операций.

9. Аудиторское заключение не должно содержать сведения об аудиторской организации:

а) номер и дату свидетельства о государственной регистрации;

б) сведения об учредителях;

в) наименование;

г) место нахождения.

10. Аудиторское заключение, как правило, адресуется:

а) исполнительному органу (менеджменту) аудируемого лица;

б) собственнику (акционерам) аудируемого лица, совету директоров;

в) налоговым и таможенным органам по месту нахождения аудируемого лица.

11. В какой из следующих ситуаций аудитор выберет представление аудиторского заключения, содержащего отрицательное мнение?

а) аудитор не присутствовал при инвентаризации и не может доверять суммам, отраженным с помощью проведения других аудиторских процедур;

б) бухгалтерская отчетность не раскрывает информации, требуемой общепринятыми бухгалтерскими принципами;

в) аудитор назначен только для представления отчета о балансе, но не об остальных важнейших элементах бухгалтерской отчетности;

г) данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, вызывают у аудитора значительные сомнения в отношении способности предприятия продолжать свою деятельность в будущем.

12. Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:

- а) только клиенту;
- б) клиенту и местной налоговой службе;
- в) клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию;
- г) клиенту и в СРО аудиторов.

13. Запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в итоговой части аудиторского заключения делается в случае, если:

- а) проверка не была завершена по вине экономического субъекта;
- б) в ходе проверки не удалось установить достоверность отчетности;
- в) экономическим субъектом в ходе проведения проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского (финансового) учета.

14. Аудиторская организация обязана датировать аудиторское заключение:

- а) до подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта;
- б) не ранее утверждения и датирования бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта;
- в) после выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическим субъектом.

15. Аудитор пришел к заключению, что из-за низкого состояния бухгалтерского учета невозможно проводить аудиторскую проверку. Как должен поступить аудитор:

- а) дать положительное заключение (если это возможно) только на часть проверенных аудитором вопросов;
- б) предложить свои услуги по восстановлению бухгалтерского учета и затем выдать аудиторское заключение;
- в) рекомендовать восстановить бухгалтерский учет.

16. Какие из перечисленных ниже сведений аудиторская организация обязана указывать в аудиторском заключении в разделе «Общие сведения об аудиторе»?

- а) банковские реквизиты;
- б) количество аттестованных аудиторов в штате;
- в) место нахождения;
- г) наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является;
- д) номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

17. К аудиторскому заключению прилагаются следующие документы:

- а) учредительные документы экономического субъекта;
- б) бухгалтерская отчетность экономического субъекта;
- в) баланс экономического субъекта.

18. *Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности клиента представляет собой:*

- а) подтверждение аудиторской фирмой правильности и точности исчисления всех показателей бухгалтерской и статистической отчетности;
- б) акт проверки финансово-хозяйственной деятельности;
- в) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности;
- г) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской и статистической отчетности;
- д) рекомендации по устранению выявленных недостатков в ведении бухгалтерского учета.

19. *По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить немодифицированное мнение, но влияния разногласий с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:*

- а) отказ от выражения мнения;
- б) отрицательное мнение;
- в) мнение с оговоркой.

20. *Основываясь на своей проверке, аудитор составил отчет, в котором отразил серьезные недостатки в финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как быть в этом случае с аудиторским заключением?*

- а) отказаться от выдачи аудиторского заключения;
- б) дать время на исправление недостатков, еще раз проверить и после этого принять решение о выдаче заключения;
- в) разорвать отношения с клиентом;
- г) выдать аудиторское заключение.

21. *Укажите, какой из реквизитов должен отражаться в части аудиторского заключения, привлекающей внимание к ситуации:*

- а) дата выдачи и срок действия аттестата аудитора, проводившего проверку;
- б) адрес аудиторской организации;
- в) вывод о применимости (неприменимости) к предприятию допущения непрерывности деятельности;
- г) банковские реквизиты аудиторской организации.

22. *Аудиторское заключение подписывают:*

- а) только руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно);
- б) лица, указанные в п. «а», а также руководитель организации-клиента;
- в) лица, указанные в п. «а», а также руководитель и главный бухгалтер организации-клиента;
- г) только аудитор, возглавляющий аудиторскую проверку;
- д) все аудиторы, принимающие участие в проверке, и текст заключения утверждается руководителем аудиторской фирмы.

23. *Руководство фирмы клиента, сославшись на коммерческую тайну, не разрешило аудитору проверить достоверность некоторых показателей. При этом руководство клиента выдало аудитору письменное подтверждение ди-*

рекции фирмы о том, что данные показатели достоверны. Как быть с аудиторским заключением, если других проблем в ходе проверки не возникло?

- а) выдать немодифицированное аудиторское заключение, так как есть письменное подтверждение дирекции;
- б) выдать отрицательное аудиторское заключение;
- в) выдать модифицированное аудиторское заключение с оговоркой;
- г) отказаться от выдачи аудиторского заключения.

24. Для обеспечения сохранности аудиторского заключения от внесения несанкционированных изменений аудиторское заключение готовится следующим образом:

- а) каждая страница аудиторского заключения и приложенной к нему бухгалтерской (финансовой) отчетности подписывается лицом, проводившем аудит (руководителем аудиторской проверки);
- б) аудиторское заключение и приложенная к нему бухгалтерская (финансовая) отчетность брошюруются в единый пакет, листы пронумеровываются, прошнуровываются, печатаются печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете;
- в) каждая страница аудиторского заключения и приложенной к нему финансовой отчетности подписывается руководителем аудиторской проверки, либо аудиторское заключение и приложенная к нему бухгалтерская (финансовая) отчетность брошюруются в единый пакет, листы пронумеровываются, прошнуровываются, печатаются печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

25. В каком случае аудиторская фирма поступила верно, предоставив клиенту по результатам аудиторской проверки аудиторское заключение:

- а) вводная часть - 3 экземпляра, аналитическая часть - 2 экземпляра, итоговая часть - 3 экземпляра, отчетность - 1 экземпляр;
- б) в количестве, согласованном между аудитором и экономическим субъектом, в размере не менее одного экземпляра для каждой из сторон;
- в) аудиторское заключение из трех частей и бухгалтерская отчетность – 3 экземпляра.

26. О каких ключевых вопросах аудитор обязан проинформировать заказчика в составе аудиторского заключения:

- а) об экономических условиях, которые повлияли на возможности аудитора получить аудиторские доказательства;
- б) о повышении стоимости аудиторских услуг, изменившейся в ходе аудита;
- в) об изменениях в стратегии организации, которая оказала существенное влияние на финансовую отчетность;
- г) о наличии родственных связей между аудитором и должностным лицом клиента;
- д) о новой учетной политике.

ГЛАВА 8. ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

8.1. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Система внутреннего контроля (СВК) – процессы разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов.

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

Порядок оценки СВК установлен *МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

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

1. Контрольная среда – включает позицию, осведомленность и действия руководства. Понимание аудитором контрольной среды имеет особое значение при изучении вопросов, связанных с угрозой мошенничества. Аудитор должен понять, каким образом руководство аудируемого лица создает атмосферу честного, этичного поведения и устанавливает соответствующие средства контроля для предотвращения и защиты от ошибок и мошенничества. Аудитор должен учитывать, как применялись элементы контрольной среды, и определить, используются ли средства контроля на практике.

2. Оценка риска аудируемым лицом – процесс выявления рисков, их возможных последствий и реагирование на них. Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:

- выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
- оценка значительности рисков;
- оценка вероятности возникновения рисков;
- принятие решений о мерах по снижению таких рисков.

3. Информационная система, связанная с целями финансовой отчетности и состоящая из процедур и записей. Аудитор должен понимать, как организация доносит информацию о ролях и обязанностях конкретных сотрудников, а также существенных вопросах, имеющих отношение к финансовой от-

четности. Аудитору следует проверить, насколько хорошо подготовлены служебные инструкции и насколько добросовестно они выполняются.

Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов:

а) виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;

б) процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции иницируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;

в) соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности, в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;

г) то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;

д) процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации;

е) средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок.

4. Контрольные действия – это политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. К ним относятся процедуры и мероприятия, проводимые аудируемым лицом и выходящие за пределы непосредственного ведения учета и подготовки отчетности. Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски.

5. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки качества функционирования СВК. Он выполняется с помощью постоянного наблюдения, отдельных оценок надежности средств и позволяет убедиться, что средства контроля функционируют эффективно. Аудитор должен понимать основные виды мероприятий, которые проводит организация для мониторинга внутреннего контроля финансовой деятельности, а также источники информации, используемые организацией для мероприятий по мониторингу.

Проверка процедур контроля проходит две стадии. *На первой стадии* аудитор выясняет, существует ли данная процедура у аудируемого лица. *На второй стадии* он устанавливает, выполняют ли процедуры контроля предполагаемые функции. Тесты применяются только для тех составляющих СВК, ко-

торые были признаны аудитором надлежащими для предотвращения, обнаружения и исправления.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Тесты средств контроля включают:

– проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например, проверку наличия разрешения на проведение операции;

– направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например, определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

– повторное применение средств внутреннего контроля, например, сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом.

8.2. Концепция организации внутреннего аудита

В современных условиях возникает необходимость повседневного контроля за рациональным расходованием по назначению материально-денежных средств, выполнением обязательств перед государством по налогам и другим платежам, перед поставщиками и подрядчиками, своевременным погашением дебиторских задолженностей экономического субъекта и т.д., а также за правильностью организации и ведения бухгалтерского учета.

Чтобы квалифицированно провести ту или иную проверку, необходима специальная *служба внутреннего аудита*, работники которой должны хорошо знать специфику организации, ее организационно-экономическую структуру и структуру управления, объекты контроля, круг вопросов, которые должны быть раскрыты при проверках, владеть техникой и методикой проведения проверок, хорошо знать законодательные и нормативные акты, уметь обобщать материалы проверок, определять пути устранения и предупреждения недостатков и потерь, резервы эффективности всех видов деятельности организации и т.д.

Таким образом, воплотить контроль в реальность и организовать его ответственность в системе управления могут только специалисты в области аудита (аудиторы), имеющие специальную подготовку, а не формально созданные в организациях ревизионные комиссии или наблюдательные советы.

Внутренний аудит (ВА) – это организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка веде-

ния бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Существуют и другие трактовки термина «внутренний аудит».

Внутренний аудит (ВА) – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита.

Внутренний аудит – это оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта.

Внутренний аудит – независимая оценка всех сторон деятельности организации, осуществляемая внутри нее и направленная на формирование у менеджеров уверенности в том, что существующая система контроля надежна и эффективна.

В то же время внутренний аудит следует понимать достаточно широко, как функцию управления, форму внутреннего контроля. Внутренний аудит – это не только всесторонняя проверка финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, но и разработка предложений по оптимизации его хозяйственной деятельности, рационализации расходов и увеличению прибыли, а также оказание консультационных услуг для управления.

Целью внутреннего аудита является оказание помощи органам управления в осуществлении эффективного контроля как за деятельностью организации, так и ее структурных подразделений, обеспечение соблюдения требований действующего законодательства, предъявляемых к ведению финансового, управленческого и налогового учета.

Обобщенно выделяют следующие функции внутреннего аудита:

- координационную;
- консультационную;
- контролирующую;
- оценивающую;
- аналитическую;
- предупреждающую;
- информационную.

К функциям внутреннего аудита в частности относятся:

- анализ внешних факторов и оценка их влияния на деятельность организации;
- мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля;
- консультирование учредителей и сотрудников администрации по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, анализа хозяйственной деятельности, менеджмента и права;
- организация подготовки к проведению внешнего аудита, проверок налоговых и других контрольных органов;
- периодический контроль за финансово-хозяйственной деятельностью;
- проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров;
- оценка экономичности и эффективности операций организации;

– проверка уровня достижения программных целей и др.

Система внутреннего аудита не может быть полностью отождествлена с внутренним контролем, что вытекает из данных выше определений сущности, целей и функций внутреннего аудита. В то же время система внутреннего контроля может функционировать и без создания органов внутреннего аудита.

Внутренний аудит следует рассматривать как дополнительный уровень элемента контроля в системе управления за достоверностью финансовой отчетности, в частности, и эффективностью системы внутреннего контроля в целом. При этом возможна трансформация контрольно-ревизионных служб в отдельные службы внутреннего аудита.

Ключевое условие успешного функционирования системы внутреннего аудита в компании – это соблюдение следующих **принципов его эффективности**.

1. *Принцип ответственности* – каждый внутренний аудитор (как субъект внутреннего контроля), работающий в организации, за ненадлежащее выполнение контрольных функций должен нести экономическую, административную и дисциплинарную ответственность. Ответственность должна быть формально установлена за выполнение каждой контрольной функции, ясно очерченной и формально закрепленной за конкретным субъектом. В противном случае субъект не будет в должной мере осуществлять контроль.

2. *Принцип сбалансированности*, неразрывно связанный с предыдущим, означает, что аудитору нельзя предписывать контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения; не должно быть средств, не связанных той или иной функцией. При определении обязанностей субъекта контроля должен быть предписан соответствующий объем прав и возможностей и наоборот.

3. *Принцип своевременного сообщения об отклонениях* – информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, нежелательные последствия отклонений усугубляются; объект переходит уже в другое состояние (действие), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль.

4. *Принцип соответствия контролирующей и контролируемой систем* – степень сложности системы внутреннего аудита должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы. Успешно справиться с разнообразием в подконтрольной системе может только такое контролирующее устройство, которое само достаточно разнообразно. Необходимо, чтобы адекватность достигалась в главном, в принципиальном, чтобы звенья системы внутреннего контроля могли гибко настраиваться на изменения соответствующих звеньев системы объектов внутреннего аудита компании.

5. *Принцип комплексности* – объекты различного типа должны быть охвачены адекватным внутренним аудитом; нельзя добиться общей эффективности, сосредоточив аудит только над относительно узким кругом объектов.

6. *Принцип разделения обязанностей* – функции между служащими распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно следующие функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризации. Во избежание злоупотреблений и для эффективности аудита эти функции должны быть распределены между несколькими лицами.

7. *Принцип разрешения и одобрения* – должно быть обеспечено формальное разрешение и одобрение всех финансово-хозяйственных операций ответственными официальными лицами в пределах их полномочий. Формальное разрешение – это формальное решение либо относительно общего типа хозяйственных операций, либо относительно какой-либо конкретной операции. Формальное одобрение – это конкретный случай использования общего разрешения, выданного администрацией. Без наличия формально установленных процедур санкционирования невозможно считать систему внутреннего контроля организации эффективной.

Все перечисленные выше принципы взаимосвязаны, порядок их сочетания зависит от конкретных обстоятельств [5].

Теоретической основой внутреннего аудита должны стать его основополагающие принципы и концепции.

Общая схема организации внутреннего аудита представлена на рис. 8.1.



Рисунок 8.1 – Общая схема организации внутреннего аудита

Процесс развития внутреннего аудита не может осуществляться без элементов и связей между ними. Причем главным в процессе развития являются не элементы, а связи, т.е. производные от элементов. Они зависят от количества и качества элементов. Кроме того, в процессе развития внутреннего аудита важную роль играют последовательность действий (технология развития) и способ взаимодействия элементов (механизм развития). Это необходимо учитывать в процессах развития теории и практики внутреннего аудита и при проектировании совершенствования его процедур, особенно при автоматизации контрольно-аудиторского процесса [14].

Порядок организации внутреннего аудита в организации можно представить следующим образом:

1. определение целей, задач и функций внутреннего аудита в системе управления на всех ступенях иерархии;
2. распределение функций по отделам, осуществляющим внутренний аудит, в соответствии со степенью централизации и децентрализации управления хозяйствующим субъектом;
3. определение конкретных работ по внутреннему аудиту для осуществления его функций и выполнения поставленных задач в системе управления;
4. определение необходимого времени на выполнение контрольных работ и соответствующей численности исполнителей;
5. формирование органов (аппарата) внутреннего аудита (отделов, групп и т.д.);
6. разработка должностных инструкций и положения о внутреннем аудите;
7. определение для каждого органа и исполнителя содержания, объема и качественных характеристик собранной, обрабатываемой и передаваемой информации для принятия управленческих решений.

При разработке концепции, определяющей направление теории и составляющей основу внутренних аудиторских стандартов, следует учитывать требования к внутреннему аудиту и аудиторам.

8.3. Требования к организации системы внутреннего аудита

Основные требования к организации системы внутреннего аудита обуславливают эффективное функционирование данной системы и включают:

1. *Требование ущемления интересов.* Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого-либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию «узких мест». Необходимость таких условий обуславливается возможностью появления отклонений, в которых определенные работники или коллектив заинтересованы.

2. *Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица.* Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к недостоверному учету в интересах данного лица.

3. *Требование заинтересованности администрации.* Функционирование системы внутреннего аудита не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

4. *Требование приемлемости (пригодности) методологии внутреннего контроля.* Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Необходимо целесообразное распределение контрольных функций. Программы внутреннего аудита и применяемые методы должны быть целесообразными.

5. *Требование непрерывности развития и совершенствования.* Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. Система внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее «настраивать» на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

6. *Требование приоритетности.* Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач. Но если высшее руководство считает, что какие-либо области деятельности организации имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу «затраты-эффект».

7. *Исключение ненужных этапов шагов процедур в проведении контроля.* Контроль необходимо организовывать рационально, так как это часто связано с дополнительными затратами труда и средств.

8. *Требование единичной ответственности.* Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо. Например, отдельной контрольной функцией главного бухгалтера является контроль осуществляемых хозяйственных операций на предмет их соответствия законодательству Российской Федерации. Он же должен нести ответственность за доведение до руководства информации о нарушениях. Контрольная функция внутреннего аудитора в этом случае – осуществление проверки на предмет качества исполнения бухгалтером своей контрольной функции. Аудитор оценивает и законность отраженных операций, но ответственность он должен нести за обнаружение негативных операций, отраженных бухгалтером. Данное требование не распространяется на ситуации, когда во избежание ошибок и/или злоупотреблений отдельных должностных лиц (центров ответственности) принимается коллегиальное решение (например, принятие решений по сбытовой политике).

9. *Требование потенциального функционального замещения.* Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры. Для этого каждый внутренний контролер должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного-двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля за время их выбытия. Данный принцип распространяется и на центры ответственности.

10. *Требование регламентации.* Эффективность функционирования системы внутреннего аудита прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации. Насколько деятельность подчинена четкому регламенту, настолько можно ожидать от нее успеха. Конечно, все предусмотреть невозможно, приходится принимать решения в условиях неоп-

ределенности, но там, где это возможно, необходимо формально установить правила, регулирующие порядок деятельности.

8.4. Организация службы внутреннего аудита

Служба внутреннего аудита должна являться самостоятельным подразделением аппарата управления.

Существует достаточно много подходов в вопросе организационной структуры службы внутреннего аудита. Наилучшим вариантом считается функциональное подчинение службы внутреннего аудита комитету по аудиту совета директоров либо напрямую совету директоров организации или руководителю. Так как именно путем такого подчинения достигается максимальный уровень независимости внутренних аудиторов, это позволяет максимально использовать потенциал службы внутреннего аудита.

Структура и численность службы внутреннего аудита в каждом конкретном случае определяются индивидуально исходя из задач, которые ставятся перед внутренним аудитором, а также от эффективности контрольной среды и географической разбросанности структурных подразделений. При проектировании структуры службы внутреннего аудита необходимо создавать условия для ее независимости и объективности.

Подход к организации функции внутреннего аудита существенно зависит от размера и специфики предприятия, его корпоративной структуры. В качестве ориентира можно использовать численность и годовой доход, установленные законодательством в качестве критериев размера предприятия (табл. 8.1).

Таблица 8.1 – Подходы к организации внутреннего аудита в зависимости от размера компании [9]

Критерий	Микропредприятие	Малое предприятие	Среднее предприятие	Крупное предприятие	Корпорация
Численность персонала, человек	1 - 15	15 - 100	100 - 250	250 - 1000	>1000
Доход, руб.	До 120 млн.	120 млн. - 800 млн.	800 млн. - 2 млрд.	2 млрд. - 20 млрд.	>20 млрд.
Подход к организации внутреннего аудита	Не требуется	Аутсорсинг (комплексная проверка раз в год)	Штатный специалист по внутреннему аудиту или аутсорсинг (1 - 2 раза в год)	Штатная служба внутреннего аудита (1 - 10 человек)	Штатная служба внутреннего аудита с региональными аудиторами в филиалах либо аутсорсинг

Для **микропредприятий** с численностью до 15 человек функция внутреннего аудита не требуется, так как собственник имеет возможность самостоятельно контролировать работу компании. Для таких предприятий надо изначально построить удобные и гибкие бизнес-процессы с минимально необходи-

мыми контрольными процедурами. При высокой автоматизации бизнеса можно приглашать раз в год специалистов для аудита ИТ-систем.

Для **малых** предприятий может быть невыгодно держать внутреннего аудитора на постоянной основе, а удобней раз или два в год проводить комплексную проверку основных бизнес-процессов сторонними силами с представлением отчета непосредственно собственнику.

Средние предприятия уже могут ввести должность внутреннего аудитора, который будет проводить самостоятельные проверки либо привлекать на внутренние аудиты по существенным процессам сторонних консультантов на ежегодной основе, при этом собственный сотрудник сможет перенять опыт и методологию внешнего подрядчика и при расширении деятельности компании организовать эффективную службу внутреннего аудита.

Крупным предприятиям с существенным оборотом уже целесообразно создавать службу с небольшим количеством аудиторов без четкой специализации (за исключением выделенного ИТ-аудитора), периодически привлекающую экспертов по отдельным направлениям, например, таким, как строительство, качество продукции, расследование мошенничества и т.д.

Для очень крупных компаний, фактически **корпораций**, необходима полноценная служба внутреннего аудита, включающая аудиторов различной специализации и квалификации. Если же компания имеет несколько крупных территориально удаленных подразделений, то целесообразно назначать аудиторов, работающих в этих подразделениях на постоянной основе, которые бы функционально подчинялись внутреннему аудиту в головном офисе. Если же подразделений очень много и они все примерно одинакового размера (например, в компаниях розничной торговли), целесообразней иметь централизованную функцию, проверяющую подразделения на выборочной основе с учетом уровня риска своими силами или с привлечением внешних специалистов.

Основные функции, принципы и структура службы внутреннего аудита определены, как правило, в утвержденном *внутреннем регламенте «Положение по организации службы внутреннего аудита»*.

Структура службы внутреннего аудита в связи с проверкой широкого круга вопросов может выглядеть следующим образом:

1. **Руководитель службы.** В его основные обязанности входят: составление плана-графика проверок; определение состава группы при проверке филиала и его руководителя; контроль за подготовкой проверки и документальным оформлением результатов аудиторских процедур; организация проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности; предоставление консультаций по отдельным вопросам; контроль за выполнением приказов, распоряжений, положений и инструкций; составление общего отчета о проделанной работе службы внутреннего аудита; предоставление ее результатов руководству организации или комитету по аудиту в целях принятия управленческих решений.

2. **Специалист по расчетам филиалов с головной организацией** – проводит анализ финансовых потоков между филиалами и головной организацией, консультирует по финансовым вопросам, участвует в составлении общего плана и программы внутреннего аудита, а также в текущем контроле за финансо-

вой деятельностью филиалов и в составлении отчетных документов по результатам внутреннего аудита.

3. Специалист по камеральным и документальным проверкам отчетности филиалов – составляет план-график проверок, комплектует выездную группу, организует и осуществляет текущий контроль работы с филиалами, составляет общий план и программу внутреннего аудита. Доводит до сведения руководителя службы основные результаты аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы отчетных документов, участвует в подготовке, документально оформляет результаты аудиторских процедур, составляет отчетные документы по результатам внутреннего аудита, организует и контролирует работу участников выездной групп, внутренних аудиторов, проводит консультации, проверку выполнения приказов и распоряжений руководителя головной организации по финансово-хозяйственным вопросам.

4. Внутренние аудиторы – участвуют в подготовке, документальном оформлении аудиторских процедур, являются непосредственными исполнителями при проведении внутренних проверок.

5. Специалист по налогообложению.

6. Специалисты по правовым вопросам.

7. Специалисты по финансовому анализу.

8. Специалисты по ИТ.

Специалисты с 5-й по 8-ю группу могут не состоять в штате, а привлекаться к работе на договорных началах как эксперты.

Внедрение внутреннего аудита существенно меняет содержание работы руководителей структурных подразделений и специалистов по обеспечению имущественных интересов организации и вызывает необходимость внесения изменений в должностные инструкции всех служб управления по оформлению хозяйственных операций, составлению первичных документов и аналитических регистров, обеспечению надлежащего контроля за выполнением технологических процессов и других операций. Поэтому необходим пересмотр должностных инструкций всех служб и разработка должностных инструкций для работников службы внутреннего аудита, в которых необходимо предусмотреть общие положения, конкретные должностные обязанности, права и ответственность каждого работника службы внутреннего аудита.

Аудиторская служба не должна вмешиваться в оперативную, распорядительную и производственную деятельность должностных лиц организации.

Взаимодействие службы внутреннего аудита с другими структурными подразделениями организации, филиалами закрепляется в Положении о службе внутреннего аудита.

На должности руководителя службы и ведущих специалистов целесообразно назначать высококвалифицированных специалистов с высшим экономическим образованием, опытом бухгалтерской и экономической работы, отсутствием судимости, имеющих аттестат аудитора (профессионального бухгалтера).

В составе службы внутреннего аудита могут работать также высококвалифицированные специалисты по технологическим профилям для осуществления контроля за производственно-технологическими процессами.

Руководитель службы внутреннего аудита назначается и освобождается от занимаемой должности руководителем организации в общеустановленном порядке (согласно должностным инструкциям).

Численность и оплата труда работников службы внутреннего аудита могут быть предусмотрены в штатном расписании.

Руководитель и работники службы должны выполнять обязанности, возложенные на них должностными инструкциями. При этом они должны соблюдать этические принципы аудиторской деятельности и осуществлять проверки в соответствии с требованиями стандартов аудита.

Деятельность службы внутреннего аудита должна осуществляться в соответствии с планом внутреннего аудита, разработанным руководителем службы и утвержденным руководителем организации. Выполнение конкретной работы по контролю того или иного объекта осуществляется внутренней аудиторской группой или аудитором в соответствии с программой внутреннего аудита.

Программы разрабатываются ведущими специалистами аудиторской службы на основании плана внутреннего аудита и утверждаются руководителем службы (отдела) внутреннего аудита.

Основным источником информации для внутреннего контроля (аудита) являются данные бухгалтерского учета и других видов учета, а также данные прогнозирования, планирования и других функций управления.

При должной организации внутренний аудит способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально ответственных лиц организации за выполнение ими своих обязанностей, предотвращению негативных явлений при осуществлении хозяйственных операций, связанных с движением имущества и обязательств экономического субъекта.

8.5. Права и ответственность службы внутреннего аудита

Права и обязанности внутренних аудиторов фиксируются в Положении о службе внутреннего аудита. Не существует нормативно установленных требований к установлению прав и обязанностей внутренних аудиторов.

При рассмотрении этого вопроса за основу необходимо принимать Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и действующие стандарты аудита.

Специалисты службы внутреннего аудита имеют следующие права:

1. Определять формы и методы аудиторской проверки с учетом методик службы внутреннего аудита.
2. Организовывать системный контроль за деятельностью структурных подразделений организации.
3. Иметь доступ во все подразделения организации, к любой информации, необходимой для проведения аудита.

4. Давать обязательные к исполнению указания персоналу по приведению отчетной документации в соответствие с внутренними документами и законодательством, по исправлению ошибок и неточностей, принятию мер в связи с выявленными недостатками.

5. Получать от ответственных работников объяснения по вопросам, возникающим в ходе проведения ревизий и аудита.

6. Давать распоряжения персоналу по подготовке организации к внешнему аудиту.

7. Давать рекомендации руководству по изменению системы контроля в организации, а также изменению управленческой политики в организации.

8. Знакомиться с документами, определяющими его права и обязанности по занимаемой должности, критерии оценки качества исполнения должностных обязанностей.

9. Вносить на рассмотрение руководства предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными должностной инструкцией обязанностями.

10. Требовать от руководства организации обеспечения организационно-технических условий и оформления установленных документов, необходимых для исполнения должностных обязанностей.

11. При необходимости привлекать к проверкам сотрудников других подразделений.

12. Самостоятельно снимать копии с проверяемых документов.

13. Представлять имущественные интересы организации при хозяйственных спорах в суде и в арбитражном суде и др.

Специалисты службы внутреннего аудита имеют следующие обязанности:

1. Проверять состояние сохранности имущества и расследовать факты хищений собственности учредителей организации, а также нарушений требований законодательно-нормативных актов, внутренних документов, должностных инструкций.

2. Вырабатывать меры по повышению эффективности управления, проводить экспертизу эффективности и надежности работы системы внутреннего контроля организации.

3. Выполнять анализ финансового положения организации, ее филиалов и зависимых организаций.

4. Организовать подготовку к проверкам органов внешнего контроля, принимать активное участие в этих проверках.

5. Квалифицированно и качественно проводить внутренние аудиторские проверки.

6. Осуществлять проверку финансовой и управленческой отчетности организации, анализировать ее достоверность, оценивать своевременность ее составления и представления.

7. Организовывать унификацию и стандартизацию учетных процессов.

8. Подготавливать и представлять для утверждения руководству организации план и бюджет аудиторских работ.

9. Проводить сплошные ревизии и проверки в подразделениях организации в соответствии с утвержденным планом.

10. Осуществлять контроль за выполнением бюджета организации.

11. Осуществлять экспертную оценку проектов, контрактов, контролировать своевременность и полноту отражения в учетных документах совершаемых сделок (заключаемых договоров) и их результатов.

12. Выявлять внутренние резервы организации и определять пути их эффективного использования.

13. Проводить мониторинг расходования фондов по разным проектам или программам, осуществлять анализ доходов и расходов организации, оптимизацию и планирование налогов.

14. Проводить выборочные ревизии в целях выявления и ликвидации задолженностей и недостатков, осуществлять контроль за выполнением организацией и его контрагентами своих обязательств, анализировать дебиторскую и кредиторскую задолженности, давать оперативные указания по уменьшению задолженностей.

15. Разрабатывать рекомендации и план действий по устранению выявленных отклонений от планов, рекомендации, позволяющие снизить уровень риска отдельных операций или минимизировать возможные потери.

16. Определять и анализировать возможные внешние и внутренние риски при разработке и внедрении новых проектов в организации.

17. Составлять отчеты о проделанной работе, аналитические и докладные записки, давать экспертные заключения и иные отчеты.

Служба внутреннего аудита должна нести ответственность за:

1. Обоснованность и своевременность представления заключений о состоянии бухгалтерского учета и отчетности, соответствии учредительных документов, внутрихозяйственных регламентов действующему законодательству и правовому статусу организации, а также заключений о достигнутом уровне и факторах эффективности производственно-хозяйственной и финансовой деятельности.

2. Обоснованность представленных предложений по улучшению организации системы контроля, бухгалтерского учета, материальной ответственности должностных лиц, программ развития видов деятельности, проектов оптимизации производственных затрат, налогооблагаемых баз, распределения прибыли, создания и использования средств фондов и по другим вопросам.

3. Правильность консультаций, предоставленных учредителям, руководителям подразделений, специалистам и работникам аппарата управления по вопросам организации производства, системы управления, ведения бухгалтерского учета, методам анализа хозяйственно-финансовой деятельности, правовым и другим вопросам и т.п.

Субъекты проверок службы внутреннего аудита обязаны создавать внутренним аудиторам условия для своевременного и полного проведения проверки, а также содействовать в ее осуществлении, не ограничивая круга вопросов, подлежащих проверке.

8.6. Стандарты внутреннего аудита

Под внутренними стандартами аудиторской деятельности понимаются нормативные документы, которые определяют единые требования к проведению аудиторских проверок, оформлению результатов проверок, к порядку подготовки заключительных документов, к подготовке и образованию внутренних аудиторов.

Внутренние стандарты аудиторской деятельности обеспечивают однозначное понимание результатов проверок специалистами службы внутреннего аудита, собственниками организации и их руководителями. Внутренние стандарты аудиторов призваны повысить качество проверок, снизить затраты на их проведение и оказать специалистам службы внутреннего аудита методическую помощь.

Внутренние стандарты аудиторов должны соответствовать правовому и организационному статусу службы внутреннего аудита, а также особенностям бизнес-процессов конкретной организации.

Цель внутренних стандартов заключается в следующем:

1. Создание основ для оценки деятельности внутреннего аудита.
2. Установление основных принципов организации деятельности внутренних аудиторов.

Все внутренние стандарты деятельности внутренних аудиторов можно **классифицировать на три основные группы:**

- 1) общие стандарты;
- 2) специальные стандарты;
- 3) стандарты аудиторских отчетов.

Группа общих стандартов охватывает следующие правила:

- цели, полномочия и ответственность – эти аспекты должны быть определены во внутреннем документе организации (Положении о внутреннем аудите), соответствовать определению внутреннего аудита;
- разумная гарантия, т.е. разумное достижение целей проверки, при которой ее стоимость не должна превышать полученный эффект;
- независимость и объективность – внутренний аудит должен быть независимым, а внутренние аудиторы должны быть объективными при выполнении своих обязанностей;
- профессионализм внутренних аудиторов – для выполнения стоящих перед подразделением внутреннего аудита задач сотрудники подразделения внутреннего аудита должны коллективно обладать необходимыми знаниями, навыками и другими компетенциями.

Группа специальных стандартов охватывает следующие правила:

- планирование – руководитель внутреннего аудита должен составить план проверки, определяющий приоритеты внутреннего аудита в соответствии с целями организации;
- предоставление и утверждение планов – руководитель внутреннего аудита должен представить на рассмотрение и утверждение руководству органи-

зации или представителям собственника планы работы внутреннего аудита с указанием ресурсов, необходимых для их выполнения, и сообщать о влиянии ограничений в ресурсах на деятельность внутреннего аудита;

- документация – документирование хода и результатов проверки, которые позволят руководству организации осуществлять последующий контроль за ходом устранения выявленных недостатков и нарушений, а также иметь информацию об обоснованных выводах и результатах аудиторского задания;

- разделение обязанностей между сотрудниками службы внутреннего аудита – закрепление за ними ключевых функций и ответственности.

Группа стандартов аудиторских отчетов охватывает:

- информирование о результатах;
- качество сообщений, которые должны быть точными, объективными, ясными, краткими, полными и своевременными;

- итоговое заключение, которое должно учитывать ожидания высшего руководства, других заинтересованных лиц и основываться на достаточном объеме надежной, относящейся к делу полезной информации.

Вышеперечисленные стандарты внутреннего аудита целесообразно разрабатывать с учетом международных профессиональных стандартов внутреннего аудита. Их следует понимать как общие указания для разработки внутренних стандартов деятельности внутренних аудиторов.

Для облегчения использования внутренних стандартов следует унифицировать их по структуре, т.е. каждый из них должен состоять из следующих частей:

- регламентирующие положения и ссылки на нормативные документы, используемые при разработке внутреннего стандарта;

- общие положения, где излагаются определения основных терминов и понятий, сфера применения;

- цели и задачи внутреннего стандарта;

- взаимосвязь внутреннего стандарта с другими действующими стандартами внутреннего аудита;

- изложение основных принципов проведения проверок;

- правила оформления результатов проверки, проводимой по стандарту,

- перечень документов, которые внутренний аудитор должен составить.

8.7. Взаимодействие внешнего и внутреннего аудита

Несмотря на различие целей внутреннего и внешнего аудита, у них есть сходство в методиках и техниках проведения проверок, а также широкие возможности для взаимодействия, что помогает достичь определенной синергии и снизить нагрузку на бизнес, увеличивая при этом эффективность проверок.

Задачей внешнего аудита является подтверждение достоверности финансовой отчетности, тогда как внутренний аудит охватывает проверками все области деятельности компании: операционные процессы, финансово-

хозяйственную деятельность, комплаенс (соблюдение законодательства), стратегические инициативы и проекты. В тех компаниях, где внутренний аудит тестирует контрольные процедуры в области финансовой отчетности (например, в целях соблюдения закона Сарбейнса-Оксли), возможностей для взаимодействия еще больше.

Кроме того, внешний аудит фокусируется больше на правильности отражения хозяйственных операций в отчетности, чем на их экономической обоснованности для бизнеса, в отличие от внутреннего аудита, для которого эффективность операций – один из критериев оценки системы управления рисками и внутреннего контроля.

Можно выделить две основные схемы взаимодействия внутреннего и внешнего аудита:

1. Внутренние и внешние аудиторы обмениваются отчетами и используют информацию о результатах тестирования для определения областей риска и объема аудиторских процедур при проведении конкретной проверки. Кроме того, внешний аудит анализирует общий подход к организации функции внутреннего аудита и его спектр задач в целях оценки контрольной среды компании в части мониторинга системы внутреннего контроля над подготовкой финансовой отчетности (СВКФО). При этом контрольные процедуры тестируются отдельно внутренними и внешними аудиторами.

2. Внутренние и внешние аудиторы частично полагаются на работу друг друга в смежных проектах для снижения возможного дублирования при проверке одних и тех же контрольных процедур и операций. В этом случае им необходимо оценить объективность и компетентность друг друга, а также достаточность объема работ для обоснованности выводов.

Согласно МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов» в зависимости от того, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность, уровень компетентности службы внутреннего аудита и того, насколько она придерживается систематического и упорядоченного подхода, внешний аудитор может также использовать работу службы внутреннего аудита конструктивным образом и в дополнение к собственной работе.

При определении областей и объема, в которых может быть использована работа службы внутреннего аудита, внешний аудитор должен взять за основу изучение характера и объема работы, выполненной или планируемой к выполнению службой внутреннего аудита, а также то, насколько она пригодна к использованию с учетом общей стратегии аудита и плана аудита внешнего аудитора.

Порядок взаимодействия внутреннего и внешнего аудита во многом зависит от уровня зрелости СВКФО.

На ранних этапах развития СВКФО взаимодействие внутреннего и внешнего аудита ограничено из-за отсутствия формализованных контрольных процедур и, следовательно, результатов их тестирования. Внутренний и внешний аудит изучают подходы к проверкам и отчеты друг друга в целях оценки контрольной среды. Внутренний аудит может использовать информацию из

письма внешнего аудитора руководству для планирования собственных проверок.

Если в компании формализованы отдельные контрольные процедуры, то внешний аудитор включает их тестирование в свой объем работ. При этом наиболее надежными считаются контрольные процедуры, уже протестированные внутренним аудитом, однако внешний аудитор на результаты этого тестирования не полагается, проводя свои независимые процедуры.

На устойчивом уровне развития СВКФО достигается максимальная синергия за счет взаимодействия внутреннего и внешнего аудита, в частности за счет использования внешним аудитом результатов тестирования контрольных процедур, проведенных внутренним аудитом. Это позволяет внешнему аудитору снизить объем собственного независимого тестирования при сохранении адекватного уровня аудиторского риска. При этом внешний аудитор обязан проанализировать подход к организации функции внутреннего аудита, оценить объективность функции и компетентность внутренних аудиторов. Учитывая, что на данном этапе большинство контрольных процедур выполняется вручную, снижение трудозатрат как аудиторов, так и проверяемых (в части подготовки информации) может быть весьма существенным.

На последующих этапах развития с ростом автоматизации и совершенствования риск-культуры целесообразность прямого взаимодействия снижается, поскольку аудиторам удобней и выгодней с точки зрения стратегии тестирования проверять эффективность автоматизированных контрольных процедур, использовать результаты систем автоматического мониторинга контрольных процедур, а также результаты самооценки менеджментом СВКФО. Кроме того, поскольку на этих этапах внутренний аудит больше времени уделяет аудиту стратегических инициатив и операционных процессов, объема его работ в области финансовой отчетности может быть недостаточно для использования внешним аудитором.

Контрольные вопросы к главе 8

1. Что понимают под системой внутреннего контроля?
2. Какие элементы включает система внутреннего контроля?
3. Какие стадии проходит проверка процедур контроля?
4. Что понимают под внутренним аудитом?
5. Какова цель и основные функции внутреннего аудита?
6. Назовите основные принципы эффективности системы внутреннего аудита?
7. Какие требования предъявляются к организации системы внутреннего аудита?
8. Какие существуют подходы к организации внутреннего аудита?
9. Какова типовая структура службы внутреннего аудита?
10. Какими правами обладают специалисты службы внутреннего аудита?

11. Какие обязательства возлагают на специалистов службы внутреннего аудита?
12. Какую ответственность несут сотрудники службы внутреннего аудита?
13. Что понимают под внутренними стандартами аудиторской деятельности?
14. Какие выделяют группы внутренних стандартов деятельности внутренних аудиторов?
15. Какие основные схемы взаимодействия внутреннего и внешнего аудита выделяют?

Тесты для самопроверки к главе 8

1. Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на:

- а) устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению целей предприятия;
- б) на выявление возможных нарушений в бухгалтерской отчетности;
- в) на оценку деятельности руководства экономического субъекта;
- г) на оценку возможности продолжать свою деятельность.

2. Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- а) система КОД;
- б) контрольная среда;
- в) процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- г) тесты системы бухгалтерского учета;
- д) мониторинг средств контроля.

3. Определите функцию внутреннего аудита:

- а) повышение квалификации учетных кадров;
- б) инвентаризация денежной наличности в кассе предприятия;
- в) арифметический контроль плановых показателей;
- г) проверка деятельности различных звеньев управления.

4. Определите основные функции внутреннего аудита:

- а) аналитическая, информационная, консультационная, контролирующая;
- б) консультационная, контролирующая, аналитическая;
- в) координационная, консультационная, контролирующая, оценивающая, аналитическая, предупреждающая, информационная;
- г) контролирующая, информационная, оценивающая, предупреждающая.

5. Какие функции выполняет внутренний аудит:

- а) анализ внешних факторов и оценка их влияния на деятельность организации;
- б) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в) мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.
- г) организация подготовки к проведению налоговых проверок;
- д) проверка и анализ движения денежных средств.

6. Какие принципы эффективности внутреннего аудита следует соблюдать:

- а) принцип ответственности;
- б) принцип добросовестности;
- в) принцип сбалансированности;
- г) принцип честности;
- д) принцип соответствия контролирующей и контролируемой систем.

7. Основные требования к организации системы внутреннего аудита включают:

- а) заинтересованности администрации;
- б) коллективной ответственности службы внутреннего аудита;
- в) приемлемости методологии внутреннего контроля;
- г) отсутствие жесткой регламентации;
- д) приоритетности.

8. Подход к организации функции внутреннего аудита существенно зависит от:

- а) численности сотрудников;
- б) годового дохода;
- в) специфики предприятия;
- г) корпоративной структуры;
- д) все вышеназванные факторы влияют на организацию внутреннего аудита.

9. Специалисты службы внутреннего аудита имеют следующие права:

- а) определять формы и методы аудиторской проверки с учетом методик службы внутреннего аудита;
- б) проводить анализ финансового положения организации;
- в) участвовать в принятии решения по вопросам инвестирования свободных средств;
- г) организовывать системный контроль за деятельностью структурных подразделений организации;
- д) составлять бюджет организации;
- е) при необходимости привлекать к проверкам сотрудников других подразделений.

10. Специалисты службы внутреннего аудита имеют следующие обязанности:

- а) получать от ответственных работников объяснения по вопросам, возникающим в ходе проведения ревизий и аудита;
- б) организовать подготовку к проверкам органов внешнего контроля, принимать активное участие в этих проверках;
- в) давать рекомендации руководству по изменению системы контроля в организации, а также изменению управленческой политики в организации;
- г) подготавливать и представлять для утверждения руководству организации план и бюджет аудиторских работ.

11. Специалисты службы внутреннего аудита должны нести ответственность за:

- а) обоснованность представленных предложений по улучшению организации системы контроля, бухгалтерского учета;
- б) оценку обоснованности размера заработной платы управленческого персонала;

в) правильность консультаций, предоставленных руководителям подразделений и работникам аппарата управления по вопросам ведения бухгалтерского учета, правовым и другим вопросам;

г) правильность и своевременность исчисления и уплаты налогов и сборов.

12. Внутренние стандарты аудиторов разрабатываются для:

а) повышения качества проверок;

б) разрешения споров внутри экономического субъекта;

в) оказания специалистам службы внутреннего аудита методической помощи;

г) повышения доходов организации.

13. Внутренние стандарты деятельности внутренних аудиторов классифицируют на следующие группы:

а) общие стандарты;

б) стандарты аудиторских процедур;

в) специальные стандарты;

г) стандарты разрешения конфликтов;

д) стандарты аудиторских отчетов.

14. Группа специальных внутренних стандартов охватывает следующие правила:

а) предоставление и утверждение планов;

б) разумная гарантия;

в) профессионализм внутренних аудиторов;

г) разделение обязанностей между сотрудниками службы внутреннего аудита.

15. Группа общих внутренних стандартов охватывает следующие правила:

а) независимость и объективность;

б) разумная гарантия;

в) профессионализм внутренних аудиторов;

г) планирование.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 31.12.2017 №481-ФЗ) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
2. Кодекс профессиональной этики audиторov: [одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4 (с изм. от 22 декабря 2017 г., протокол № 37)] [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
3. Правила независимости audиторov и аудиторских организаций: [одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6. (с изм. от 30 июня 2017 г., протокол № 35)] [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/>
4. Международные стандарты аудита [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/>
5. Внутренний аудит [Текст] : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», для магистерских программ «Внутренний контроль и аудит», «Экономическая безопасность» / под ред. Ж.А. Кеворковой. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 319 с.
6. Ерофеева, В.А. Аудит [Текст] : учебное пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. - 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт; ИД Юрайт, 2011. – 638 с.
7. Мирошниченко, Т.А. Аудит [Текст] : учебное пособие для проведения практических занятий для студентов, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика». Ч. 1: Основы аудита / Т.А. Мирошниченко ; Донской ГАУ. - Персиановский : Донской ГАУ, 2015. – 71 с.
8. Основы аудита [Текст] / под ред. Р.П. Булыги. - Ростов н/Д : Феникс+, Феникс, Торговый Дом, 2010. - 317 с.
9. Образцова, О.Ф. Подходы к организации внутреннего аудита и его взаимодействие с внешним аудитом [Электронный ресурс] / О.Ф. Образцова // Информационно-аналитический портал «Предпринимательство и право». - 2016. - Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=7634>
10. Плахотя, Т.В. Актуальные вопросы организации эффективной службы внутреннего аудита [Текст] / Т.В. Плахотя // Фундаментальные исследования. - 2014. - № 6. – С. 1469-1472.
11. Подольский, В.И. Аудит [Текст] : учебник / В.И. Подольский, А.А. Савин. - 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрайт; ИД Юрайт, 2011. - 605 с.
12. Скопинцева, Н.А. Аудит [Текст] : учебное пособие / Н.А. Скопинцева. – Томск : ТУСУР, 2012. – 214 с.

13. Хахонова, Н.Н. Аудит [Текст] : учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. : КНОРУС, 2011. – 720 с.

14. Хорохордин, Н.Н. Методология внутреннего аудита в организации [Электронный ресурс] / Н.Н. Хорохордин // Аудиторские ведомости. - 2006. – № 6. - Режим доступа: <http://base.garant.ru/5256229/>

15. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М. : Инфра-М, 2005. – 448 с.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ**Глава 1. Роль аудита в развитии функции контроля.****Сущность аудита и его задачи**

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	б	в	б	а	в	в	в	а	б	б
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	д	а	б	в	в	в	в	в	а	г
Вопрос	21	22	23	24	25	26	27	28	-	-
Ответ	г	а	б,г	в	а	б,в	б	а,в	-	-

Глава 2. Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	а,в	а	в	е	б	б	б	г	б,в	в
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	б	а,в	в	б	д	д	б	б	в	г
Вопрос	21	22	23	24	25	26	27	28	-	-
Ответ	в	в	в	д	б	а	в	б	-	-

Глава 3. Профессиональная этика аудитора

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	в	в	в	б	г	б	в	г	б	а,в
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	а,б	б	в	а,б,в	в,г,д	б,г	а	в,г	а,в	а,б,г,е
Вопрос	21	22	23	24	25	26	27	-	-	-
Ответ	б	а,в	в	а	в	б	а,г	-	-	-

Глава 4. Организация подготовки аудиторской проверки

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	а	в	б	в	в	а	а	в	а,б,г	в
Вопрос	11	12	-	-	-	-	-	-	-	-
Ответ	а	б	-	-	-	-	-	-	-	-

Глава 5. Основные этапы, сущность техники и технологии проведения аудиторских проверок

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	в	г	а,б	а	б	в	г	в	а	в,б
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	б	г	б,в	б	б	г	в	а	в	в
Вопрос	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
Ответ	в	б	а	а	в	б	б	а	а	а

Глава 6. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	б	б	в	в	в	в	б	г	в	а
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	в	а	б	б,в	б	а,в	в	а	в	а
Вопрос	21	22	23	24	-	-	-	-	-	-
Ответ	в	в	в	б	-	-	-	-	-	-

Глава 7. Подготовка аудиторского заключения

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	б	б	б	в	в	в	в	а	б	б
Вопрос	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Ответ	б	а	а	в	в	в,г,д	б	в	в	б
Вопрос	21	22	23	24	25	26	-	-	-	-
Ответ	в	г	в	б	б	а,в,д	-	-	-	-

Глава 8. Организация внутреннего аудита

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ответ	а,б	б,в,д	б,в	в	а,в,г	а,в,д	а,в,д	д	а,г,е	б,г
Вопрос	11	12	13	14	15	-	-	-	-	-
Ответ	а,в	а,в	а,в,д	а,г	а,б,в	-	-	-	-	-

Учебное издание

Мирошниченко Татьяна Александровна

АУДИТ.

ЧАСТЬ 1. ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

Издаётся в авторской редакции

Подписано в печать 31.01.2018 г. Формат 60x84 1/16.

Бумага офсетная. Гарнитура шрифта Times.

Усл. печ. л. 10. Уч.-изд. л. 10,2. Тираж 100 экз. Заказ № 47-6707.

Отпечатано в Издательско-полиграфическом комплексе «Колорит»

246430, г. Новочеркасск, пр. Платовский 82 Е,

Тел.: 8(8635)226-442, 8-918-518-04-29, center-op@mail.ru