

УДК 347.73
ББК 67.402
Т18

Автор:

Танков Виктор Алексеевич – доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Академии труда и социальных отношений (АТиСО)

Танков В.А.

Т18 Основы аудита: Вопросы и ответы. – М.: ИД Юриспруденция, 2005. – 72 с. (Серия «Подготовка к экзамену»).

ISBN 5-9516-0065-0

Пособие подготовлено в соответствии с программой курса «Основы аудита». Особое внимание уделено регулированию аудиторской деятельности в свете положений Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Материал изложен в форме вопросов и ответов, что позволяет достаточно быстро усвоить учебный курс или повторить его накануне экзамена или зачета.

**ББК 347.73
УДК 67.402**

ISBN 5-9516-0065-0



9 785951 600653 >

© В.А. Танков, 2004

© ИД Юриспруденция, оформление, оригинал-макет, 2005

ISBN 5-9516-0065-0

В.А. Танков

Основы аудита

ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ

МОСКВА
Юриспруденция
2005

Понятие аудита

Комитет по аудиторской практике, международная организация, координирующая и контролирующая аудиторскую деятельность с 1976 по 1991 г., предложил следующее определение понятия аудита:

аудит – это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

В Российской Федерации применяется понятие аудита, установленное Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

аудит (аудиторская деятельность) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее – аудируемые лица).

Аудиторская деятельность является предпринимательской в значении, используемом в Гражданском кодексе РФ, с учетом правовых ограничений, установленных в отношении данного вида деятельности федеральным законодательством. В современных экономических отношениях аудит рассматривается как элемент рыночной инфраструктуры общества.

Аудиторская деятельность направлена на удовлетворение потребностей конкретных лиц, общества, государства в достоверной информации о финансовом состоянии экономических субъектов.

Аудит может проводиться исключительно субъектами предпринимательской деятельности, то есть юридическими лицами (организациями) либо физическими лицами (гражданами) – индивидуальными предпринимателями.

Предметом аудиторской деятельности является возмездное оказание услуг. Аудит оплачивается не лицами, заинтересованными в информации об экономическом субъекте, а самим проверяемым экономическим субъектом.

Возникновение аудита

Страной возникновения аудита считается Великобритания, где в 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правлениям акционерных компаний не реже одного раза в год разрешалось приглашать специалиста для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением экономическим субъектом (администрация предприятия), и тех, кто вкладывает в деятельность экономического субъекта личное имущество (собственники, акционеры, инвесторы). Администрация создает финансовую отчетность экономического субъекта, а лица, имеющие имущественные интересы в деятельности экономического субъекта, заинтересованы в достоверной финансовой информации об экономическом субъекте, так как рискуют вложенным имуществом. Лица, заинтересованные в финансовой информации об экономическом субъекте, являются пользователями финансовой отчетности, созданной администрацией, но не могут самостоятельно убедиться, достоверна ли отчетность, поэтому считают целесообразным прибегнуть к услугам специально приглашенных лиц, которым можно доверять – аудиторов.

Главные требования к аудитору – безупречная честность, независимость, должная профессиональная подготовка.

В России институт аудиторов в современном понимании возник в начале XX века и просуществовал до конца 20-х годов. Аудитор именовался присяжным бухгалтером.

Вновь институт аудиторов возник в СССР в конце 80-х годов в связи с образованием совместных предприятий.

Первым актом нормативно-правового регулирования аудита в Российской Федерации стал Указ Президента РФ от 22.12.1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности».

Вступлением в силу Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» ознаменовано начало современного этапа развития аудиторской деятельности.

Экономическая сущность аудита

Аудит – независимый финансовый контроль за деятельностью экономического субъекта.

Финансовый контроль – контроль за движением имущества и обязательств, выраженных в стоимостных показателях (денежном исчислении). Независимый финансовый контроль – контроль, проводимый не уполномоченными государственными органами, а аудиторами (аудиторскими организациями, частными аудиторами), являющимися субъектами предпринимательской деятельности.

Между субъектом аудиторской деятельности (аудитором) и ее объектом (аудируемое лицо) реализуются гражданские правоотношения, основанные на свободном волеизъявлении сторон.

Экономический субъект свободен в выборе аудитора и не обязан следовать указаниям аудитора, аудитор не имеет средств административного принуждения в отношении исполнения своих указаний аудируемым лицом.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Так, например, факт проведения аудиторской проверки организации-налогоплательщика не исключает проведения выездной налоговой проверки.

Равным образом, факт проведения аудиторской проверки организации-получателя средств целевого бюджетного финансирования не исключает проведения проверки соблюдения бюджетного законодательства.

Аудит осуществляется на возмездной основе. Аудитор не должен представлять чьих-либо интересов, кроме общественных.

Итоговым документом, составленным по результатам аудиторской проверки, является заключение, выражающее мнение субъекта аудиторской деятельности.

Мнение аудиторской организации (индивидуального аудитора), выраженное в аудиторском заключении, не имеет юридической значимости для целей привлечения к ответственности кого-либо из персонала экономического субъекта, подвергнутого независимой проверке.

Правила аудиторской деятельности предписывают аудиторам воздерживаться от юридической квалификации выявленных в ходе аудита ошибок, персонификации лиц, виновных в совершении ошибок.

Государственный финансовый контроль

Основные виды государственного финансового контроля – финансовый контроль за исполнением бюджета, осуществляемый органами государственного или муниципального финансового контроля в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации; финансовый контроль за исчислением и уплатой налогов и сборов, осуществляемый налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах, состоящим из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Полномочиями органов государственного финансового контроля наделяются таможенные органы, государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования).

В отличие от независимого финансового контроля (аудита) государственный финансовый контроль проводится не за счет проверяемого экономического субъекта, а за счет бюджетных средств. Субъекты государственного финансового контроля действуют от имени и в интересах государства. Должностные лица органов государственного финансового контроля обязаны руководствоваться инструкциями своих ведомств.

Так, например, должностные лица налоговых органов в ходе проведения выездных налоговых проверок руководствуются инструкциями Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, изданными в пределах компетенции данного федерального органа исполнительной власти.

Формой проведения государственного финансового контроля являются ревизия, налоговая проверка, имеющие своим предназначением выявление допущенных недостатков нарушений с целью их устранения, а также выявление лиц, виновных в допущенных нарушениях, с целью привлечения их к ответственности.

Итоговым документом проверки, проводимой органами государственного финансового контроля, является акт.

Акт – документ, составленный полномочными должностными лицами контролирующих органов и подтверждающий установленные факты и события.

Существенным формальным признаком, отличающий акт от аудиторского заключения, является обязательное наличие подписи законного представителя (единоличного исполнительного органа) проверяемого экономического субъекта либо записи проверяющих об отказе представителя экономического субъекта подписать составленный акт.

Акт является основанием для привлечения лиц, признанных виновными в конкретных нарушениях, выявленных в ходе проведения контрольных мероприятий, к ответственности.

Цель аудита

Цель аудита – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации во всех существенных отношениях.

Под достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности в существенных отношениях понимается такая степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности экономического субъекта и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В отечественном аудите под финансовой (бухгалтерской) отчетностью понимаются документы бухгалтерской отчетности, признаваемые тако-

выми на основании Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а именно:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения к балансу и отчету о прибылях и убытках, предусмотренные нормативными актами;
- пояснительная записка.

Аудиторское заключение признается неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности лишь в случаях, когда обязательность аудиторской проверки в отношении конкретного экономического субъекта предусмотрена федеральным законодательством.

Налоговые декларации не относятся к документам бухгалтерской отчетности, поскольку предназначены исключительно для целей налогового контроля и не содержат сведений о финансовом состоянии экономического субъекта.

Так, например, экономический субъект, обладающий признаками банкротства, может иметь значительные обороты по операциям, облагаемым тем или иным налогом.

В свою очередь экономический субъект, обладающий устойчивым финансовым положением, может иметь незначительные налогооблагаемые обороты.

Цель аудита считается достигнутой, если мнение аудитора содержит объективную оценку достоверности, полноты, точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств, финансовых результатов деятельности экономического субъекта за определенный период, проверка соответствия принятой учетной политики нормативным актам.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности содержит следующие разъяснения по поводу цели аудита:

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

аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица.

аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от ответственности за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Задачи аудита

Для достижения цели аудита устанавливаются правильность составления бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность пояснений к ним.

При этом устанавливается:

- полнота отражения активов и пассивов;
- полнота использования в отчете финансово-хозяйственной документации;
- наличие либо отсутствие отклонений фактической методики оценки активов от принятой в утвержденной учетной практике.

Для установления правильности расчета балансовой прибыли проверяется отчет о прибылях и убытках.

По налогам, исчисляемым непосредственно на основании данных бухгалтерского учета, устанавливается соответствие показателей бухгалтерской документации содержанию соответствующих налоговых деклараций.

Введение в действие с 01.01.2002 г. главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации поставило отдельной задачей аудита установление преемственности документов бухгалтерского учета и документов налогового учета, имеющих своим предназначением исчисление налоговой базы по налогу на прибыль.

Для предоставления обоснованного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом аудитор должен составить обоснованное мнение по следующим ключевым вопросам:

общая приемлемость отчетности – соответствует ли в целом отчетность совокупности предъявляемых к ней требований, не содержит ли противоречивой информации;

обоснованность – существуют ли основания для включения в отчетность отраженных в ней сумм;

законченность – отражены ли в отчетности все надлежащие суммы, все ли активы и пассивы принадлежат экономическому субъекту;

оценка – все ли статьи оценены правильно, подсчитаны ли безошибочно;

классификация – обосновано ли отнесение конкретных сумм на тот счет, в которых они отражены;

разделение – отнесены ли финансово-хозяйственные операции, проведенные незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, именно к периоду, в котором они были проведены;

аккуратность – соответствуют ли суммы отдельных операций данным, представленным в регистрах аналитического учета, данным, представленным в регистрах синтетического учета, оборотно-сальдовой ведомости, главной книге;

раскрытие – все ли статьи занесены в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, правильно ли отражены в отчетных документах и соответствующих приложениях к ним.

Пользователи результатов аудиторской проверки

Пользователями результатов аудиторской проверки являются лица, заинтересованные в информации об экономическом субъекте.

На уровне Федерального закона «О бухгалтерском учете» указанные лица именуются пользователями бухгалтерской отчетности, а на уровне Федерального закона «Об аудиторской деятельности» те же лица именуются пользователями финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, они же, пользователи результатов аудиторской проверки, подразделяются на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи – руководители, учредители, акционеры, участники, собственники имущества, персонал экономического субъекта.

Внешние пользователи – инвесторы существующие и возможные, поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, кредиторы, заинтересованные государственные органы, общественность.

Информация, содержащая в финансовой (бухгалтерской) отчетности, интересует, прежде всего, пользователей, входящих в партнерские группы экономического субъекта.

Члены партнерских групп вносят в деятельность экономического субъекта свой вклад, требуют компенсации за свой вклад и, исходя из личных интересов, анализируют информацию об экономическом субъекте.

Характеристики основных партнерских групп:

Партнерские группы	Вклад в деятельность экономического субъекта	Требование компенсации	Объект анализа
1. Администрация, руководство	Знание дела, умение руководить	Оплата труда, социальные условия, привилегии	Вся информация, полезная для управления
2. Персонал	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Оплата труда, социальные условия	Финансовые результаты
3. Поставщики, подрядчики	Поставка активов	Договорная, цена	Финансовое положение
4. Покупатели, заказчики	Сбыт товаров, работ, услуг	Договорная, цена	Финансовое положение
5. Учредители (участники), акционеры, собственники имущества	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты, финансовое положение
6. Займодавцы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность баланса
7. Государственные органы	Услуги общества	Налоги, сборы, иные платежи	Финансовые результаты и их слагаемые

Необходимость аудита

Необходимость аудита для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности обусловлена следующими обстоятельствами:

- финансовая (бухгалтерская) отчетность используется для принятия решений пользователями;

например, величина чистых активов хозяйственного общества является показателем, значимым для принятия потенциальным инвестором решения об осуществлении инвестиций.

- финансовая (бухгалтерская) отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможностей неоднозначной интерпретации факторов хозяйственной жизни, помимо того, достоверность не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

например, результаты проведения НИОКР, имеющие признаки нематериального актива, включаются в состав расходов организации из-за стремления руководства экономического субъекта уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль.

- степень достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценено большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

например, внешние пользователи, за исключением органов государственного контроля, не имеют доступа к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета, не могут самостоятельно оценить правовую природу сделок с контрагентами – иностранными организациями.

Обстоятельства, свидетельствующие о необходимости аудита, явились предпосылкой установления на уровне федерального законодательства принципа обязательности аудита в отношении экономических субъектов, удостоверяющих критериям, прямо перечисленным в законе.

Руководствуясь перечисленными обстоятельствами, субъекты правоотношений, связанных с предпринимательской деятельностью, включают в подзаконные акты и договоры условие о предоставлении заключения аудитора о финансовом положении (платежеспособности) применительно к конкретным правоотношениям (осуществление финансовых вложений, получение подрядов, продажа предприятий как имущественных комплексов).

Например, потенциальный приобретатель 100% доли в уставном капитале хозяйственного общества выдвигает в качестве необходимого условия совершения сделки представление аудиторского заключения о состоянии имущества и обязательств общества.

Основные принципы проведения аудита

Основные принципы проведения аудита – независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Принцип независимости заключается в обязательном отсутствии у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, а также какой-либо зависимости от третьих лиц.

Принцип честности заключается в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали.

Принцип объективности заключается в обязательном применении аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

Принцип профессиональной компетентности заключается в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом знания и навыков, позволяющих ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее правоспособности.

Принцип добросовестности заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Принцип конфиденциальности заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность получаемых или составленных ими в ходе аудита документов, не вправе передавать эти документы или их копии (полностью или частично) третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно вне зависимости от продолжения или прекращения отношения с экономическим субъектом и без ограничения во времени.

Принцип профессионального поведения заключается в соблюдении приоритета общественных интересов, в долге аудитора поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественной репутацией.

Этика аудита

Роль аудиторской деятельности в современных общественных отношениях имеет следствием необходимость поддержания в общественном мнении уважения и доверия к профессии аудитора.

Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов профессиональными аудиторскими организациями разрабатываются этические кодексы аудиторов.

Кодекс профессиональной этики аудиторов – документ, обобщающий этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России. Нормы профессионального поведения, определяемые данным Кодексом основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерации бухгалтеров.

Ниже приводятся основные этические нормы профессионального поведения аудиторов.

Соблюдение общепринятых моральных норм и принципов – аудитор обязан придерживаться общечеловеческих моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях.

Приоритет общественных интересов – аудитор обязан действовать в интересах всех пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности, а не только заказчика; защищая интересы заказчика, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях.

Объективность и внимательность – объективной основой для выводов, рекомендаций может быть только достаточный объем информации; аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и факты, проявляя максимальное внимание.

Независимость – аудитор обязан отказаться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в его независимости от экономического субъекта, его должностных лиц во всех отношениях.

Налоговые отношения – аудитор обязан неукоснительно соблюдать законодательство о налогах и сборах во всех отношениях, не нарушать его в своих интересах либо в интересах других лиц, не должен способствовать фальсификациям с целью уклонения заказчика от уплаты налогов, о выявленных налоговых правонарушениях сообщать в письменной форме руководству экономического субъекта.

Плата за профессиональные услуги – вознаграждение за профессиональные услуги аудитора должно выплачиваться в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг, размер платы может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета, степени ответственности аудитора.

Отношение между аудиторами – аудиторы обязаны доброжелательно относиться друг к другу, воздерживаться от необоснованной критики и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам.

Отношение сотрудников с аудиторской организацией – сотрудники аудиторской организации обязаны лояльно относиться к ней, способствовать авторитету и дальнейшему развитию организации, поддерживать деловые доброжелательные отношения с сотрудниками.

Публичная информация и реклама – могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях, справочниках, публичных выступлениях и иных публикациях.

Несовместимые действия аудита – аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, влияющей или могущей повлиять на его объективность, независимость, соблюдение приоритета общественных интересов, на репутацию профессии в целом.

Виды аудита

В теории и практике аудиторской деятельности используется следующая классификация видов аудита:

По отношению к пользователям и информации	
1. Внешний аудит	Проверки, проводимые приглашенными специалистами, по желанию экономического субъекта или согласно требованиям государства
2. Внутренний аудит	Проверки, проводимые приглашенными специалистами, находящимися в подчинении экономического субъекта
По отношению к требованиям законодательства	
1. Обязательный аудит	Проверка, проводимая согласно требованиям и критериям, установленным актами законодательства
2. Инициативный аудит	Проверка, проводимая по желанию экономического субъекта, учредителя (участника), собственника имущества, наблюдательного органа экономического субъекта
По объектам аудита	
1. Банковский аудит	На все виды аудита, кроме государственного, необходимо иметь лицензию. Термин «государственный аудит» не нашел в России широкого применения, однако в Счетной палате РФ существует должность аудитора
2. Аудит страховых организаций	
3. Аудит бирж, инвестиционных институтов, фондов	
4. Общий аудит	
5. Государственный аудит	
По назначению	
1. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности	Проверка отчетности экономического субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее правилам ведения бухгалтерского учета

2. Налоговый аудит	Проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах
3. Аудит на соответствие требованиям	Анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия требованиям нормативных актов разного уровня
4. Ценовой аудит	Проверка обоснованности установления цены на заказ
5. Управленческий (производственный) аудит	Проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования имущества
6. Аудит хозяйственной деятельности	Систематический анализ хозяйственной деятельности экономического субъекта, проводимый для определенных целей: 1. оценка эффективности управления 2. выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности 3. выдача рекомендаций относительно улучшения деятельности или принятие управленческих решений
По времени осуществления	
1. Первоначальный аудит	Проводится аудитором (аудиторской организацией) впервые для данного экономического субъекта
2. Согласованный (повторяющийся) аудит	Осуществляется аудитором (аудиторской организацией) повторно или регулярно и основан на знании специфики бухгалтерского учета и отчетности
3. Оперативный аудит	Кратковременная проверка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего контроля, оценки деятельности
По характеру проверки	
1. Подтверждающий аудит	Проверка и подтверждение достоверности документов бухгалтерского учета и отчетности
2. Системно-ориентированный аудит	Аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля
3. Аудит, базирующийся на риске	Концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском

Представленная классификация является достаточно условной.

В нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность, используются принципы классификации видов аудита по отношению к пользователям информации, по отношению к требованиям законодательства, по объектам аудита.

В подзаконных нормативных актах, регулирующие отдельные вопросы предпринимательской деятельности, может быть предусмотрено представление аудиторского заключения в качестве необходимого условия для рассмотрения компетентным органом вопроса о предоставлении экономического субъекту права на ведение конкретного вида деятельности.

К подобным видам деятельности относятся проведение лотерей, приобретение долей в уставном капитале кредитных организаций, участие в инвестиционных проектах.

Сопутствующие аудиту услуги

Сопутствующие аудиту услуги – услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) помимо собственно проведения аудиторских проверок.

На уровне федерального законодательства к сопутствующим аудиту услугам причислены:

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

2) налоговое консультирование;

3) анализ финансово – хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;

5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценка стоимости имущества предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

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

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

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

12) другие услуги, связанные с аудиторской деятельностью.

Оказание сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей (аудиторов) соблюдения в установленных случаях принципа независимости, наличия профессиональной компетентности в областях бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Для выполнения сопутствующих аудиту услуг субъект аудиторской деятельности должен иметь соответствующие разрешения (лицензии) и материально-технические возможности, а специалисты, непосредственно оказывающие услуги, должны обладать необходимыми знаниями и навыками.

Например, оказание услуг по обучению специалистов требует наличия лицензии на конкретный вид образовательной деятельности. В свою очередь, правила лицензирования образовательной деятельности ставят обязательным условием выдачи разрешения (лицензии) соблюдение лицензионных требований, касающихся обеспечения площадями, квалификации преподавателей.

Исполнитель услуг несет ответственность за качество услуг и соблюдение сроков их оказания в соответствии с условиями договора и законодательством Российской Федерации.

Сопутствующие аудиту услуги классифицируются на совместимые и несовместимые с проведением у пользователя услуг обязательной аудиторской проверки.

Услуги, несовместимые с проведением обязательной аудиторской проверки: ведение бухгалтерского учета, восстановление бухгалтерского учета, составление налоговых деклараций, составление бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги подразделяются на услуги действия, услуги контроля, информационные услуги.

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

К услугам контроля относятся услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль исчисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей.

К информационным услугам относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведению обучения, семинаров, круглых столов; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д.

Правовые последствия оказания отдельных видов сопутствующих аудиту услуг

Оказание услуг по ведению бухгалтерского учета, признаваемых таковыми в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», распространяет на аудитора (аудиторскую организацию) ответственность за нарушение законодательства РФ о бухгалтерском учете, установленную данным законом, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений, установленную Налоговым кодексом РФ.

Например, представление аудиторской организацией, признаваемой лицом, ответственным за ведение бухучета организации-налогоплательщика,

бухгалтерской отчетности налогоплательщика в срок более поздний, нежели установлен Федеральным законом «О бухучете», влечет взыскание с аудиторской организации штрафа за совершение налогового правонарушения.

Равным образом, оказание услуг по составлению налоговых деклараций, не связанное с оказанием услуг по ведению бухгалтерского учета, также распространяет на аудитора (аудиторскую организацию) ответственность за совершение налоговых правонарушений, установленную Налоговым кодексом РФ.

Например, организация-налогоплательщик налога на прибыль может поручить ведение налогового учета по правилам гл. 25 Налогового кодекса РФ аудиторской организации, отразив этот факт в учетной политике для целей налогообложения. При этом бухгалтерский учет будет вести сама организация-налогоплательщик. В подобном случае к аудиторской организации применима ответственность за нарушение норм законодательства о налогах и сборах, регулирующих исчисление налога на прибыль.

РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности

Систему нормативно-правового регулирования составляет четыре уровня нормативных документов.

Первый уровень – Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», определяющий:

- понятие аудиторской деятельности, ее цель и способы осуществления;
- права и обязанности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц;

- понятие обязательного аудита и порядок его осуществления;

- понятие, структуру и роль правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- понятие, структуру и роль аудиторского заключения;

- правовые основы контроля качества аудиторской работы;

- порядок аттестации на право осуществления и лицензирования аудиторской деятельности;

- понятие и сферу деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений;

- порядок государственного регулирования аудиторской деятельности;

- ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности.

Настоящим федеральным законом предусмотрена возможность последующего принятия в соответствии с ним иных федеральных законов, регулирующих отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Особенности правового положения аудиторских организаций осуществляющих аудиторские проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрена возможность регулирования аудиторской деятельности также указами Президента РФ, не противоречащими федеральным законам.

На сегодняшний день указов Президента РФ не издано.

Второй уровень – Постановления Правительства РФ, принятые на основании и во исполнение федеральных законов и указов Президента РФ.

Действующие на сегодняшний день постановления Правительства регулируют ряд общих вопросов аудиторской деятельности, утверждают правил лицензирования аудиторской деятельности, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

К документам данного уровня относятся также нормативные правовые акты уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности.

Третий уровень – федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, устанавливающие нормы аудита, общеобязательные для субъектов аудиторской деятельности.

Четвертый уровень – Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Стандартизация аудиторской деятельности

Стандартизация – установление единообразных норм осуществления аудиторской деятельности, имеющее целью обеспечение качества аудиторских услуг.

Нормы группируются в правила (стандарты) аудиторской деятельности. Каждое правило (стандарт) аудиторской деятельности представляет собой самостоятельный нормативный акт.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Сформулированные в ПСАД единые требования определяют нормы по качеству и надежности аудита, обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. ПСАД подлежат периодическому пересмотру по мере изменения экономической ситуации, что направлено на максимальное удовлетворение интересов пользователей финансовой отчетности.

ПСАД устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, базовые принципы, которым должны следовать аудиторы.

ПСАД обеспечивают:

качество аудиторской проверки;

внедрение в практику аудита новых достижений;
возможность ведения переговоров аудитора с представителями экономического субъекта;

связь отдельных элементов процесса аудита;
понимание процесса аудита и его результатов пользователями аудиторских услуг.

В практике аудита различаются национальные ПСАД и международные стандарты аудита (МСА).

Национальные российские стандарты подразделяются на федеральные и внутренние.

Федеральные ПСАД

Федеральные ПСАД утверждаются Правительством РФ, общеобязательны, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Субъекты аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными ПСАД.

По состоянию на 01.09.2003 г. действуют одиннадцать федеральных ПСАД:

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

Федеральные ПСАД №№ 1–6 утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Федеральные ПСАД №№ 7–11 утверждены Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405 в качестве дополнений, вносимых в федеральные ПСАД, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 определено, что до утверждения Правительством РФ федеральных ПСАД субъектам

аудиторской деятельности надлежит руководствоваться ПСАД, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации до вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности», в части, не противоречащей указанному закону.

Внутренние ПСАД

Внутренние ПСАД действуют в профессиональных аудиторских объединениях, аудиторских организациях, применяются индивидуальными аудиторами. Внутренние ПСАД не могут противоречить федеральным ПСАД, требования внутренних ПСАД не могут быть ниже требований федеральных ПСАД. Установление внутренних ПСАД является правом субъектов аудиторской деятельности, но не обязанностью.

Внутренними стандартами являются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые субъектом аудиторской деятельности с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям федеральных ПСАД.

Субъект аудиторской деятельности формирует пакет внутренних стандартов, отражающих ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита. Наличие пакетов внутренних стандартов, их методологического сопровождения является показателем профессионального уровня субъекта аудиторской деятельности. Внутренние стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля субъекта аудиторской деятельности. Они предназначены для должностных лиц субъекта аудиторской деятельности, следовательно, должны быть предельно конкретны и достаточны для выполнения работы на определенном участке деятельности.

Внутренние ПСАД объединяются в группы по назначению:

1. Общие положения по аудиту.
2. Порядок проведения аудита.
3. Порядок формирования выводов и заключений аудиторов.
4. Специализированные стандарты.
5. Порядок оказания сопутствующих услуг.
6. Стандарты по образованию и подготовке кадров.

Международные стандарты аудита

Международные стандарты аудита (МСА) представляют неотъемлемую основополагающую составную часть системы стандартов аудиторской деятельности, реализующей в форме регламентов концепции, постулаты и принципы аудита; обобщающую опыт мировой практики аудита и признанную официально на добровольной основе преобладающей частью междуна-

родного аудиторского сообщества. Для регулирования аудита МСА используют 153 профессиональных ассоциаций из 113 стран. Некоторые страны официально приняли МСА в качестве национальных стандартов. Большинство стран, в том числе Россия, применяют МСА как методологическую основу создания национальных стандартов. Подобный подход обеспечивает учет мирового опыта аудиторской деятельности, сопоставимость результатов аудита, выполненного в различных странах, способствует повышению качества аудиторской деятельности и профессионального уровня auditors.

МСА разрабатывает Комитет по Международной аудиторской практике, являющийся постоянным комитетом Совета Международной Федерации Бухгалтеров.

МСА действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут применяться при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Вместе с тем, МСА не превалируют над национальными. Помимо общих МСА, существуют и специальные – стандарты и нормы прогнозов, планов, этики и т.д.

Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

К органам, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относятся:

- уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности;

- совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе;

- аккредитованные профессиональные объединения.

Органы, регулирующие аудиторскую деятельность, осуществляют свои функции в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными законами, подзаконными актами, изданными во исполнение отдельных положений федеральных законов.

Между указанными органами и субъектами аудиторской деятельности существуют административные правоотношения.

Уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности – в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80, является Министерство финансов РФ.

Основные функции уполномоченного органа:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

- организация разработки и представление на утверждение Правительства РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- организация в установленном законодательством порядке системы аттестации, обучения, повышения квалификации auditors, лицензирование аудиторской деятельности;

организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;

контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

определение объема и разработка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;

ведение государственных реестров аттестованных аудиторов, аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений, учебно-методических центров, предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам; аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе – действует на основании Положения, утверждаемого Министерством финансов РФ, в целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности.

Действующий в настоящее время состав Совета утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.07.2002 г. № 153.

Члены совета утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, высших учебных заведений. В состав совета включаются представители федеральных органов исполнительной власти, государственных органов, Банка России, пользователей аудиторских услуг.

Не менее 51 % общего состава совета должно составлять представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

Основные функции совета:

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

разработка федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, периодический их пересмотр и вынесение на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;

рассмотрение обращений и ходатайств аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, вынесение соответствующих рекомендаций на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

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

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения – саморегулируемые объединения аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданные в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующие на некоммерческой основе, устанавливающие обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющие систематический контроль за их соблюдением, получившие аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Право подачи заявления на аккредитацию имеет профессиональное аудиторское объединение, членами которого являются не менее 1 000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций.

Аккредитация – официальное признание уполномоченным федеральным органом и регистрация этим органом профессиональных аудиторских объединений в порядке, определенным уполномоченным федеральным органом с учетом требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и рекомендаций совета по аудиторской деятельности.

Членство в аккредитованных профессиональных объединениях добровольно.

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

Основные права аккредитованных объединений:

участие в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности; разработка учебных программ и планов, осуществление профессиональной подготовки аудиторов;

проведение проверок качества работы субъектов аудиторской деятельности, являющихся их членами;

применение по итогам проверок мер воздействия к виновным лицам и (или) обращение в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;

ходатайство перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов, о приостановлении действия и аннулировании аттестатов, о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии.

Объединение имеет право ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом только в отношении своих членов.

Субъекты аудиторской деятельности

Аудиторской деятельности в Российской Федерации вправе заниматься физические лица (аудиторы) и юридические лица (аудиторские организации).

Физические лица, осуществляющие свою деятельность самостоятельно, обязаны пройти государственную регистрацию в качестве субъекта предпринимательской деятельности.

Субъекты аудиторской деятельности обладают ограниченной правоспособностью, выражающейся в установленном Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» запрете на ведение ими какой-либо предпринимательской деятельности, кроме проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторы и аудиторские организации имеют право образовывать союзы, ассоциации и иные объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. Подобные аудиторские объединения не вправе заниматься аудиторской деятельностью.

Аудитор

Аудитор – физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица.

Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды деятельности, кроме аудиторской, после получения лицензии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Индивидуальный аудитор имеет право заключать трудовые договоры с физическими лицами, в том числе с аудиторами. При этом деятельность аудитора в рамках трудового договора с индивидуальными аудиторами приравнена к деятельности в качестве работника аудиторской организации.

Аудиторская организация

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги после получения лицензии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Аудиторская организации может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Требований к структуре уставного капитала нет.

Не менее 50 % кадрового состава должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем является иностранный гражданин, – не менее 75 %.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов, то есть лиц, имеющих квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор считается состоящим в штате организации, если между аудитором и организацией-работодателем существуют правоотношения, регулируемые трудовым законодательством Российской Федерации.

Соответственно, аудитор, работающий в аудиторской организации на условиях совместительства, признается состоящим в штате организации, являющейся основным местом работы, и одновременно состоящим в штате организации, где он работает по совместительству.

Требования к кадровому составу аудиторской организации направлены на обеспечение принципа профессионализма проведения аудита, качества аудиторских услуг, защите интересов российских аудиторов.

Права и обязанности субъектов аудиторской деятельности

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- 2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, фактическое наличие имущества, учтенного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
 - выявления в ходе проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенные договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки и (или) оказании сопутствующих аудиту услуг аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- 1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Объекты аудиторской деятельности

Объекты аудиторской деятельности (аудита) – лица, состоящие с субъектами аудиторской деятельности в договорных отношениях, регулируемых непосредственно Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

К объектам аудиторской деятельности относятся аудируемые лица, то есть лица, чья финансовая (бухгалтерская) отчетность подвергается аудиторской проверке, а также пользователи сопутствующих аудиту услуг.

Помимо организаций и индивидуальных предпринимателей, объектом аудиторской деятельности могут быть физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Так, например, физическое лицо, предполагающее участвовать в предпринимательской деятельности может обратиться к субъекту аудиторской деятельности за получение консультаций по вопросам выбора формы подобного участия, имущественных и обязательствных прав, административных отношений, связанных с предпринимательством.

Объектом аудиторской деятельности выступает также физическое лицо, заключившее договор на составление субъектом аудиторской деятельности налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, плательщиком которого является физическое лицо-заказчик аудиторской услуги.

Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

2) получать аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, **обязано**:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создавать условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения, а также запрашивать необходимые для проведения проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

4) оперативно устранять выявленные в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) своевременно оплачивать услуги в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Независимость субъектов аудиторской деятельности

В обеспечение одного из основополагающих принципов проведения аудита – независимости, установлены законодательные ограничения на осуществление аудита (обязательной аудиторской проверки) в отношении взаимозависимых лиц. Взаимозависимые лица признаются таковыми по критериям, установленным непосредственно в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

Аудит не может осуществляться:

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

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве;

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

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

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

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

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения за проведение аудита не могут быть поставлены в зависимость от требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в ходе аудита.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

В обеспечение такого основополагающего принципа проведения аудита, как профессиональная компетентность, Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» установлена обязательная аттестация граждан, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, осуществляемая в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат, не имеющий ограничения срока его действия.

Обязательные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата:

наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа

о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца;

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

До введения в действие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» претендент мог иметь среднее специальное экономическое и (или) юридическое образование либо высшее непрофильное, но обладать определенным стажем работы по экономической и (или) юридической специальности.

Вместе с тем, стаж работы по специальности должен был составлять не менее трех лет из последних пяти.

Требования к документам, представляемым претендентами, регламентируются Письмом Министерства Финансов РФ от 27.06.2003 г. № 28-01-23/1317.

В настоящее время действует Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 12.09.2002 г. № 93-н.

Аттестация обучения, повышение квалификации проводятся в учебно-методических центрах, включенных в государственный реестр учебно-методических центров в соответствии с Письмом Министерства финансов Российской Федерации от 02.12.2002 г. № 28-01-21/1918/СП «Об отдельных вопросах включения в государственный реестр учебно-методических центров».

Форма квалификационного аттестата аудитора утверждена Приказом Министерства финансов РФ от 24.04.2002 г. № 34-н.

Квалификационные экзамены проводятся по направлениям аудита, соответствующим типам квалификационных аттестатов.

Существуют следующие типы квалификационных аттестатов:

- 1) в области общего аудита;
- 2) в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- 3) в области аудита страховщиков;
- 4) в области банковского аудита.

Экзамены проводятся в течение трех дней и состоят из тестирования и выполнения письменно-устной работы по следующим дисциплинам:

Право;

Бухгалтерский учет;

Налоги;

Финансы;

Аудит.

За проведение аттестации взимается государственная пошлина в 20-кратном размере минимального месячного размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.02.2002 г. № 80 утверждены Правила обмена квалификационных аттестатов аудиторов, выданных в установленном порядке до вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности», на аттестаты, предусмотренные указанным Федеральным законом.

Повышение квалификации аттестованных аудиторов

Аттестованный аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется учебно-методическими центрами, включенными в государственный реестр, на платной основе.

Повышение квалификации для аудиторов, имеющих квалификационный аттестат одного типа, осуществляется в объеме не менее 40 академических часов в год.

Повышение квалификации для аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты двух и более типов, осуществляется в объеме не менее 10 академических часов в год по каждому направлению аудита, которому соответствует тип квалификационного аттестата, но не менее 40 академических часов в общем объеме.

Уполномоченный федеральный орган один раз в 3 года подтверждает повышение квалификации аудитора. При отсутствии данного подтверждения при сроке действия аттестата более четырех лет аттестат аннулируется. Отдельные вопросы повышения квалификации аудиторов регламентируются Письмом Министерства финансов РФ от 17.06.2003 г. № 28-4-02/1248/СП.

До вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» условием, достаточным для признания факта повышения аудитором своей квалификации, являлось обучение в объеме не менее 120 часов за 3 года.

Установленное законом требование о ежегодном обучении направлено на обеспечение принципа профессиональной компетентности аудиторов.

Профессиональная компетентность не может быть достигнута без систематического повышения квалификации лиц, занимающихся аудиторской деятельностью.

Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

Вопросы, связанные с аннулированием квалификационного аттестата аудитора, отнесены законом к компетенции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности,

поскольку указанный орган изначально принимает решение о выдаче конкретному физическому лицу квалификационного аттестата аудитора.

Основания аннулирования:

- 1) установление факта получения аттестата с использованием подложных документов;
- 2) вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью;
- 3) установление факта разглашения аудиторской тайны или нарушения принципа независимости субъектов аудита;
- 4) установление факта систематического нарушения требований законодательства российской Федерации или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- 5) установление факта подписания аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;
- 6) установление факта, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществлял аудиторской деятельности;
- 7) нарушение требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Решение об аннулировании аттестата принимается уполномоченным федеральным органом.

Лицо, аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение об аннулировании в течение трех месяцев со дня получения решения.

Лицензирование аудиторской деятельности

Целью лицензирования аудиторской деятельности является предотвращение ущерба правам, законным интересам пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц как внешних, так и внутренних.

По своей экономической сущности лицензирование представляет собой ограничение свободного оборота конкретных услуг по основаниям и в порядке, установленном федеральным законодательством.

Лицензирование – процедура выдачи специального разрешения, дающего право осуществлять аудиторскую деятельность зарегистрированным субъектам предпринимательской деятельности. Лицензирование, в том числе порядок выдачи, приостановления, аннулирования лицензии осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 06.08.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». В настоящее время действует Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 29.03.2002 г. № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности». Лицензирование осуществляется Министерством финансов РФ. Отдельные требования к соискателям лицензий регламентируются Письмом Министерства финансов РФ от 14.07.2003 г. № 28-05-01/1439/АП.

Лицензия выдается сроком на 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное количество раз.

До вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» лицензии выдавались отдельно на осуществление следующих видов аудиторской деятельности:

банковский аудит;

аудит страховщиков;

аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

общий аудит.

При этом лицензирование банковского аудита осуществлял Банк России.

Лицензии выдавались сроком на 3 года.

Лицензионные требования и условия при осуществлении аудиторской деятельности:

1) наличие у субъекта аудиторской деятельности соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

2) наличие в штате аудиторской организации не менее пяти аттестованных аудиторов;

3) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг;

4) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности;

5) соблюдение аудиторской тайны;

6) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их проверки;

7) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора кредитных организаций;

8) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и холдингов стажа деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

Решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии принимается в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления всех перечисленных Положением о лицензировании документов.

Основанием для отказа в выдаче лицензии служит несоблюдение соискателем требований лицензирования.

Несоблюдение лицом, получившим лицензию (лицензиатом) условий лицензирования служит основанием для приостановления действия либо аннулирования лицензии.

Датой получения лицензии лицензиатом признается дата принятия лицензирующим органом решения о выдаче лицензии.

Лицензирующий орган ведет реестр выданных лицензий.

Лицензирующий орган с целью контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий проводит проверки их деятельности.

Основанием для проведения проверки являются:

- 1) распоряжение уполномоченного должностного лица лицензирующего органа;
- 2) план проверок, утвержденный лицензирующим органом;
- 3) нарушение законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность;
- 4) обращения и жалобы заказчиков аудиторских услуг, правоохранительных органов на допущенные лицензиатом нарушения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность.

За рассмотрение лицензирующим органом заявления о представлении лицензии взимается лицензионный сбор в размере 300 рублей.

За предоставление лицензии взимается лицензионный сбор в размере 1 000 руб.

Лицензионные сборы представляют собой элемент системы налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации.

В соответствии с Порядком представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 27.10.1999 г. № 69н, лицензированные субъекты аудиторской деятельности представляют в Министерство финансов РФ ежегодные отчеты до 15 апреля включительно года, следующего за отчетным.

Сохранение действия упомянутого Приказа после вступления в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» подтверждено Письмом Министерства финансов РФ от 04.01.2003 г. № 28-01-21/1 «О представлении отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов».

Если в соответствии с законодательством Российской Федерации оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, субъекты аудиторской деятельности не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии (образовательная деятельность).

Контроль качества работы субъектов аудиторской деятельности

Качество работы аудиторских организаций подвергается внутреннему и внешнему контролю, качество работы индивидуальных аудиторов подвергается только внешнему контролю.

Внутренний контроль – методика и процедуры, принятые субъектом аудиторской деятельности для получения руководством разумной уверенности в том, что в ходе проверок выполняются требования нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Субъекты аудиторской деятельности обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых проверок. Требования к указанным правилам регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Внешний контроль – система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими, установленная уполномоченным федеральным органом, имеющим право проводить такие проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной информации может служить основанием для аннулирования лицензий на осуществление аудиторской деятельности.

В случае выявления фактов систематического нарушения требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные лица могут быть привлечены к ответственности вплоть до аннулирования квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Критерии систематичности нарушений требований актов, регулирующих аудиторскую деятельность, на уровне федерального законодательства не установлены. Следовательно, констатация фактов систематического нарушения возможна лишь на основании вступившего в законную силу решения суда.

Аудиторская тайна

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законодательством.

Уполномоченный федеральный орган и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие ауди-

ту услуги, а также субъекты аудиторской деятельности вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении субъекта аудиторской деятельности документы, содержащие сведения, составляющие аудиторскую тайну, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации.

Поскольку Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» не содержит критериев отнесения сведений к аудиторской тайне, принцип сохранения аудиторской тайны применим лишь к сведениям, содержащим коммерческую тайну объекта аудита, по аналогии закона.

Не могут составлять аудиторскую тайну сведения, содержащиеся в бухгалтерской отчетности, ввиду публичности данной отчетности.

Равным образом, не могут составлять аудиторскую тайну сведения, поименованные в Постановлении Правительства РСФСР от 05.12.1991 г. № 35 «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну».

Обязательный аудит

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

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит предусмотрен в случаях, если:

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

2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда;

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют стоимостным критериям обязательности аудита организаций или индивидуальных предпринимателей. Для муниципальных унитарных

предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены;

5) обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен иными федеральными законами.

К иным федеральным законам, предусматривающим обязательный аудит в отношении отдельных видов экономических субъектов, относятся:

Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»

Федеральный закон от 30.11.1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах».

Федеральный закон от 15.06.1996 г. № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья».

Федеральный закон от 24.07.2002 г. № 111-ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовых пенсий».

Правовые ограничения на проведение обязательного аудита

В отношении права субъектов аудиторской деятельности на проведение обязательного аудита действуют особые ограничения, призванные обеспечить соблюдение общественных интересов на получение достоверной информации о финансовом состоянии аудируемого лица, интересов государства как акционера (участника, собственника), сохранение государственной тайны.

Обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями. Конституционность лишения лицензированных индивидуальных аудиторов права на проведение обязательного аудита подтверждена Постановлением Конституционного суда РФ от 01.04.2003 г. № 4-П.

При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения открытого конкурса. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Правительством Российской Федерации.

Отдельные вопросы проведения конкурсов регламентируются Письмом Министерством финансов РФ от 24.06.2003 г. № 28-01-22/1288/АП.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может производиться только аудиторскими организациями, в уставном (складочном) капитале которых отсутствует доля, принадлежащая иностранным физическим и (или) юридическим лицам, и которые имеют доступ к сведениям, составляющим государственную тайну, полученный в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Страхование при проведении обязательного аудита

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязан страховать риск ответственности за нарушение договора.

Иных оснований для возникновения обязанности субъекта аудиторской деятельности по заключению договоров страхования Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» не предусмотрено.

Страхование риска ответственности за нарушение договора не является страхованием профессиональной ответственности аудиторской организации в целом.

Аудиторское заключение

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что аудиторское заключение является неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности организации, подлежащей обязательному аудиту.

Соответственно представление аудиторского заключения в налоговый орган является прямой обязанностью аудируемого лица, установленной Налоговым кодексом Российской Федерации. Неисполнение данной обязанности может признано налоговым правонарушением.

Заведомо ложное аудиторское заключение

Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской дея-

тельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Судебный порядок признания аудиторского заключения заведомо ложным основывается на принципе презумпции невиновности субъекта аудиторской деятельности. Соответственно, бремя доказывания заведомо ложного характера аудиторского заключения и вины конкретного субъекта ответственности несет истец.

Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Гражданско-правовая ответственность возникает по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом Российской Федерации. Суть гражданско-правовой ответственности состоит в возмещении причиненных убытков на основании вступившего в законную силу решения суда. Субъектом гражданско-правовой ответственности может быть только субъект аудиторской деятельности – организация или индивидуальный аудитор.

Основная форма административной ответственности субъектов аудиторской деятельности – приостановление действия лицензии в случае выявления компетентными органами нарушений лицензионных требований и условий.

Уголовная ответственность распространяется только на физических лиц, использующих свои полномочия частных аудиторов вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя и других лиц либо нанесения вреда другим лицам.

Договорная работа в аудите

Аудиторская деятельность представляет собой реализацию гражданских правоотношений, возникающих между сторонами договора на проведение аудиторской проверки и (или) оказание сопутствующих аудиту услуг.

Непосредственным действиям субъекта аудиторской деятельности по проведению аудиторской проверки и (или) оказанию сопутствующих аудиту услуг предшествует договорная работа.

Договорная работа начинается с получения субъектом аудиторской деятельности официального предложения экономического субъекта с просьбой о проведении аудиторской проверки и (или) оказании сопутствующих аудиту услуг.

В подтверждение согласия на предложение экономического субъекта аудиторская организация (индивидуальный аудитор) направляет ему письменное обязательство о согласии на проведение аудита.

Если экономический субъект письменно подтверждает согласие с условиями письма-обязательства, субъект аудиторской деятельности инициирует заключение договора на проведение аудита (проведение аудиторской проверки, оказание сопутствующих аудиту услуг).

***Письмо-обязательство субъекта аудиторской деятельности
о согласии на проведение аудита***

Письмо-обязательство субъекта аудиторской деятельности – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта и субъекта аудиторской деятельности на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки. Для разовых обязательств письмо-обязательство является офертой.

При долгосрочном договоре о целях и масштабах аудита письмо-обязательство составляется только при возникновении новых обстоятельств в отношениях субъектов аудиторской деятельности.

Письмо-обязательство должно содержать целый ряд **обязательных указаний** по условиям аудиторской проверки, обязательствам аудиторской организации и аудируемого лица, в том числе:

по условиям аудиторской проверки – об объекте и цели аудиторской проверки, о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита;

по обязательствам аудиторской организации – о форме отчетности по результатам проведенной работы, об ответственности за оказываемые услуги, о соблюдении коммерческой тайны, о наличии риска необнаружения существенных ошибок в бухгалтерском отчете и отчетности;

по обязательствам аудируемого лица – об ответственности за полноту и достоверность представленной документации, об обеспечении свободного доступа к первичным документам и учетным регистрам, компьютерной базе данных и другой необходимой для аудита информации, о направлении по указанию аудиторской организации писем в адрес дебиторов и кредиторов о подтверждении или неподтверждении задолженности, о невозможности давления на аудиторскую организацию с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Договор на проведение аудиторской проверки (оказание сопутствующих услуг)

Договор на проведение аудиторской проверки (оказание сопутствующих услуг) – акт возникновения правоотношений, связанных с возмездным оказанием услуг. К договору в полной мере применимы требования соответствующих положений Гражданского кодекса Российской Федерации.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания услуг. Подготовка договора включает определение трудоемкости; стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности привлечения консультантов и экспертов. Договор может носить разовый или долгосрочный характер. При повторном соглашении об оказании услуг условия договора могут пересматриваться, что должно быть оформлено письменно. Предметом долгосрочного договора может выступать одновременно проведение аудиторской проверки и оказание сопутствующих аудиту услуг.

Существенные условия договора:

- 1) предмет договора;
- 2) условия оказания аудиторских услуг;
- 3) права и обязанности аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- 4) права и обязанности аудируемого лица;
- 5) стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
- 6) ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Понимание деятельности экономического субъекта

До начала проведения аудиторской проверки или оказания сопутствующих услуг субъект аудиторской деятельности должен в достаточной мере ознакомиться с деятельностью экономического субъекта. При проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности субъект аудиторской деятельности должен достичь понимания деятельности объекта аудита в достаточной степени, чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Необходимость понимания деятельности экономического субъекта определяют следующие факторы:

- экономическая политика;
- учетная политика;
- идентификация осуществляемых хозяйственных операций;
- правильность применения нормативных правовых актов;
- обоснованность выводов о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Областями деятельности экономического субъекта, понимание которых существенно для субъекта аудиторской деятельности, являются:

- основная деятельность;
- инвестиционная деятельность;
- прочие операции, в том числе внереализационные.

Понимание деятельности экономического субъекта подразумевает понимание экономической ситуации в стране и в отрасли, в которой действует экономический субъект, а также более подробное знание его деятельности, необходимое для управления экономическим субъектом.

Оценка стоимости аудиторских услуг

Оценка стоимости аудиторских услуг – реализация права субъекта аудиторской деятельности на извлечение дохода от предпринимательской деятельности в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Одинаково важно не занижать и не завысить стоимость услуг, особенно при первом обращении экономического субъекта. Ставки на аудиторские услуги формируются под воздействием рынка аудиторских услуг, при этом важное значение имеет сегмент рынка и место субъекта аудиторской деятельности на этом рынке.

Стоимость аудиторских услуг административным путем не регламентируется и, в конечном счете, определяется соглашением сторон.

Формы оплаты аудиторских услуг

Оплата аудиторских услуг – исполнение пользователем возмездных услуг своей обязанности в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

При расчетах за оказание аудиторских услуг могут быть использованы следующие формы оплаты: аккордная, повременная, сдельная, комбинированная.

Распространение получила аккордная оплата, при которой фиксируется общая стоимость работ. Перед заключением договора субъект аудиторской деятельности выясняет особенности деятельности экономического субъекта, оценивает аудиторский риск и трудоемкость работ. Недостаток аккордной формы оплаты заключается в невозможности обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства. При резком увеличении непредвиденных обстоятельств снижаются финансовые результаты проверки.

В странах, имеющих давние традиции аудита, распространена повременная оплата аудиторских услуг, которая базируется на оценке единицы времени работы аудитора в зависимости от его квалификации. При повременной оплате установление непредвиденных обстоятельств увеличивает трудоемкость и соответственно оплату работ.

Сдельную оплату применяют преимущественно при оказании услуг действия. Базой расчета может служить определение стоимости одного показателя в отчетности или стоимости выполняемой аудитором операции.

Возможна комбинация различных форм и видов оплат. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) и оговаривается определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства.

Сущность аудиторской проверки

Аудиторская проверка – мероприятие, заключающееся в сборе, оценке, анализе информации, касающейся финансового положения аудируемого лица. Аудиторская проверка проводится в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и имеет своим результатом выражение в установленной форме мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Основными этапами аудиторской проверки являются: планирование; получение аудиторских доказательств; документирование; подготовка выводов, формирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Как правило, продолжительность проверки ограничена сроком, указанным в договоре с экономическим субъектом. Ограниченность срока проверки требует определения ее стратегии применительно к конкретному субъекту.

Стратегия основывается на выборе наиболее рациональных путей достижения цели проверки и зависит от профессионального уровня непосредственных исполнителей, длительности предшествующего сотрудничества субъекта и объекта аудиторской деятельности и иных обстоятельств.

Планирование аудита

Планирование – разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру проверки, срокам, объему аудиторских процедур. Цель планирования – уделение необходимого внимания важным областям проверки, проведение работы с оптимальными затратами, обеспечение своевременности выполнения и качества работы.

Основными принципами планирования являются комплексность, непрерывность, оптимальность.

Комплексность – обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Непрерывность – установление сопряженных заданий непосредственным исполнителям, увязка этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании на длительный период необходимо своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений и результатов промежуточных проверок.

Оптимальность – обеспечение вариантности планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита применительно к критериям, заданным самим субъектом аудиторской деятельности.

Итоговые документы планирования: общий план аудита, программа аудита.

Общий план аудита – логическое описание предполагаемого объема и характера проведения аудита, особенностей аудируемого лица, специфики проверки, используемых в процессе аудита методов и технических приемов.

Программа аудита – документ, определяющий характер, временные рамки, объем запланированных аудиторских процедур. Программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

На стадии планирования необходимо принимать во внимание существенность и аудиторский риск.

Существенность в аудите

Субъект аудиторской деятельности не обязан устанавливать достоверность проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности с абсолютной точностью, но обязан установить ее достоверность в существенных отклонениях.

Существенность – влияние пропуска или искажения информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Уровень существенности – предельное значение искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности перестает быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении уровня существенности за основу принимаются базовые показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности, характеризующие достоверность отчетности конкретного экономического субъекта.

Субъект аудиторской деятельности самостоятельно устанавливает систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки определяется по завершении этапа планирования аудиторской проверки.

Существенность рассматривается как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает решать вопросы о выборе показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, непосредственно подлежащих проверке, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур.

В случае возникновения в ходе аудита обстоятельств, ранее неизвестных, значение уровня существенности может быть изменено.

В практике аудита распространено признание существенными сумм ошибок, превышающих:

Показатели	% от показателя
<i>Для показателей отчетности о прибылях и убытках:</i>	
товарооборот	0,5–1
валовая прибыль	1–2
прибыль до налогообложения	5
<i>Для статей баланса:</i>	
собственный капитал	5
общая стоимость используемых активов	1–2

В международной аудиторской практике понятию существенности соответствует понятие материальности.

Обнаруженные при проведении аудиторской проверки искажения могут считаться **материальными** в том случае, если их сущность и значение по отношению к другим статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности является достаточным для того, чтобы повлиять на представление или непредставление отчетности в соответствии с законодательно установленными принципами ведения бухгалтерского учета.

Аудиторский риск

Аудиторский риск – субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам проверки, что отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после признания ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в отчетности нет.

Аудиторский риск включает 3 компонента: внутрихозяйственный риск, риск системы внутреннего контроля, риск необнаружения.

Внутрихозяйственный риск – субъективно определяемая вероятность появления существенных искажений до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует.

Внутрихозяйственный риск характеризует степень подверженности существенным искажениям конкретного счета бухгалтерского учета, статьи баланса, однотипной группы операций, отчетности в целом.

Риск системы внутреннего контроля – субъективно определяемая вероятность того, что средства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять искажения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений.

Риск системы внутреннего контроля характеризует надежность системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Риск необнаружения – субъективно определяемая вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения характеризует эффективность и качество работы субъекта аудиторской деятельности и зависит от порядка проведения конкретной проверки, квалификации исполнителей, понимания деятельности экономического субъекта.

Первоочередной задачей субъекта аудиторской деятельности является ограничение аудиторского риска в отдельных счетах или операциях таким образом, чтобы при завершении проверки суммарный аудиторский риск был сведен до достаточно низкого уровня, либо, наоборот, чтобы уровень уверенности аудитора в своих выводах был достаточно высок, чтобы позволить ему выразить мнение относительно отчетности в целом. Вторичная задача – достижение желаемой уверенности наиболее эффективным путем.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В ходе аудиторской проверки необходимо разобраться в системе бухгалтерского учета, применяемой экономическим субъектом, изучить и оценить средства контроля, на основе которых будут определяться суть, масштаб, трудоемкость предполагаемых действий непосредственных исполнителей проверки. Необходимо в достаточной мере убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает движение активов и обязательств экономического субъекта.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля используется не менее трех градаций: высокая, средняя, низкая.

Этапы оценки системы внутреннего контроля:

общее знакомство с системой внутреннего контроля;

первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Объекты оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

организация – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

Система внутреннего контроля – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку:

соблюдения требований законодательства;

точности и полноты документации бухгалтерского учета;

своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

предотвращения ошибок и искажений;

исполнения приказов и распоряжений;

обеспечения сохранности имущества.

Система внутреннего контроля экономического субъекта должна включать надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля.

Контрольная среда – осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Средства контроля – части системы внутреннего контроля, установленные руководством экономического субъекта на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею.

Оценка системы внутреннего контроля базируется на получении ответов на контрольные вопросы, заранее разработанные субъектом аудиторской деятельности.

Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если, во-первых, она эффективно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а во-вторых, эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени, после того, как недостоверная информация возникла.

Ответственность за разработку и эффективное функционирование системы внутреннего контроля несет руководство экономического субъекта.

Получение аудиторских доказательств

Получение аудиторских доказательств – действия аудитора, связанные с получением и анализом информации для цели формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторское доказательство – информация, полученная аудитором при проведении проверки и результат анализа указанной информации.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица, информация, полученная от третьих лиц.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур по существу.

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

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Формы процедур по существу: детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; аналитические процедуры.

К аудиторским доказательствам применяются взаимосвязанные понятия достаточности и надлежащего характера.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверностью.

Аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

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

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

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в отчетности. Данные предпосылки включают следующие элементы:

существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в отчетности;

возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

полнота – отсутствие не отраженных в бухучете активов, обязательств, хозяйственных операций, событий либо нераскрытых статей учета;

стоимостная оценка – отражение в отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки отчетности. Доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствия доказательств относительно другой предпосылки.

Надежность доказательств зависит от их источника и формы представления. Предпосылки оценки надежности доказательств:

доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем полученные из внутренних источников;

доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем полученные от аудируемого лица;

доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские процедуры

Аудиторские процедуры (процедуры получения аудиторских доказательств) – определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Разновидности процедур получения аудиторских доказательств: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

Инспектирование – проверка записей, документов, материальных активов.

Наблюдение – отслеживание процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

Запрос – поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

Подтверждение – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах или бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры – анализ и оценка полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Задачи аналитических процедур:

- изучение деятельности экономического субъекта;
- оценка финансового состояния и перспектив непрерывности деятельности экономического субъекта;
- выявление фактов искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- сокращение числа детальных аудиторских процедур;
- обеспечение тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Аналитические процедуры могут применяться на любом этапе аудита.

Основные виды аналитических процедур:

- сравнение фактических показателей отчетности с плановыми (сметными), определенными аудируемым лицом;
- сравнение фактических показателей отчетности с прогнозными, определенным субъектом аудиторской аудиторской деятельности;
- сравнение показателей отчетности с нормативными значениями;
- сравнение показателей отчетности со среднеотраслевыми;
- анализ изменений с течением времени показателей отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними.

Использование работы эксперта

При сборе аудиторских доказательств субъект аудиторской деятельности имеет право использовать работу эксперта.

Эксперт – не состоящий в штате субъекта аудиторской деятельности специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. В качестве эксперта может состоять специализированная организация, являющаяся юридическим лицом. Заключение эксперта включается в рабочую документацию аудитора.

На эксперта распространяются те же требования, вытекающие из принципа независимости проведения аудита, что и на субъект аудиторской деятельности и его должностных лиц.

Субъект аудиторской деятельности вправе привлекать эксперта лишь с согласия аудируемого лица.

Деятельность субъекта осуществляется на основе договора возмездного оказания услуг.

Договор на привлечение субъекта должен предусматривать:

- цели и объем работы эксперта;
- описание конкретных вопросов, в отношении которых субъект аудиторской деятельности рассчитывает получить заключение эксперта;
- описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;
- ограничение распространения информации экономического субъекта экспертом;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать;
- форму и содержание отчета эксперта.

Заключение эксперта исполняется в письменной форме, и имеет следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата создания документа;
- личная подпись эксперта с расшифровкой.

Заключение эксперта – юридического лица скрепляется его печатью.

Заключение эксперта составляется в двух экземплярах, один из которых представляется аудируемому лицу, а второй – субъекту аудиторской деятельности.

Аудиторская выборка

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухучета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на доказательствах, проведенных выборочным способом (аудиторская выборка).

Аудиторская выборка – способ проведения аудиторской проверки, при котором источники информации об аудируемом лице проверяются не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В узком смысле под аудиторской выборкой также понимается перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

К аудируемой выборке в узком смысле предъявляется требование представительности.

Представительность (репрезентативность) выборки – требование, предполагающее, что все элементы изучаемой совокупности имеют равную вероятность быть отобранными в выборку.

Методы обеспечения представительности выборки:

случайный отбор, в том числе отбор по таблице случайных чисел;
систематический отбор, предполагающий, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа;
комбинированный отбор, представляющий комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

При определении объема выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения, составленного на основании изучения всей проверяемой совокупности.

В практике аудита различаются риски первого и второго рода для тестов системы контроля и для проверки верности отражения оборотов и остатков по счетам бухгалтерского учета.

При тестировании средств контроля различают:

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

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

При проведении проверки верности отражения оборотов и остатков по счетам бухгалтерского учета различают:

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

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

Ошибка выборки допустимая – максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности аудируемого лица, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе этой выборки.

Ошибка выборки ожидаемая – примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности аудируемого лица, которое аудитор до начала проведения аудиторской проверки предполагает обнаружить в ходе ее проведения.

Аудитор обязан распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность и убедиться, что ошибка в проверяемой

совокупности не превышает допустимой величины. Для этого ошибка совокупности, полученная посредством распространения, сравнивается допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудитор должен повторно оценить риски выборки, и если сочтет эти риски неприемлемыми, то следует расширить круг аудиторских процедур.

Оценка последствий выявленных искажений

Оценка последствий выявленных искажений – представление аудитора о существенности совокупности неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита.

Искажение – неверное отражение и представление данных в связи с нарушением со стороны персонала аудируемого лица установленных нормативными документами Российской Федерации правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Не рассматриваются в качестве искажений предусмотренные нормативными документами Российской Федерации факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они являются обоснованными и в установленном порядке отражены в пояснительной записке к годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной, то есть значительной влияющей на достоверность отчетности.

Совокупность неисправленных искажений включает:

конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита; наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в отчетность, а результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, следует рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными искажениями, мо-

гут повысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того, как совокупные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в отчетность с учетом выявленных искажений.

Документирование аудита

Документирование – документальное оформление всех сведений, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Документация – рабочий документ и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

В рабочих документах отражается информация о планировании аудиторской работы, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного документа или вопроса не является необходимым.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

- выдержки или копии необходимых юридически значимых документов; информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудиторское лицо осуществляет свою деятельность;

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

- доказательства понимания аудитором систем бухучета и внутреннего контроля;

- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска, применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;

доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы; анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

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

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

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

копии сообщений, направленные другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них ответов;

копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ним;

письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

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

копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Рабочие документы являются собственностью аудитора и хранятся не менее 5 лет.

Часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу, но они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Подготовка выводов, формирование и выражение мнения о достоверности отчетности

Подготовка выводов, формирование и выражение мнения о достоверности проаудированной отчетности экономического субъекта – заключительный этап аудиторской проверки, связанный с подготовкой аудиторского заключения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Оценивая аудиторские доказательства, аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм.

Профессиональный скептицизм означает критическую оценку весо-
мости полученных аудиторских доказательств и внимательное изучение

аудиторских доказательств, противоречащих каким-либо документам или заявлениям аудируемого лица либо ставящим под сомнение достоверность таких документов или заявлений.

Профессиональный скептицизм следует проявлять, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочных допущений при оценке результатов аудиторских процедур.

Аудиторское заключение подготавливается исходя из критериев соблюдения требований нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и отчетности, а также соответствия показателей отчетности сведениям, которыми располагает аудитор в результате сбора и анализа аудиторских доказательств.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности не является оценкой соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) аудируемого лица и не может рассматриваться в качестве таковой.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Разумная уверенность – общий подход к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое

Ответственность сторон:

аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;

ответственность за нарушение аудируемым лицом законодательства Российской Федерации несет само аудируемое лицо.

ФОРМА, СОДЕРЖАНИЕ, ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Основные элементы аудиторского заключения

Форма, содержание, порядок представления аудиторского заключения определяется Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», заменившим ранее действовавшее Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности».

Аудиторское заключение включает в себя:

- а) наименование;
- б) адресата;
- в) следующие сведения об аудиторе:
 - организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица, место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - номер дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;
 - членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- г) следующие сведения об аудируемом лице:
 - организационно-правовая форма и наименование;
 - место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- д) вводную часть;
- е) часть, описывающую объем аудита;

- ж) часть, содержащую мнение аудитора;
- з) дату аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Ныне действующая форма аудиторского заключения представляет собой неделимый документ, что является принципиальным отличием ее от ранее действовавшей формы, предусматривавшей наличие в качестве отдельных документов вводной части, аналитической части, заключительной части.

Реквизитная часть аудиторского заключения

Элементы аудиторского заключения а), б), в), г) составляют реквизитную часть аудиторского заключения.

Требования к реквизитной части аудиторского заключения:

аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров;

аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Вводная часть аудиторского заключения

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского отчета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «...» за период с 1 января по 31 декабря 20 (...) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «...» состоит из:

бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «...». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

Часть, описывающая объем аудита

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами.

Объем аудита – способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и в соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, описывающей объем аудита:

1. Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное аудиторское объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определении главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Часть, содержащая аудиторское мнение

Для выражения аудиторского мнения используются слова «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «.....» отражает достоверно во всех существенных отношениях ...».

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы «применяемый порядок» ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к хозяйственно-финансовой деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, содержащей аудиторское мнение:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «...» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20 (...) г. и результаты финансовой (бухгалтерской) отчетности за период с 1 января по 31 декабря 20 (...) г. включительно».

Оформление аудиторского заключения

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленное и представленное руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованных аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Типы аудиторского заключения

Федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» установлены два типа аудиторского заключения:

1. Аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения (безоговорочно положительное);

2. Модифицированное аудиторское заключение.

Ранее действовавшим Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» предусматривалось выражение мнения аудиторской организации в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказ в аудиторском заключении от выражения мнения.

Понятия типа аудиторского заключения и формы аудиторского заключения не тождественны.

Аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения

Безоговорочно положительное мнение выражается тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения

Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности
Адресат.

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия (если имеется), номер, дата, наименование органов, представивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20 (XX) г. включительно.

«XX» месяц 20 (XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата) и срок его действия.

Печать аудитора».

Модифицированное аудиторское заключение

Модифицированное аудиторское заключение оформляется, если возникли:

факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, возникшей у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Модификация достигается путем включения в типовую форму аудиторского заключения, используемую для выражения безоговорочно положительного мнения, части, содержащей модификацию.

Часть, содержащая модификацию, отражает возникновение тех или иных факторов.

К факторам, не влияющим на аудиторское мнение, но описываемым в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей относится обстоятельство, касающееся соблюдения принципов непрерывности деятельности, либо обстоятельства, связанные со значительной неопределенностью, прояснение которой зависит от будущих событий.

При наличии факторов, не влияющих на аудиторское мнение, аудиторское заключение модифицируется путем включения соответствующей части.

Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения, и содержит указания на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Пример части, привлекающей внимание:

«Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «YYY» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и НДС за 20 (XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «YYY».

К факторам, влияющим на аудиторское мнение, относятся следующие обстоятельства:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеются разногласия с руководством аудируемого лица относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода ее применения;
 - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Наличие ограничения объема работы аудитора может привести к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения.

Наличие разногласий с руководством аудируемого лица может привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мнение с оговоркой выражается в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Виды оговорок:

- оговорка из-за ограничения объема;
- оговорка из-за разногласий относительно учетной политики и ненадлежащего метода учета;
- оговорка из-за разногласия относительно раскрытия информации.

Примеры частей, содержащих мнение с оговоркой

1. Оговорка из-за ограничения объема

«Вместе с тем, мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20 (XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «YYY».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таких), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и

результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20 (XX) г. включительно».

2. Оговорка из-за разногласия относительно учетной политики и надлежащего метода учета

«В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно:

в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. руб., а в составе оборотных активов по строке 220 «налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма НДС, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. руб.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20 (XX) г. включительно».

3. Оговорка из-за разногласия относительно раскрытия информации

«В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУ» не раскрыта существенная информация:

- об обеспечении обязательств и платежей в размере XXX тыс. рублей;
- об арендованных основных средствах в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20 (XX) г. включительно».

Отказ от выражения мнения

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Пример части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема

«Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «УУУ» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Выражение отрицательного мнения

Отрицательное мнение выражается только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности:

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20 (XX) г. включительно».

Список использованной литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации.
6. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
7. Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
8. Федеральный закон от 30.11.1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах».
9. Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».
10. Федеральный закон от 15.06.1996 г. № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья».
11. Федеральный закон от 24.07.2002 г. № 111-ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовых пенсий».
12. Федеральный закон от 06.06.2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».
13. Постановление Правительства Российской Федерации от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности».
14. Постановление Правительства Российской Федерации от 29.03.2002 г. № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности».
15. Постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
16. Постановление Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 г. № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности».
17. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27.10.1999 г. № 69-н «Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензию на осуществление аудиторской деятельности в областях общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков».
18. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12.09.2002 г. № 93-н «Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов».

19. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24.07.2002 г. № 152 «Об аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Министерстве финансов Российской Федерации».

20. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10.06.2003 г. № 175 «О включении учебно-методических центров в государственный реестр».

21. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25.06.2003 г. № 194 «Об отказе на включение учебно-методических центров в государственный реестр».

22. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 01.04.2003 г. № 4-П.

23. Постановление Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.04.2002 г. № 9830/2000 г.

24. Стандарты аудиторской деятельности. Сборник нормативных документов. – М.: Издательство «Ось-89», 2000 г.

25. Основы аудита (методическое пособие). – М.: ФГОУ РосАКО АПК, 2003 г.

26. Шеремет А.Д., Суиц В.П. Аудит: Учебник – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2002 г.

Публикации в периодических изданиях:

1. Материалы к заседанию Коллегии Минимущества России 25.04.2003 г. по вопросу «О состоянии и совершенствовании контроля и ревизий государственной собственности, «Аудит» № 6/2003 г.;

2. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора (общий аудит) «Аудит» № 7/2003 г.

3. «Аудит – игра по определенным правилам», «Вестник бухгалтера», 28.07 – 03.08.2003 г. № 28 (48).

4. Рубрика «Большая тема: аудит от А до Я», «Расчет», февраль 2003 г. № 2.

5. А. Нетесова «За что отвечает аудитор», «Расчет», сентябрь 2002 г. № 9.

6. И. Сухова «Аудит в общемировом понимании – это совершенно другая работа», «Расчет», февраль 2002 г. № 2.

7. А. Петров «Закон об аудите: на что обратить внимание бухгалтеру и аудитору», «Главный бухгалтер», август 2001 г. № 16.

8. Е. Соболевский «Аудит на страже границ» «Учет. Налоги. Право» 20.11 – 26.11.2001 г. № 43.

9. В. Гендлин «Патологоанатомическая консультация» «Коммерсант» 21.03.2002 г. № 48.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА

Понятие аудита	3
Возникновение аудита	4
Экономическая сущность аудита	4
Государственный финансовый контроль	5
Цель аудита	6
Задачи аудита	8
Пользователи результатов аудиторской проверки	9
Необходимость аудита	10
Основные принципы проведения аудита	11
Этика аудита	12
Виды аудита	13
Сопутствующие аудиту услуги	15
Правовые последствия оказания отдельных видов сопутствующих аудиту услуг	16

ГЛАВА 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности	18
Стандартизация аудиторской деятельности	19
Федеральные ПСАД	20
Внутренние ПСАД	21
Международные стандарты аудита	21
Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации	22
Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе	23
Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения	24
Субъекты аудиторской деятельности	24
Аудитор	25
Аудиторская организация	25
Права и обязанности субъектов аудиторской деятельности	26
Объекты аудиторской деятельности	27
Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг	27
Независимость субъектов аудиторской деятельности	28
Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности	29
Повышение квалификации аттестованных аудиторов	31
Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	31
Лицензирование аудиторской деятельности	32
Контроль качества работы субъектов аудиторской деятельности	34
Аудиторская тайна	35
Обязательный аудит	36
Правовые ограничения на проведение обязательного аудита	37
Страхование при проведении обязательного аудита	38
Аудиторское заключение	38
Заведомо ложное аудиторское заключение	38
Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите	39

20p 13к

ГЛАВА 3. НАЧАЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Договорная работа в аудите	40
Письмо-обязательство субъекта аудиторской деятельности	
о согласии на проведение аудита	40
Договор на проведение аудиторской проверки (оказание сопутствующих услуг)	41
Понимание деятельности экономического субъекта	42
Оценка стоимости аудиторских услуг	42
Формы оплаты аудиторских услуг	43

ГЛАВА 4. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Сущность аудиторской проверки	44
Планирование аудита	44
Существенность в аудите	45
Аудиторский риск	46
Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	47
Получение аудиторских доказательств	49
Аудиторские процедуры	50
Использование работы эксперта	51
Аудиторская выборка	52
Оценка последствий выявленных искажений	54
Документирование аудита	55
Подготовка выводов, формирование и выражение мнения	
о достоверности отчетности	56

ГЛАВА 5. ФОРМА, СОДЕРЖАНИЕ, ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Основные элементы аудиторского заключения	58
Оформление аудиторского заключения	62
Типы аудиторского заключения	62
Аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения	63
Модифицированное аудиторское заключение	65
Отказ от выражения мнения	67
Выражение отрицательного мнения	68
Список использованной литературы	69

ООО ИД «Юриспруденция»
111126, Москва, ул. Авиамоторная, 50
WWW: JURISIZDAT.RU,
E-mail: jurisizdat@yandex.ru
Тел. (095) 273-1291, 778-9764
Формат 60х90/16
Печать офсетная

Тираж 6000 экз. Второй завод 3001-6000. Заказ № 53-04

Печ. л. 4,5

Отпечатано с диапозитивов заказчика
в типографии ФГУП «Полиграфические ресурсы»
г. Москва, 1-й Рижский пр., д. 2а, тел. 286-07-66.