

**МИНОБРНАУКИ РОССИИ**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования

**«Ухтинский государственный технический университет»**

**(УГТУ)**

Е. В. Броило

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА**

Учебное пособие

Ухта 2013

УДК 657.6 (075.8)

Б 88

Броило, Е. В.

Теоретические основы аудита [Текст] : учеб. пособие / Е. В. Броило. – Ухта : УГТУ, 2013. – 184 с.

ISBN 978-5-88179-731-7

В учебном пособии изложен комплекс вопросов, связанных с методикой аудиторских проверок в организациях. Освещены вопросы истории становления аудита в России, формы и инструментарий аудита, выполнен анализ федеральных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности.

В данном учебном пособии рассматриваются теоретические основы аудиторской деятельности в Российской Федерации. Лекционный материал составлен в соответствии с образовательным стандартом по специальности «Финансы и кредит» и освещает вопросы в рамках учебной дисциплины «Основы аудита». Это издание может быть полезным и студентам других экономических специальностей.

Учебное пособие отражает основные требования государственного стандарта по дисциплине «Основы аудита» и является обязательным для изучения студентами специальности 080105 «Финансы и кредит» очной и заочной форм обучения.

*Учебное пособие рекомендовано к изданию Редакционно-издательским советом Ухтинского государственного технического университета.*

Рецензенты: Н. В. Клепиков, зав. кафедрой бухгалтерского учёта и аудита СыктГУ, доцент, к.э.н.; Т. Ю. Микушева, доцент кафедры экономического анализа и аудита Российского университета кооперации, к.э.н.

© Ухтинский государственный технический университет, 2013

© Броило Е. В., 2013

ISBN 978-5-88179-731-7

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	5
1. СУЩНОСТЬ АУДИТА, ИСТОРИЯ ЕГО ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ. АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ .....	6
1.1. Понятие, цели и задачи аудита .....	6
1.2. Роль аудита в развитии функции контроля .....	8
1.3. Возникновение и развитие аудита в странах с развитой рыночной экономикой .....	11
1.4. Возникновение и развитие аудиторской деятельности в России.....	19
1.5. Виды аудита и сопутствующих аудиту услуг .....	24
1.6. Сущность консультирования и его место в рыночной экономике .....	31
Вопросы для контроля знаний по теме 1 .....	33
2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	34
2.1. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ .....	34
2.2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности .....	36
2.3. Аттестация аудиторов и аудиторских организаций. Профессиональная этика аудитора.....	39
2.4. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций.....	44
2.5. Профессиональные аудиторские организации и их роль в регулировании аудиторской деятельности .....	47
Вопросы для контроля знаний по теме 2 .....	49
3. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ .....	51
3.1. Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом и выбор экономического субъекта аудиторами .....	51
3.2. Заключение сделки о проведении аудита .....	55
3.3. Планирование и программа аудиторской проверки .....	58
3.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля экономического субъекта в ходе аудита .....	60
3.5. Программа аудита .....	64
Тестовые задания для контроля знаний по теме 3 .....	66
4. ОЦЕНКА СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ, ОШИБОК И ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ КЛИЕНТА .....	69
4.1. Значимость и существенность в аудите.....	69
4.2. Определение уровня существенности и понимание аудиторского риска .....	72

4.3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчётности .....	81
Вопросы для контроля знаний по теме 4 .....	87
5. МЕТОДЫ И ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА .....	88
5.1. Приёмы и способы аудиторской проверки. Аудиторская выборка .....	88
5.2. Аналитические процедуры .....	93
5.3. Аудит показателей бухгалтерской отчётности и соблюдения нормативных актов аудируемым лицом .....	96
Вопросы для контроля знаний по теме 5 .....	107
6. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА .....	108
6.1. Аудиторские доказательства: понятие, предъявляемые требования, источники и процедуры получения .....	108
6.2. Процедуры получения аудиторских доказательств .....	110
6.3. Использование работы специалистов, привлекаемых к аудиторской проверке .....	113
6.4. Взаимодействие с руководством экономического субъекта в ходе аудиторской проверки .....	121
Вопросы и тесты для контроля знаний по теме 6 .....	124
7. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА И ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ .....	128
7.1. Документирование аудиторской проверки .....	128
7.2. Подготовка аудиторского заключения .....	132
Вопросы и тесты для контроля знаний по теме 7 .....	140
8. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ .....	144
8.1. Аудит государственных унитарных предприятий .....	144
8.2. Аудит участников внешнеэкономической деятельности .....	151
8.3. Аудит субъектов малого предпринимательства .....	158
8.4. Аудит строительных организаций .....	163
Вопросы для контроля знаний по теме 8 .....	171
9. МЕСТО И РОЛЬ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В АУДИТЕ .....	173
Вопросы для контроля знаний по теме 9 .....	181
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	182

## ВВЕДЕНИЕ

Основы аудита – одна из профилирующих дисциплин в системе подготовки экономистов по специальности «Финансы и кредит», дающая основные представления об отражении в бухгалтерской отчётности имущества и источников его формирования в организации. Аудит является наиболее действенной формой контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации. Как наука аудит располагает значительным арсеналом специальных приёмов и способов, методов исследования финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Развитие рыночных отношений в России требует развития теории, методологии и организации аудита, совершенствования их форм, методов и инструментария. А это, в свою очередь, требует высокого уровня профессиональной подготовки специалистов в области бухгалтерского учёта и анализа. Они должны уметь безошибочно и быстро ориентироваться в хозяйственной деятельности, разбираться в вопросах бухгалтерского учёта, налогообложения, использовать свои знания в целях соблюдения интересов клиента – заказчика аудиторских услуг.

Как высококвалифицированные специалисты выпускники специальности «Финансы и кредит» должны овладеть теоретическими знаниями и практическими навыками в области аудита, разбираться в принципах построения бухгалтерской отчётности, уметь находить и исправлять искажения показателей отчётности.

# 1. СУЩНОСТЬ АУДИТА, ИСТОРИЯ ЕГО ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ. АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

**Проблематика темы:** Понятие, цели и задачи аудита. Возникновение и развитие аудита в странах с развитой рыночной экономикой. Возникновение и развитие аудиторской деятельности в России. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики. Виды и этапы аудита.

## 1.1. Понятие, цели и задачи аудита

Статья 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года (в ред. от 11.07.2011 г.) содержит следующее определение аудиторской деятельности: «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами».

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ, уполномоченными органами государственной власти. Необходимость аудита вызвана тем, что бухгалтерская отчетность может быть подвержена в силу разных причин вольным или невольным искажениям, а заинтересованные в ней пользователи (кредиторы, акционеры, работники предприятия, поставщики, покупатели) не обладают достаточным профессионализмом, чтобы оценить её достоверность.

Экономическая обусловленность аудита объясняется возросшей потребностью пользователей финансовой отчетности в экспертной оценке её достоверности, так как показатели этой отчетности используются для принятия управленческих решений. Все те, кто желал взаимодействовать с экономическим субъектом, а также уже принимал участие в его деятельности, были заинтересованы в получении качественной информации.

Пользователи финансовой отчетности (таблица 1.1) самостоятельно не могут проверить достоверность её показателей в связи с отсутствием доступа к соответствующим сведениям, специальных знаний, однако, зависимость последствий принятых решений от качества используемой информации может быть значительна. Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов и формирования ими аудиторских заключений, выражающих мнение о достоверности финансовой отчетности.

Достоверность – это степень точности финансовой отчетности, позволяющая пользователю её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать обоснованные решения.

Таблица 1.1 – Заинтересованные пользователи финансовой отчетности и результатов аудиторских проверок

Пользователь информации	Основные интересы пользователей
Инвесторы и их представители	Рискованность и доходность предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; возможность и целесообразность инвестиций; способность организации выплачивать дивиденды
Работники и их представители	Стабильность и прибыльность организации; её способность гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест
Пользователь информации	Основные интересы пользователей
Заимодавцы	Своевременность погашения представленных займов и выплаты соответствующих процентов
Поставщики и подрядчики	Своевременная выплата в срок причитающихся сумм
Покупатели и заказчики	Продолжение деятельности организации
Органы власти	Осуществление возложенных на них функций: по распределению ресурсов, регулированию народного хозяйства, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения
Общественность в целом	Роль и вклад организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном, федеральном уровнях

Цель аудита сформулирована в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»: выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству Российской Федерации.

Для достижения основной цели аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

1. Общая приемлемость отчётности – соответствует ли в целом отчётность совокупности предъявляемых к ней требований, не содержит ли противоречивой информации.

2. Обоснованность – существуют ли основания для включения в отчётность отраженных в ней сумм.

3. Законченность – отражены ли в отчётности все надлежащие суммы, все ли активы и пассивы принадлежат экономическому субъекту.

4. Оценка – все ли статьи оценены правильно и подсчитаны безошибочно.

5. Классификация – обосновано ли отнесение конкретных сумм на те счета, в которых они отражены.

6. Разделение – отнесены ли финансово-хозяйственные операции, проведенные незадолго до даты составления баланса или непосредственно после неё, именно к периоду, в котором они были проведены.

7. Аккуратность – соответствуют ли суммы отдельных операций данным, представленным в регистрах аналитического учета, данным, представленным в регистрах синтетического учёта, оборотно-сальдовой ведомости, главной книге.

8. Раскрытие – все ли статьи занесены в финансовую (бухгалтерскую) отчётность, правильно ли они отражены в отчётных документах и соответствующих приложениях к ним.

Несмотря на то, что аудитор несёт ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности, от За подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчётности несёт руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчётности не освобождает руководство аудируемого лица от этой ответственности.

## **1.2. Роль аудита в развитии функции контроля**

В государствах со сложившейся рыночной экономикой используется следующая *система организации финансового контроля*:

1. Высший орган государственного контроля – счётные палаты или аппараты главных контрольных управлений, которые подчиняются парламенту или Президенту. На них возложен общий контроль за расходной частью государственного бюджета.

2. Налоговые ведомства. В России это Федеральная налоговая служба, подчиняющаяся Правительству РФ (Минфину РФ). На неё возложен контроль за доходной частью бюджета.

3. Контрольно-ревизионные управления (КРУ) в министерствах и ведомствах, финансируемые за счёт бюджета, подчиняющиеся как Минфину РФ, так и другим министерствам и ведомствам, например МВД или Министерству науки и образования. На них возложен детальный контроль за правильностью расходования средств в бюджетных учреждениях и эффективностью работы государственных и муниципальных коммерческих организаций.

4. Независимый аудиторский контроль, который является ведущей формой внешнего финансового контроля в экономически развитых странах.

Аудит – понятие неравнозначное таким понятиям как: анализ хозяйственной деятельности, документальная комплексная ревизия, счётная проверка баланса или судебно-бухгалтерская экспертиза. При осуществлении своей деятельности аудиторы пользуются процедурами из этих и других областей учётной и контрольно-аналитической деятельности. Особо следует подчеркнуть, что аудит и ревизия – это неравнозначные понятия, между ними существуют как сходства, так и различия.

Сходство аудита и ревизии заключаются в технике проверки. Различия – в целях, методах, круге пользователей (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Сравнение ревизии и аудита

Классификационные признаки	Ревизия	Аудит
1	2	3
1. Цели	Ревизор имеет установку определить законность всех хозяйственных операций и установить все иные, которые выходят за рамки действующего законодательства	Аудитор имеет установку определить, насколько верны данные бухгалтерской отчетности с точки зрения их соответствия фактическим действиям и событиям, имевшим место в прошлом, чтобы, найдя ошибки, довести информацию о них до заинтересованных лиц
2. Процедуры проверки	При проведении ревизии существует определённая последовательность выполнения процедур проверки	В аудите определённой последовательности процедур нет, есть лишь рекомендуемая схема; аудитор по своему усмотрению определяет свои действия

1	2	3
3. Объем проверки	Все операции проверяются до копейки	Большинство операций проверяется приблизительно исходя из установленной степени существенности и степени риска
4. Оплата услуг	Ревизор получает зарплату от государства	Гонорар аудитора зависит от суммы, выплаченной клиентом
5. Результаты проверки	По данным ревизии действия, нарушающие закон, предполагают наложение взыскания, обязательные организационные выводы, указания по исправлению и проверку их выполнения	Аудитор, выявив нарушение закона, сообщает о них только собственникам предприятия
6. Конфиденциальность информации о проверке	Ревизор требует максимальной гласности; результаты ревизии постоянно публикуются	Аудитор должен сохранять конфиденциальность
7. Выбор проверяющего	Клиент не выбирает ревизора	Клиент сам выбирает аудитора
8. Практические задачи	Решает задачи по сохранности активов, профилактике и пресечению злоупотреблений	Решает задачи по привлечению новых инвесторов и кредиторов и укреплению платежеспособности клиента

Отличие аудита от судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) заключается в том, что СБЭ проводится по решению судебных органов и направлена на получение источника доказательств при наличии уголовного или арбитражного дела.

Общие положения о судебной экспертизе, закреплённые в Федеральном законе от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», распространяются на все виды судебных экспертиз, включая и судебно-бухгалтерскую.

Судебная экспертиза – процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и подготовки заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла, и которые поставлены перед экспертом судом, судьёй, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется, во-первых, в том, что для её проведения требуются специальные познания в области бухгалтерского учёта и смежных дисциплин (экономический анализ хозяйственной деятельности, налогообложение, финансы, аудит и др.), во-вторых, в том, что объектом расследования и судебного разбирательства являются хозяйственные операции, получившие отражение в документах или в учётных регистрах.

Правовой основой для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы являются Конституция Российской Федерации, Гражданский процессуальный кодекс РСФСР, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Таможенный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации и другие федеральные законы, а также нормативные акты федеральных органов исполнительной власти.

Судебно-бухгалтерская экспертиза не относится к числу обязательных экспертиз, а назначается в случае необходимости. По каждому конкретному делу лицо, производящее дознание, следователь и суд должны разрешать этот вопрос исходя из конкретных обстоятельств. В некоторых случаях, оговоренных законом, экспертиза должна назначаться обязательно (например, при несоответствии результатов ревизии материалам следствия, если разногласия не могут быть устранены в ходе проведения повторной ревизии или если обвиняемый оспаривает результаты ревизии, заявляя, что ревизор не принял к зачёту документы, предъявляемые ему обвиняемым).

Аудит же выступает как услуга, которую оплачивает клиент, и которая выполняется с использованием норм гражданского права, хозяйственных договоров и направлена на улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента.

### **1.3. Возникновение и развитие аудита в странах с развитой рыночной экономикой**

По мере развития экономических отношений произошло разделение функций между собственниками организации, администрацией и кредиторами. Роль собственников (акционеров) резко возросла. Им требовалась не только гарантия сохранности капитала, но и гарантия получения дивидендов, что возможно лишь при условии эффективного функционирования организации. Эффективность работы организации определяется на основе информации, предоставляемой бухгалтерским учётом. Качество информации зависит от правильности ведения учёта. Оценить верность и объективность бухгалтерского

учёта и бухгалтерской отчётности, возможность дальнейшего функционирования организации мог только независимый эксперт. Таким экспертом стал аудитор. Появилась новая сфера деятельности – аудит.

***Аудит (audit) – проверка аудитором финансовой отчётности клиента с целью выражения мнения о её достоверности.*** Полное определение, последовательно описывающее все стадии аудита: ***«Систематический процесс объективного получения и оценки доказательств достоверности данных по поводу экономических действий и событий, установление степени соответствия этих данных принятым критериям и сообщение результатов заинтересованным пользователям»*** [10, С. 10].

Становление и развитие аудита проходило в несколько этапов. С развитием экономики менялись цели и методы аудита (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Динамика целей и методов аудита

Период	Цели аудита	Методы аудита
1	2	3
<b>До 1850 г.</b> (предыстория)	Выявление эффективности работы организации, предотвращение злоупотреблений	Детальная проверка фактов хозяйственной деятельности
<b>1850-1905 гг.</b> (возникновение аудита)	Выявление злоупотреблений	Проверка по существу, включая тестирование отдельных элементов
<b>1905-1933 гг.</b> (формирование профессии)	Выявление правильности отражения финансового состояния клиента	Проверка на соответствие по существу
<b>1933-1940 гг.</b> (становление профессии)	Выявление правильности отражения финансового состояния; обнаружение ошибок	Тестирование
<b>1940-по настоящее время</b> (современное состояние)	Выявление эффективности внутреннего контроля клиента	Стандартизация процессов проверки

**Первый этап**, так называемая предыстория (до 1850 г.). В этот период контроль проводился сверху вниз. Контролёр являлся «глазами и ушами» начальника, с его помощью отслеживалась работа подчинённых. На поле всегда находился надсмотрщик, который окриком или кнутом стимулировал «трудо-вой энтузиазм» работников. Это был ***текущий контроль***: исполнитель работает, контролёр наблюдает и тут же, если необходимо, взыскивает. Наряду с текущим контролем существовал ***контроль предварительный***: начальник давал разрешение на выполнение каких-то действий. Однако, когда начальник

был далеко, доминировал *последующий контроль*, особенно при отсутствии необходимых средств связи. Формы такого контроля были очень просты: человек, имевший доступ к материальным ценностям, похищал, как правило, некоторую долю. В цивилизованных (западных) странах ждали, когда какой-нибудь чиновник разбогатеет, потом привлекали его к суду и часто, конфисковав всё имущество, возвращали эти средства в казну.

В России поступали проще: большой чиновник (воевода) назначался на должность, жалование ему не платили, потому что он официально зачислялся «на кормление». После трёх-четырёх лет этого воеводу переводили (обычно зимой) на новое место, он ехал с большим числом возов, то есть с накопленным добром. «Контрольные» органы на пути следования устраивали засады и отбирали все возы, за исключением одного, в государственную казну. Так проводился последующий контроль.

Позже в Европе контроль стал приобретать более цивилизованные формы, появились настоящие контролёры – люди, осуществлявшие те функции, которые мы понимаем под контролем сегодня. Основные методы проверки в то время – детальное изучение оправдательных документов и проведение инвентаризации.

Как форма хозяйственного контроля аудит появился в Англии. Письменные памятники, указывающие на его существование, датируются XIII-XIV веками. Известно, что в 1324 г. королевским указом Джон де Пакеслей и двое его товарищей были назначены для аудита в графства Оксфорд, Беркшир, Южный Эмптон, Уилтс, Самсет и Дорсет. В художественной литературе аудит упоминается Шекспиром в «Тимоне Афинском»:

*Коль в честности моей вы усомнились,  
Или в умении вести дела,  
Аудиторов почтенных созовите,  
Чтоб меня проверить, –*

так говорит герой трагедии.

Из общего понятия «бухгалтер» (accountant) выделяется новое понятие аудитор (auditor). За бухгалтером сохраняются функции лица, организующего и ведущего учёт, а на аудитора возлагаются функции независимого контролёра, проверяющего бухгалтерские счета. В специальном нормативном документе – «Tretyse of Husbandry» – определялись требования к аудитору: быть преданным и благоразумным, знать своё дело. А система учёта должна быть понятна каждому, чтобы каждый мог узнать прибыли и потери.

Первоначально аудиторы Англии группировались, как правило, по «ведомствам»: казначейства, королевского двора, земельных угодий и др. В 1559 г.

произошло объединение аудиторов в единую службу – для аудита учётных данных государственных учреждений.

Первый дошедший до нас опубликованный документ о независимых аудиторах относится к началу XVIII в. («An accounting report about 1721»). Уже в то время в Лондоне практиковало небольшое число аудиторов-профессионалов. В адресной книге за 1799 год указано 11 лиц и фирм, заявленных в качестве аудиторов. В 1822 г. их было 73.

Решительный поворот к формированию современного типа бухгалтеров-аудиторов был вызван развитием акционирования, особенно вступлением в силу «Закона о компаниях» 1844 г. («Companies Act»). О значениях этого документа говорят следующие цифры: число акционерных обществ в Великобритании от нескольких сотен в середине XIX в. возрастает до 14 тыс. в 1880 г., а к началу 1928 г. достигает 100 тыс. Возникшие крупномасштабные формы собственности способствовали дальнейшему становлению профессии аудитора.

**Второй этап** становления и развития аудита начинается с середины XIX века. Задачи аудиторов того времени почти не отличались от задач, стоящих перед контролёрами. Однако существовало одно преимущество: результаты аудита были более объективны по причине независимости специалистов от администрации организации-клиента.

До 1850 г. работа аудитора сводилась к определению эффективности функционирования предприятия, обнаружению ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Проверки проводились «по существу», т. е. с максимально возможной скрупулёзностью и тщательностью. Причиной, по которой датой окончания первого периода называют 1850 г., явилось то, что начавшаяся Крымская война внесла свои коррективы в экономику многих сторон и, как следствие, вызвала изменение целей и приемов аудита.

Второй этап становления и развития аудита начинается с 1850 г. Главным событием этого периода стало формирование современной профессии и возникновение профессиональных объединений. Если в XVIII в. аудитор и бухгалтер становятся людьми разных профессий, то в середине XIX в. их профессиональные обязанности как бы сливаются.

В середине XIX в. было положено начало объединению самостоятельных профессионалов-бухгалтеров в корпорации. Исторически этот процесс последовательно протекал в трёх частях Соединённого Королевства: в Шотландии, в Англии и Уэльсе, в Ирландии.

В Шотландии в соответствии с королевскими указами возникли первые официальные объединения профессиональных бухгалтеров:

– Общество бухгалтеров Эдинбурга (The Society of Accountants of Edinburgh) – 23 октября 1854 г.

– Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow) – 15 марта 1855 г.

– Общество бухгалтеров Абердина (The Society of Accountants in Aberdeen) – 10 апреля 1867 г.

Условия приёма кандидатов в члены обществ, порядок принятия экзаменов и управления делами у каждого общества были свои. В начале 90-ых годов XIX в. среди представителей шотландских обществ возникало течение по созданию единых правил их деятельности, что и было впоследствии реализовано. Кроме того, был образован объединённый Комитет советов для разрешения возникающих проблем. С 1896 г. эти три общества начинают издавать единый сборник – «Официальное руководство для присяжных бухгалтеров Шотландии» («Official Directory of the Chartered Accountants of Scotland»). Официальным органом Шотландских обществ стал ежемесячник «The Accountants Magazine», выпускаемый с 1897 г. по сей день.

Общий дух, традиции, стаж шотландских привилегированных, «хартийных», счетоводов создали им завидную профессиональную репутацию. Специалист с двумя отличительными буквами СА – Chartered Accountant (присяжный бухгалтер) – стал желанным сотрудником на разных ступенях профессиональной лестницы как на исполнительной службе на предприятии, так и при независимой проверке по поручению аудиторской фирмы.

Опыт Шотландии стал примером сначала для Великобритании, а затем и для других стран.

Англия и Уэльс. В 1880 г. был создан Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (The Institute of Chartered Accountants of England and Wales). Были разработаны строгие правила приёма в члены Института.

Существовали две категории членов:

– Associates (сотрудники), получающие это звание после продолжительного испытательного стажа и после сдачи соответствующих экзаменов;

– Fellows (товарищи), самостоятельно и непрерывно проработавшие 5 лет в качестве независимых практикующих аудиторов.

Источники подготовки и смены аудиторов различны. Одни кандидаты приступили к практической деятельности, имея уже солидную теоретическую подготовку, другие же, имея практический опыт, просто проводили под него теоретические знания.

Ирландия. Институт присяжных бухгалтеров Ирландии был основан в 1888 году.

К этому времени создаётся теория аудита. Её отцом стал Английский бухгалтер и аудитор Лоуренс Дикси (1864-1932 гг.), который определил задачу аудитора как «сбор доказательств, подтверждающих бухгалтерскую отчётность», и в связи с этим именно он обосновал методы проверки «по существу». Цели этих проверок связаны с раскрытием:

- 1) подлогов;
- 2) случайных ошибок;
- 3) недостатков в организации учёта.

Опыт Великобритании оказал влияние на США. Однако предприниматели США считали невозможным применение целей и подходов английского аудита к особенностям их бизнеса.

Первые американские работы по аудиту определяют следующие цели аудита:

- 1) установить фактическое состояние финансов и доходность предприятия (первостепенная цель);
- 2) предотвратить намеренные и ненамеренные ошибки (второстепенная цель).

Именно США выступали как центр формирования огромных трансатлантических компаний – аудиторских фирм. И неслучайно развитие аудита, формирование его целей и приёмов неразрывно связано с историей деятельности таких аудиторских фирм как: Price Waterhouse & Co, KPMG, Ernst and Young, Deloyte and Touche. Все они были созданы в конце XIX – начале XX вв. Их развитие в значительной мере стимулировало всплеск деловой активности того времени.

Аудиторские фирмы кроме своей главной задачи – подтверждения отчётности – выполняли и большой объём консультационных услуг.

Формирование крупных аудиторских фирм оказало огромное влияние на судьбу самого аудита. К таким фирмам, поскольку они считались и на самом деле были богатыми, относились с большим доверием, так как эти фирмы, имея достаточно большой капитал, могли возместить вероятный ущерб клиенту.

**Третий этап** становления и развития аудита 1905-1933 гг. Огромный экономический рост привёл к массовому созданию акционерных обществ. Возникновение гигантских концернов усилило разрыв между собственниками и наёмными работниками. В 1904 г. был составлен первый консолидированный баланс с основным акцентом на систему контроля денежных потоков. Это не могло не повлиять на методику проведения аудита. Задачей аудита стало комплексное рассмотрение всех операций и проверка скорректированных счетов и

бухгалтерской отчётности. Акцент стал переноситься с проверки «по существу» (изучения информации в учёте и отчётности с целью подтверждения отсутствия существенных искажений) на «проверку на соответствие» (это проверка соответствия информации в учёте и отчётности требованиям действующего законодательства). Обычно сначала проводятся проверки на соответствие, а потом – по существу. Если аудитор убеждался, что на предприятии эффективно поставлен внутренний контроль, он сокращал объём проверки. На тех участках, где эффективность контроля была недостаточной, прибегали к традициям техники «по существу». Техника проверки «на соответствие» открыла возможности для широкого применения выборочных статистических методов.

Третий этап стал главным, решающим в формировании современного аудита. Именно на этом этапе теорию аудита развил американский бухгалтер и аудитор Роберт Монтгомери (1872-1953). Он показал, что мнение аудитора может зависеть от социального фона, от интересов заказчика, что в основе проверки должны лежать, прежде всего, правила исследования «на соответствие». Он был разработчиком и пропагандировал тестирование проверяемых материалов. Двадцатые годы XX в. – период расцвета аудиторских фирм. Однако в этот же период появляются первые судебные разбирательства. Результатом одного из них послужило заявление судьи штата Нью-Йорк о том, что третьи лица могут требовать от аудиторов возмещения ущерба только в случае возможного обнаружения обмана в фирме-клиенте, а также, если при проведении проверки имела место серьёзная небрежность. Это было решение в пользу аудиторов, т. к. доказать и первое и второе клиенту очень трудно.

До 1929 года к аудиту прибегли исключительно на добровольной основе, и только после краха рынка ценных бумаг и Великой депрессии аудит для определённых групп компаний стал обязательным.

**Четвёртый этап** становления и развития аудита самый короткий по времени (1933-1940 гг.). Великая депрессия усилила требования к аудиторам и качеству проверок. В этот период резко возросло влияние Нью-йоркской биржи. Аудиторы стали широко прибегать к методам тестирования; были разработаны программы, которые позволяли установить «узкие места» в отчётности клиента. В это время специалисты установили связь между внутренним контролем и доказательственной силой программ тестирования.

При разработке тестов исходили из необходимости:

– определить, зарегистрировать и оценить систему внутреннего контроля клиента путём проведения опросов персонала, использования проверочных листов и системы оценок;

- подтвердить первоначальную оценку системы внутреннего контроля клиентов с помощью тестов на соответствие;
- проводить на основе результатов предыдущих тестов проверки по существу данных баланса: чем слабее система контроля, тем больший объём проверок по существу необходимо выполнить.

Такой подход позволил снизить риск до приемлемого уровня. Задачи аудита сводились к обнаружению ошибок намеренного характера.

**Пятый этап становления и развития аудита** связан со Второй мировой войной, когда государственное регулирование экономики во всех воюющих странах достигло небывалых масштабов. Так же, как на предыдущем этапе, огромное значение придавалось и придаётся анализу внутреннего контроля.

Проверки стали проводиться по единым профессиональным стандартам.

В целом за период с 1940 г. цели аудита изменились незначительно. Акцент был сделан на определение правильности бухгалтерской отчётности. Официально это положение в документах Американского института присяжных бухгалтеров звучало так: «Первая задача проверки бухгалтерской отчётности независимым аудитором – составить мнение о представленной бухгалтерской отчётности».<sup>1</sup> Поэтому часть вновь разработанных приёмов аудита имела строго целевую направленность на обнаружение ошибок.

В 50-х гг. XX в. была осознана необходимость тщательного изучения аудиторами особенностей бизнеса клиента.

Для 60-70-х гг. характерно большое количество судебных дел, возбужденных против аудиторов, а также перенос акцента с проведения проверки на оказание консультационных услуг.

В 80-е годы происходит дальнейшее слияние фирм.

В настоящее время одной из преобладающих концепций аудита является стандартизация всех существенных моментов контроля, рассмотрения, тестирования, учёта и представления информации.

Сейчас аудит переживает серьёзный кризис. Это выражается в сомнениях, возникающих в связи с эффективностью аудиторских проверок. Заключение аудиторов по отчётности подтверждают то, что происходило на предприятии несколько месяцев назад. Но за время проверки вся хозяйственная деятельность может претерпевать значительные изменения. Современные аудиторы должны не столько оглядываться назад, сколько смотреть вперёд: будет ли существовать фирма-клиент в течение обозримого будущего?

---

<sup>1</sup> Moyer C. A. Early development in American Auditing II Accounting Review, 1951, XXVI, January, Spicer E.V., Pegler E.C. Audit programmes. – Zondon, H. Foulkes Zynchand Co. 1910, p. 4.

#### 1.4. Возникновение и развитие аудиторской деятельности в России

Отмена крепостного права в России, подъём промышленного производства, распространение акционерных обществ, рост финансовой культуры в стране создали предпосылки для возникновения финансового контроля. Всё началось с несчастья. В 1891 г. 17 губерний России охватил страшный голод. Чтобы помочь голодающим, в Москве организовали выставку. При этой выставке, с разрешения Министерства внутренних дел, был созван I съезд счетоводов. В числе его постановлений было и постановление об открытии Общества счетоводов. 10 января 1892 г. выставка и съезд закончили работу; 17 февраля был подписан проект устава Общества счетоводов, а 26 июня устав уже был утверждён.

Ближайшей задачей Общества стало образование особой группы сведущих и благонадёжных лиц, которые будут называться «присяжными счетоводами» и которым будет поручаться обревизование различных счетоводств, экспертиза и организация правильной бухгалтерии на частных и общественных предприятиях. Этим учреждением все счетоводы объединялись под началом Министерства Финансов в одну корпорацию присяжных бухгалтеров. 30 декабря 1894 г. были приняты «Правила о членах-присяжных счетоводах Общества».

Первые присяжные счетоводы Общества были выбраны 30 декабря 1894 г. В это же время были подготовлены материалы для проекта «Положения об Институте присяжных счетоводов», которым было определено, что данная организация находится в ведении Министерства финансов и что её деятельность распространяется на всю Россию.

В августе 1898 г. состоялся III съезд счетоводов, на котором были даны чёткие определения практического, научного и нравственного цензов присяжных счетоводов.

Практический ценз доказывался аттестатом о занятии самостоятельной должности по счетоводству в качестве бухгалтера или преподавателя счетоводства: для присяжных счетоводов – не менее 5 лет; для счетоводов – не менее 2 лет; для кандидатов – не менее 3 месяцев.

Научный ценз доказывался свидетельством о знании счетоводства. При этом требовалось: от кандидатов – знание курса основного счетоводства; от счетоводов – сверх основного, знание одной из специальных отраслей счетоводства; от присяжных счетоводов – сверх основного, знание трёх специальных отраслей счетоводства.

Нравственный ценз доказывался протоколом об избрании в члены-присяжные или в кандидаты закрытым голосованием большинством голосов. В

отношении нравственности предъявлялись достаточно строгие требования. Например: в проекте «Об институте бухгалтеров и присяжных счетоводов Империи», предложенном Обществом для распространения коммерческих знаний, в качестве обязательного условия для вступления в члены Института выдвигались «непорочная по суду честь и доброе имя».<sup>2</sup> Вся эта работа проводилась усилиями замечательного русского бухгалтера Фёдора Венедиктовича Езерского (1836-1916 гг.), который очень хотел, чтобы присяжные бухгалтеры, или, как он предпочитал говорить, присяжные счетоводы, повторяли британских аудиторов. Все одобряли его начинание. Все хотели того же, все мечтали об Институте присяжных бухгалтеров. Но ... тут заговорила амбиции. Делу – да, Езерскому – нет! И значительная часть счётных работников делает вид, что в стране этого профессионального органа нет.

18 декабря 1894 г. на торжественном заседании «Общества для распространения коммерческих знаний» в день чествования памяти первоучителя двойного счетоводства Луки Пачоли почётным членом Общества И. Д. Гопфенгаузенем был прочитан доклад о ненормальном положении бухгалтеров в России, после которого он обратился к Обществу с предложением ходатайствовать перед правительством об учреждении Института бухгалтеров и присяжных счетоводов, даже не упомянув, что такой уже есть.

К этому решению Министерство финансов отнеслось сочувственно, и во второй половине декабря 1896 г. в Совет Общества от Минфина поступило предложение об образовании комиссии под председательством члена Совета П. П. Цитовича для разработки окончательного проекта положения об Институте. Но этот проект из-за отрицательного влияния консервативной прессы не был утверждён Государственным Советом.

Через 10 лет вновь заговорили об Институте бухгалтеров. Главным действующим лицом стал теперь замечательный русский бухгалтер Фёдор Иоганович Бельмер. По его настоянию для обсуждения данного вопроса в 1909 году был созван съезд бухгалтеров.

Предложенный съездом проект «Положение о профессиональном Институте бухгалтеров в России» предполагал, что вступить в Институт могут только лица, обладающие цензами:

- научно-образовательным (общими и специально-профессиональными знаниями);
- практическими;
- нравственными.

---

<sup>2</sup> Общества счетоводов / под ред. Ф. В. Езерского. – СПб, 1900. – № 9-10. – С. 22.

Ввиду того, что практический ценз играет важную роль в деятельности бухгалтеров, подтверждение его не должно ограничиваться исключительно представлением аттестатов из мест службы: необходимо ещё пребывание кандидата в члены Института в течение трёх лет и, наконец, представление доклада на тему, предложенную Институтом, по специальности, связанной с практической деятельностью кандидата.

Члены Института подразделялись на 3 категории: кандидаты, бухгалтеры, эксперты.

На основании данного положения бухгалтеры-эксперты должны были избираться только из бухгалтеров-членов Института, имеющих соответствующие научно-образовательный и практический цензы, а именно: пребывание бухгалтером-членом института не менее трёх лет, представление аттестата об окончании курса учебного заведения не ниже среднего и не менее двух докладов с их публичной защитой. Недоразумения, возникающие между членами Института и работодателями, должны были рассматриваться особой комиссией, состоявшей как из членов Института, так и из представителей Министерства торговли и промышленности, Биржевого комитета. Кроме того, Институту предполагалось право выдачи материальной помощи. Для поддержания чести и достоинства лиц учётной профессии Институту предоставлялось право контроля деятельности его членов посредством особо уполномоченных лиц. Однако проект так и остался проектом.

Следующая попытка организации института аудита в России была предпринята уже после Октябрьской революции, во времена НЭПа. В 1924 г. был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ). Его задачи определялись как содействие правильной постановке в стране счетоводства, а также проведение экспертиз по всякого рода вопросам счетоводства и отчётности по требованию государственных органов. Деятельность Института носила закрытый характер, поскольку весь накопленный в процессе работы материал предоставлялся в виде заключений и докладов в центральное бюро ИГБЭ, а затем отправлялся в хранилища. Соответственно все обнаруженные недочёты и достижения в области постановки счетоводства и отчётности не публиковались.

Для качественного выполнения экспертизы бухгалтер должен был иметь высокую квалификацию, поэтому при зачислении в действительные члены и в кандидаты ИГБЭ выдвигалось требование о надлежащем стаже работы по следующим видам счетоводства:

- бюджетному;
- промышленному;

- кооперативному;
- торговому;
- банковскому;
- сельскохозяйственному.

К 1928 г. Институт и его сотрудники получают международное признание. Один из самых знаменитых бухгалтеров XX в. Р. Монтгамери, будучи избранным Президентом III Международного конгресса, пригласил представителей ИГБЭ как для участия в разработке программы Конгресса, так и в его работе. Институт направил на Конгресс представительную делегацию, председатель которой Б. А. Борьян, обратился к присутствующим с приветственной речью.

Правила членства в ИГБЭ были строгими. Журнал общества регулярно публиковал списки лиц, которых Институт рекомендовал Народному Комиссариату рабоче-крестьянской инспекции СССР исключить из числа своих членов. Любопытна стандартная формулировка: «за допущенное им личное позаимствование сумм из кассы своего предприятия и скрывание в дальнейшем своей задолженности путём искусственных бухгалтерских проводок».<sup>3</sup>

Это доказывает, что в отличие от предыдущих, этот Институт работал. Однако тут-то и выяснились два обстоятельства, делавшие институт не жизнеспособным:

- 1) несовершенство человеческой природы (взятки);
- 2) непонимание государственными людьми и почти всем обществом того, что такое коммерческая тайна.

С 1930 г. независимые проверки – прообраз аудиторских – перестали существовать.

На основании вышесказанного можно сделать следующие выводы о причинах провала попыток создания институтов присяжных бухгалтеров и профессии аудитора в России:

- 1) люди стремятся к равенству и совсем не хотят, чтобы кто-то из коллег выделялся из общей массы, а независимый финансовый контроль как раз и предполагает такое выделение – формирование счётной аристократии;
- 2) предприниматели не хотят, чтобы кто-то посторонний знакомился с их деятельностью;
- 3) вхождение в члены института предполагает сдачу экзаменов для получения аттестата, но бухгалтер, имеющий стаж практической работы, отрицательно относится к экзаменам и считает, что подобное испытание унижает его честь и достоинство;

---

<sup>3</sup> Вестник ИГБЭ. – № 4. – С. 368.

4) администратор искренне считает, что платить контролёру безнравственно; а если, получив плату, контролёр пишет о злоупотреблениях того самого администратора, то это воспринимается как вопиющая несправедливость.

История становления аудита в России начинается с 1987 г., когда в стране стали создаваться кооперативы и частные фирмы, возникали совместные предприятия, в уставных капиталах которых имелась доля иностранного капитала.

После появления предприятий, не являющихся собственностью государства, встал вопрос о том, кто должен проверять их финансовую деятельность. В это время таким правом обладало только Контрольно-ревизионное Управление Минфина СССР (КРУ). Но КРУ не осуществляло проверки совместных предприятий. Такого рода услугами занимались хозрасчётные организации.

Первой российской аудиторской организацией может считаться фирма Инаудит, созданная в 1987 г. Однако она не могла считаться независимой, поскольку её учредителями выступали Минфин (доля в уставном капитале – 55%), Министерство торговли (доля в уставном капитале – 10%) и т. д.

Деятельность этой аудиторской фирмы сводилась к следующему: проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности, получать и проверять всю необходимую документацию, а также, в случае необходимости, разъяснения должностных лиц; получать сведения о деятельности проверяемых предприятий от третьих лиц и т. д.

1990 г. – время создания подлинного аудита в нашей стране. Принятие в этом году ряда законов: «О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР» и т. д. позволило создать аудиторские фирмы в форме товариществ с ограниченной ответственностью (ТОО). В это время были зарегистрированы такие аудиторские фирмы как: «Контакт», «Руфаудит» и т. д.

В это же время на рынке России появилась «большая шестёрка»: Price Waterhouse, Arthur Andersen, Ernst and Young, KPMG, Deloitte Touche Tomatsu (DTT), Coopers and Lybrand. В настоящее время это фирмы «большой четвёрки»: объединились Price Waterhouse и Coopers and Lybrand, а также Ernst and Young and Arthur Andersen.

К концу 1991 г. стали активно разрабатываться проекты нормативных документов об аудите. К этому периоду в стране уже насчитывалось около 800 аудиторских фирм и филиалы всех фирм «большой шестёрки». В крупных городах России началась аттестация лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Была создана система подготовки аудиторов, разработаны методические пособия по соответствующим дисциплинам, открыты специальные кафедры в вузах.

Система аудиторской деятельности в настоящее время имеет много существенных недостатков, связанных с неподготовленностью российского общества:

1) администраторы, в лучшем случае, понимают роль аудитора как гаранта от действий налоговых органов, в худшем – самим аудиторским фирмам пытаются придать статус налоговых органов;

2) огромная численность бухгалтеров, более трёх миллионов человек, низкий уровень их квалификации часто приводит к негативным результатам: необходимости восстановления бухгалтерского учёта в организациях. В настоящее время существует тенденция роста удельного веса такого рода работ в общей совокупности заказов аудиторских фирм;

3) нет единого сообщества аудиторов. Вместо того, чтобы консолидировать свою деятельность, большинство практикующих аудиторов возлагают все надежды на государство.

### **1.5. Виды аудита и сопутствующих аудиту услуг**

В зависимости от порядка назначения аудит подразделяется на **добровольный (инициативный) и обязательный**.

**Добровольный аудит** проводится по заказу заинтересованной стороны, если проверка не предусмотрена действующим законодательством. Характер и масштабы такой проверки зависят от желания клиента.

**Обязательный аудит** предусматривается Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [6]. Обязательный аудит – это проверка ведения бухгалтерского учёта и отчётности организации или индивидуального предпринимателя.

Законом определено, что обязательному аудиту подлежат:

1. Открытые акционерные общества (ОАО);  
2. кредитные организации (банки), страховые организации, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды, т. е. те организации, источником финансирования которых являются отчисления физических и юридических лиц (как обязательные, так и добровольные);

3. организации и индивидуальные предприниматели, в случае если объём выручки от продажи продукции (работ, услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством России минимальный размер оплаты труда или же сумма активов баланса на конец отчётного года превышает в 200 тыс. раз установленный законодательством России минимальный размер оплаты труда;

4. государственные унитарные предприятия и муниципальные унитарные предприятия, если они соответствуют п. 3. Однако для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены.

Обязательный аудит проводится только **аудиторскими организациями**. Аудиторы-индивидуальные предприниматели могут проводить лишь инициативный (добровольный) аудит.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация может осуществлять свою деятельность по проведению аудита только после получения лицензии на осуществление данного вида деятельности. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 75%. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Организации, в уставном капитале которых доля государственной собственности или доля субъекта РФ составляет 25% и более, заключают договоры на аудиторские услуги по итогам открытого конкурса аудиторских организаций. Порядок проведения конкурса утверждается Правительством РФ или Правительством субъекта РФ.

**С точки зрения субъекта** выделяют **внешний и внутренний** аудит.

**Внешний аудит** проводится специализированными аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами и регламентируется юридически. Статус внешних аудиторов обычно определяет:

- требования к их ответственности за отчёт;
- критерии, на которых этот отчёт базируется;
- полномочия аудиторов;
- правила их назначения и отстранения от работы;
- уровень квалификации аудиторов;
- размер вознаграждения;
- нормы поведения аудиторов.

**Внутренний аудит** рассматривается как неотъемлемая часть общей системы управленческого контроля организации. Внутренние аудиторы проводят экспертную оценку управленческих функций организации. Работают внутренние аудиторы как в государственном, так и в частном секторе. В отличие от внешних аудиторов,

их задача – помочь соответствующим работникам организации выполнять свои обязанности настолько квалифицированно и эффективно, насколько это возможно.

Внутренние аудиторы проверяют достоверность бухгалтерской информации, отчитываются перед руководством организации и обычно имеют прямые связи с правлением, советом директоров и др. управленческими подразделениями.

Характеристика особенностей внутреннего и внешнего аудита приведена в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Характеристика особенностей внутреннего и внешнего аудита

Признаки	Внутренний аудит	Внешний аудит
1	2	3
1. Постановка задач	Задачи определяются руководством (менеджментом) организации исходя из потребностей управления как отдельными подразделениями, так и организацией в целом	Задачи определяются договором между независимыми сторонами (клиентом и аудиторами)
2. Объект аудита	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем организации	Система учёта и отчётности организации
3. Цель аудита	Определяется руководством организации	Определяется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»
4. Средства	Выбираются самостоятельно или определяются стандартами внутреннего аудита	Определяются федеральными аудиторскими стандартами
5. Вид деятельности	Исполнительская деятельность (в организации имеется отдел внутреннего аудита или должность внутреннего аудитора)	Предпринимательская деятельность
6. Организация работы	Выполнение конкретных заданий руководства	Определяется аудитором самостоятельно исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
7. Взаимоотношения	Подчинённость руководству организации, зависимость от него	Равноправное партнерство (независимость)
8. Субъекты	Сотрудники организации, квалификация которых, по мнению руководства организации, является достаточной для этой деятельности	Независимые эксперты, имеющие соответствующие аттестаты и лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью, т. е. квалификация внешних аудиторов регламентируется государством

1	2	3
9. Оплата труда	Зарплата – по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору
10. Ответственность	Перед руководством организации за выполнение должностных обязанностей	Ответственность перед клиентом и третьими лицами, установленная действующим законодательством
11. Методы	Могут быть одинаковы при решении одинаковых задач, имеются лишь различия в степени точности и детальности	
12. Отчётность	Перед руководством организации	Итоговая часть аудиторского заключения может быть опубликована, аналитическая часть является конфиденциальной и передаётся клиенту

*С точки зрения развития* аудит подразделяется на три вида:

1) *подтверждающий аудит* – проверка и подтверждение достоверности бухгалтерского учёта и отчётности;

2) *системно-ориентированный аудит* – экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля;

3) *аудит, базирующийся на риске* – такой вид аудита, когда проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы организации (в основном исходя из узких мест в её работе). Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время аудиторской проверки.

*С точки зрения направленности*, аудит подразделяется на:

- общий аудит;
- банковский аудит;
- аудит страховых организаций;
- аудит бирж;
- аудит внебюджетных фондов;
- аудит инвестиционных фондов;
- консалтинг;
- экологический аудит и т. д.

Приведённая классификация не является исчерпывающей, расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Существуют следующие основные *этапы* проведения аудита.

#### 1. *Определение объёма аудита.*

Объём аудита определяется в соответствии с действующим законодательством, нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность, и условиями соглашения с клиентом.

## **2. Планирование аудита.**

Планировать проведение аудита следует на основе предварительного анализа организации-клиента, оценки масштаба предстоящих работ и системы внутреннего контроля, применяемого клиентом. При планировании определяются процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, целесообразность привлечения к работе экспертов. Планировать деятельность экспертов можно только, получив на это согласие клиента.

## **3. Оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.**

Она необходима для того, чтобы установить вероятность возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчётности. На основе этой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.

## **4. Аудиторские доказательства.**

В ходе проверки аудитор собирает доказательства того, что финансовые (бухгалтерские) отчёты составлены в соответствии с действующим законодательством, нормативными документами по бухгалтерскому учёту и являются достоверными.

## **5. Аудиторская документация.**

Важнейшие аудиторские доказательства должны быть задокументированы. Аудитор составляет рабочие документы, необходимые для аудиторских процедур (ведомости, таблицы, схемы и т. д.). Аудиторские документы являются собственностью аудитора. Информация, содержащаяся в них, конфиденциальна и не подлежит использованию или разглашению без согласия клиента.

## **6. Аудиторское заключение и аудиторский отчёт.**

Аудитор излагает итоги проверки и выводы в аудиторском отчёте и аудиторском заключении, обязательно определяет достоверность финансовых (бухгалтерских) отчётов, их соответствие действующему законодательству и нормативным документам; составляет заключение с безоговорочно положительным мнением или модифицированное аудиторское заключение, или аудиторское заключение с отрицательным мнением, или вообще отказывается от дачи аудиторского заключения.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности», аудиторские организации и аудиторы-предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (индивидуальные аудиторы), могут оказывать следующие сопутствующие аудиту услуги:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учёта, составление финансовой (бухгалтерской) отчётности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организации;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учёта и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В настоящее время сопутствующие аудиту услуги начинают занимать всё больший удельный вес по количеству, видам и объёмам реализации в аудиторских организациях. И это не случайно. Именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учёта, права, налогообложения, финансов. Поэтому и был создан не имеющий аналога в международных аудиторских стандартах российский стандарт «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» [9].

Целью данного стандарта является установление видов услуг, которые могут оказывать аудиторы экономическим субъектам, кроме аудиторских проверок с выдачей аудиторского заключения.

Для выполнения этой цели должны быть решены следующие задачи:

- определены и классифицированы сопутствующие аудиторские услуги;
- описан общий характер работ и услуг, сопутствующих аудиту;
- определены особенности оказания аудиторскими организациями сопутствующих аудиту работ, услуг и их оформления;
- выявлены особенности распределения ответственности между аудиторской организацией и экономическим субъектом при оказании услуг.

Согласно стандарту, под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторами и аудитор-

скими организациями помимо обязательного аудита. Таким образом чётко разграничивают услуги организаций, называемых консалтинговыми (оказывающих сходные аудиторским услуги), и услуги аудиторских организаций. Выполнение сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей профессиональной компетенции в области аудита, бухгалтерского учёта и экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики.

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

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки по поручению государственных органов, относятся услуги по:

- оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля экономического субъекта;

- тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;

- тестированию персонала аудиторских фирм.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, относятся услуги по:

- проведению инициативного аудита;

- постановке бухгалтерского учёта;

- улучшению ведения бухгалтерского учёта и составлению отчётности, контролю ведения учёта и составлению отчётности;

- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;

- анализу хозяйственной деятельности; оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля экономического субъекта;

- представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;

- проведению семинаров; повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов; научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учёту, налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву;

- компьютеризации бухгалтерского учёта, составлению отчётности, расчётов по налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудита и т. д.;

- вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу,

оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационному обслуживанию; консультационные услуги;

– экспертному обслуживанию;

– подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;

– подбору и тестированию персонала аудиторских организаций и др.

К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, относятся услуги по:

– ведению бухгалтерского учёта;

– восстановлению бухгалтерского учёта;

– составлению деклараций по налогам;

– составлению бухгалтерской отчётности.

Сопутствующие аудиту услуги по содержанию могут быть условно подразделены на услуги действия, услуги контроля, информационные услуги.

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

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

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

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

## **1.6. Сущность консультирования и его место в рыночной экономике**

С развитием рыночных отношений консультационные услуги становятся столь же необходимыми, как банки, финансовые компании, страховые фирмы и т. д. Это объясняется тем, что рыночная экономика предусматривает формиро-

вание здоровой конкурентной среды, а конкурентные преимущества таких фирм заключаются в нововведениях и квалификационных советах.

На первых этапах экономического развития спрос и разнообразие консультационных услуг были ничтожны. Сегодня же спектр консультационных услуг значительно расширился – это внешний финансовый аудит, бухгалтерское обслуживание, образовательные, юридические, рекрутинговые услуги, обеспечение информационными технологиями, инжиниринговые услуги, проектно-инвестиционное консультирование, услуги по антикризисному управлению и др.

Спрос на консалтинговые услуги растёт не только в России, но и во всём мире. Основными причинами этого являются конкуренция, структурные преобразования в фирмах, интернационализация и глобализация бизнеса.

Ситуация в России отличается от ситуации на Западе. То, что происходит в России, можно характеризовать как переход страны от централизованной плановой экономики к экономике рыночной. Внутренний спрос на консультационные услуги в России пока ещё отстает от спроса в развитых странах. Но кроме внутреннего спроса существует и внешний спрос, который направлен почти полностью на покупку услуг иностранных фирм, действующих на территории России.

Основными источниками внешнего спроса являются инвестиции и техническая помощь международных организаций, правительств и частных фондов зарубежных государств. В последнее время в связи с нестабильностью рынка и недоверием иностранных инвесторов, а также с сокращением числа иностранных фирм, находящихся на российском рынке, внешний спрос значительно снизился.

Таким образом, в соответствии с понятиями рыночной экономики российский консалтинг находится лишь на начальном этапе развития.

В большинстве развитых стран мира в настоящее время консультирование по экономике и управлению выступает как отдельный сектор услуг. Большая часть крупнейших консалтинговых фирм мира по происхождению являются американскими, но каждая имеет филиалы во многих странах мира. Однако в этих филиалах от 50 до 100% персонала составляют местные специалисты, которые в своей работе руководствуются законами страны местонахождения.

Эта отрасль услуг наиболее развита в Северной Америке (США и Канаде), Западной Европе, Японии, Австралии, Новой Зеландии и Сингапуре. Однако консалтинговые фирмы есть практически во всех регионах мира.

Основными клиентами консультантов являются отрасли промышленности, финансовые учреждения, государственные организации и торговля.

Услуги, пользующиеся наибольшим спросом: разработка стратегии, бизнес-планов, услуги по реструктуризации.

По мнению специалистов, в настоящее время существуют две тенденции развития рынка аудиторско-консультационных услуг: укрепление фирм, специализирующихся на оказании профессиональных услуг; значительное повышение спроса на консалтинг.

*Вопросы для контроля знаний по теме 1*

1. Что представляет собой аудиторская деятельность (аудит) в РФ?
2. Какие виды контроля вы знаете? Дайте их краткую характеристику.
3. Назовите отличительные признаки аудита, ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы.
4. Дайте характеристику историческим этапам развития аудиторской деятельности.
5. Каковы основные цели и задачи аудиторской деятельности?
6. Дайте определение сопутствующих аудиторских услуг.
7. Назовите нормативные документы, которые определяют сущность и требования к сопутствующим аудиту видам услуг.
8. Приведите характеристику основных сопутствующих аудиту видов услуг.
9. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
10. Назовите основные экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту согласно федеральным законам РФ.

## 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**Проблематика темы:** Нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности. Права и обязанности аудиторов. Профессиональная этика аудитора. Права и обязанности аудируемых экономических субъектов (клиентов). Сущность и обеспечение качества аудиторских проверок. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций. Профессиональные аудиторские организации и их роль в регулировании аудиторской деятельности.

### 2.1. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» (от 30.12.2008 N 307-ФЗ, ред. от 11.07.2011, с изм. от 21.11.2011) органом, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, являются саморегулируемые организации аудиторов и уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору [6]. Таковым органом является Министерство финансов РФ.

Регулирующие функции Минфина РФ сводятся к следующему:

- издание (в пределах своей компетенции) нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных стандартов (правил) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ;
- 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 объёма и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчётности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов, аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утвержденным уполномоченным федеральным органом, а

также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;

– аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

При Минфине РФ создан *аудиторский Совет*. Цель его: учёт мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности по вопросам формирования и реализации государственной политики в области аудита, организация разработки системы мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг в РФ.

***Совет по аудиту:***

– принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений Минфина РФ;

– разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение Минфина РФ;

– рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение Минфина РФ;

– изучает, обобщает и распространяет опыт аудиторской деятельности; организует подготовку информационных, методических и учебных материалов, необходимых для проведения и совершенствования аудита;

– организует и осуществляет экспертизу учебных программ и планов для обучения аудиторов и повышения их квалификации, разрабатывает проекты требований по организации процедуры квалификационных экзаменов для аттестации аудиторов;

– предварительно рассматривает состав экзаменационной комиссии, рассматривает результаты экзаменов претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора;

– рассматривает вопросы, возникающие в процессе лицензирования аудиторской деятельности, даёт предложения по её совершенствованию;

– организует и осуществляет изучение зарубежного опыта организации аудиторской деятельности.

Состав Совета определён приказом Минфина РФ № 146н от 29 декабря 2009 г. (ред. 16.09.2010 г.) «О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа».

Не менее 51% состава Совета – это представители аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. В состав Совета входят представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту; представители государственных органов, Центрального банка РФ и пользователей аудиторских услуг.

## 2.2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

Аудиторские стандарты формулируют единые требования, определяющие нормы качества и надёжности аудита и обеспечивающие определённый уровень гарантий результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

В законе «Об аудиторской деятельности» дано следующее определение аудиторских стандартов: **«Правила (стандарты) аудиторской деятельности – 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»** [6].

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторской деятельности;
- внутренние стандарты аудиторских фирм и профессиональных объединений;
- международные стандарты.

**Федеральные стандарты** являются обязательными для исполнения аудиторами и их клиентами. Они утверждаются постановлениями Правительства РФ. В настоящее время утверждены и действуют 38 федеральных правил (стандартов) (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [9]

Нормативный документ	Список утверждённых правил (стандартов)
1	2
Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н	№ 1. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности. № 2. Модифицированное мнение в аудиторском заключении. № 3. Дополнительная информация в аудиторском заключении.
Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н	№ 4. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля.
Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н (ред. от 16.08.2011)	№ 5. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита. № 6. Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита.

Нормативный документ	Список утверждённых правил (стандартов)
1	2
Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н	<p>№ 7. Аудиторские доказательства.</p> <p>№ 8. Особенности аудита отчётности, составленной по специальным правилам.</p> <p>№ 9. Особенности аудита отдельной части отчетности.</p>
Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011)	<p>№ 1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности.</p> <p>№ 2. Документирование аудита.</p> <p>№ 3. Планирование аудита.</p> <p>№ 4. Существенность в аудите.</p> <p>№ 7. Контроль качества выполнения заданий по аудиту</p> <p>№ 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности</p> <p>№ 9. Связанные стороны.</p> <p>№ 10. События после отчетной даты.</p> <p>№ 11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.</p> <p>№ 12. Согласование условий проведения аудита</p> <p>№ 16. Аудиторская выборка.</p> <p>№ 17. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.</p> <p>№ 18. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников.</p> <p>№ 19. Особенности первой проверки аудируемого лица.</p> <p>№ 20. Аналитические процедуры.</p> <p>№ 21. Особенности аудита оценочных значений.</p> <p>№ 22. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.</p> <p>№ 23. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.</p> <p>№ 24. Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами.</p> <p>№ 25. Учёт особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчётность которого подготавливает специализированная организация.</p>

Нормативный документ	Список утверждённых правил (стандартов)
1	2
	<p>№ 26. Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности.</p> <p>№ 27. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчётность.</p> <p>№ 28. Использование результатов работы другого аудитора.</p> <p>№ 29. Рассмотрение работы внутреннего аудита.</p> <p>№ 30. Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации.</p> <p>№ 31. Компиляция финансовой информации.</p> <p>№ 32. Использование аудитором результатов работы эксперта.</p> <p>№ 33. Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчётности.</p> <p>№ 34. Контроль качества услуг в аудиторских организациях.</p>

**Внутренние (внутрифирменные) стандарты аудита** не могут противоречить федеральным стандартам и их требованиям.

Требования внутренних стандартов не могут быть ниже требований федеральных стандартов.

С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчётности.

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

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

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчётов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Значение аудиторских стандартов состоит в следующем:

- они обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- позволяют пользователям понять процесс аудиторской проверки;

- создают общественный имидж профессии;
- устанавливают контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций (ТНК), интеграцией и превращения аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость в унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире. Разработкой аудиторских стандартов на международном уровне занимаются несколько организаций, в т. ч. *Международная федерация бухгалтеров (IFAC)*, созданная в 1977 г. В рамках этой федерации аудиторскими стандартами занимается *Международный Комитет по аудиторской практике*, действующий на правах постоянного автономного комитета.

Международные стандарты, которые издает Комитет, преследуют двоякую цель:

- способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

*Международные стандарты по аудиту* применяются в случаях проведения независимого аудита и сопутствующих ему работ и услуг. Однако в тех странах, где существуют национальные стандарты, именно они играют решающую роль. В одних странах (Индия, Бразилия, Австралия и др.) международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных национальных стандартов. В других странах (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи и др.) международные стандарты выступают в качестве национальных. В высокоразвитых странах (США, Канада, Ирландия, Великобритания) международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями [7].

### **2.3. Аттестация аудиторов и аудиторских организаций.**

#### **Профессиональная этика аудитора**

Правительство РФ отменило с 1 января 2010 г. лицензирование аудиторской деятельности. В настоящее время лицензии на осуществление аудиторской деятельности имеют около 7 тыс. компаний и индивидуальных аудиторов. Минфином России выдано около 30 тыс. аттестатов аудиторам. Желающие профессионально заниматься аудиторской деятельностью должны иметь квалификационный аттестат. Согласно ст. 15 п. 1 закона «Об аудиторской деятель-

ности», аттестация на право осуществления аудиторской деятельности – это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдаётся квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Требования к лицу, желающему получить квалификационный аттестат аудитора:

- наличие документа о высшем экономическом или юридическом образовании, полученном в России или иностранном государстве (при наличии свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца);

- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет.

Органы, уполномоченные Минфином РФ аттестовывать аудиторов, могут выдвигать дополнительные требования к претендентам (ст. 15 п. 2 абзац 3 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»). К аттестации не допускаются лица, осуждённые приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений.

На сегодняшний день по итогам аттестации выдаются квалификационные аттестаты следующих типов:

- в области общего аудита;

- в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

- в области аудита страховых организаций;

- в области аудита банковской деятельности.

С изменением закона «Об аудиторской деятельности» квалификационный аттестат будет выдаваться единый, без подразделения по видам деятельности.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждённым уполномоченным федеральным органом.

Аттестацией и повышением квалификации занимаются учебно-методические центры (УМЦ), получившие по представлению Минфина РФ права повышения квалификации аудиторов.

Квалификационные экзамены проводятся в течение 3 дней и состоят из тестирования и выполнения письменной-устной работы по экзаменационным билетам.

Экзаменационные вопросы формируются в соответствии с программами проведения квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора.

УМЦ представляет документы по аттестации в Минфин РФ, который в 45-дневный срок принимает решение о выдаче или отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора. Сами аттестаты выдаются в Минфине РФ в течение 1 месяца со дня принятия решения об их выдаче. Бланк аттестата имеет единый формат.

Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован в случае, если:

1. установлен факт получения квалификационного аттестата с использованием подложных документов;

2. вступил в силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3. установлен факт несоблюдения требования ст. 8 «Аудиторская тайна» и ст.12 «Независимость аудитора» действующего закона «Об аудиторской деятельности»;

4. установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ и федеральными стандартами аудиторской деятельности;

5. установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения проверки;

6. аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность в течение 2-х календарных лет;

7. аудитор нарушает требования о прохождении ежегодного повышения квалификации в объёме 40 часов.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение Минфина РФ об аннулировании аттестата аудитора в суде в течение 3-х месяцев со дня получения решения об аннулировании аттестата. Если аттестат аннулирован по основаниям, перечисленным в п. 1, 3, 4, 5, лицо не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата в течение 3-х лет со дня решения об аннулировании аттестата.

Права и обязанности аудиторов определяются ст. 5 закона «Об аудиторской деятельности».

***Права аудиторов:***

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

2) проверять в полном объёме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью клиента, а также фактическое наличие имущества, учтённого в документах клиента;

3) получать у должностных лиц клиента разъяснения в устной или письменной форме по возникшим в ходе проверки вопросам;

4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в случаях:

– если клиент не предоставил всю необходимую документацию;

– если в ходе аудиторской проверки выявлены обстоятельства, оказывающие существенное влияние на мнение аудиторской организации или аудитора о степени достоверности финансовой отчетности аудируемого лица;

5) запрашивать у клиента аудиторское заключение за предыдущий период;

6) привлекать на договорной основе к проведению проверки экспертов;

7) если проверка проводится по поручению государственных органов, то требовать от них создания надлежащих условий для её проведения, а при необходимости обеспечения личной безопасности аудиторов и членов их семей;

8) получать по письменному запросу информацию от третьих лиц, необходимую для формирования мнения аудитора;

9) совершать по своему усмотрению в отношении рабочей документации любые действия, не противоречащие закону и иным нормативным актам;

10) требовать от проверяемых экономических субъектов устранения выявленных нарушений в бухгалтерском учёте и составлении бухгалтерской отчетности;

11) получать по договору вознаграждение за фактически выполненную работу, возмещение транспортных и коммерческих расходов, расходов по оплате работы привлеченных специалистов и других фактически произведенных необходимых расходов.

#### ***Обязанности аудиторов:***

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства РФ, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах РФ, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

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

4) обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица;

5) перед заключением договора на проведение аудиторской проверки, аудиторские организации обязаны предъявлять клиенту лицензию на право заниматься деятельностью;

6) отказаться от проведения аудита в случае отсутствия лицензии, в случае наличия обстоятельств, ставящих под угрозу независимость аудиторской организаций от проверяемых экономических субъектов или обстоятельств, вызванных конфликтом интересов;

7) своевременно сообщать клиенту о необходимости привлечения к проверке дополнительных аудиторов, экспертов;

8) учитывать согласие руководства фирмы-клиента при привлечении экспертов;

9) руководствоваться основными принципами аудита и профессиональными этическими нормами на всех этапах проведения проверки.

Права и обязанности аудируемых экономических субъектов определены в ст. 6 Закона «Об аудиторской деятельности» и сводятся к следующим.

***Права:***

1. Получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательстве и нормативных актах РФ, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора.

2. Получать от аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания услуг.

3. Выбирать самостоятельно аудиторскую организацию для проведения проверки.

4. Поручать проведение аудита бухгалтерской отчетности головной организацией подразделений и филиалов разным аудиторским организациям.

5. Получать информацию о привлечении дополнительных аудиторов и экспертов и отказаться от их участия с предоставлением аудиторским организациям мотивированных возражений в письменной форме.

6. Передавать копии своих документов аудиторским организациям, проводящим аудит.

7. Обращаться в Минфин РФ, а также в исполнительные органы профессиональных аудиторских объединений с заявлениями о нарушениях аудиторскими организациями законодательных и других нормативных актов.

***Обязанности:***

1. Заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством РФ.

2. Создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного проведения проверки, осуществлять содействие аудиторам в своевре-

менном и полном проведении проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для проверки, давать по устному или письменному запросу аудиторов исчерпывающие разъяснения и подтверждения как в устной, так и в письменной формах, 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 проверки.

4. Оперативно устранять выявленные аудиторами нарушения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности.

5. Своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов в соответствии с договором, в том числе и в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации и в случаях неполного выполнения аудиторами работы по независящим от аудиторов причинам.

Вопрос аудиторской тайны регулируется ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В ней определено, что аудиторы обязаны хранить тайну об операциях фирм-клиентов, независимо от того, проводился в них аудит или оказывались сопутствующие услуги.

Аудиторы обязаны обеспечивать сохранность всех документов и не вправе их передавать или разглашать содержащиеся в них сведения без письменного согласия клиентов. Исключение составляют случаи, отдельно определённые законодательством, например по запросу суда или прокуратуры.

Определено, что в случае раскрытия сведений, составляющих аудиторскую тайну, фирма-клиент вправе потребовать от виновного лица возмещения причинённых убытков.

## **2.4. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций**

Аудиторская организация несёт ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Аудиторская организация отвечает за правильность и полноту данных, отражённых в заключении и отчёте аудитора о выявленных существенных искажениях бухгалтерской отчётности.

Аудиторская организация несёт ответственность за несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации экономического субъекта в соответствии с законодательством РФ.

Аудиторская организация не несёт ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, происшедшей по вине или с ведома работников экономического субъекта.

Аудиторская организация несёт ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчётной даты (на которую составлена бухгалтерская отчётность), но до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторская организация не несёт ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчётности клиента пользователям. Аудиторская организация не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий после завершения аудита.

***Руководитель аудиторской организации несет ответственность:***

- за организацию и текущий контроль работы с конкретным клиентом;
- за процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);
- за соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации стандартам аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;
- за доведение до сведения руководителя фирмы-клиента основных результатов аудита.

***Старший аудитор несёт ответственность:***

- за подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;
- за организацию и контроль работы подотчётных ему рядовых участников проверки.

Просто аудиторы или рядовые сотрудники несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учёта в установленном порядке бухгалтерскую отчётность, в которую входит и аудиторское заключение.

В соответствии со ст. 21 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите определена следующим образом [4]:

- Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголов-

ную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

– Административную ответственность (штраф в размере от 100 до 300 минимальных размеров оплаты труда) за «осуществление аудиторской деятельности» без получения лицензии.

– Административную ответственность (штраф в размере от 500 до 1000 минимального размера оплаты труда) за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению.

*Уголовная ответственность наступает*, согласно статье 202 УК РФ «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами»:

1. Использование частным нотариусом или частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, – наказывается штрафом в размере от *ста тысяч до трёхсот тысяч рублей* или в размере заработной платы или иного дохода осуждённого за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от трёх до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью на срок до трёх лет.

2. То же деяние, совершенное в отношении заведомо несовершеннолетнего или недееспособного лица, – наказывается штрафом в размере от *ста тысяч до пятисот тысяч рублей* или в размере заработной платы или иного дохода осуждённого за период от одного года до трёх лет, либо арестом на срок от четырёх до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью на срок до трёх лет [5].

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и / или иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объёме или в искажённом виде влечёт наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 МРОТ, а на должностных лиц – от 3 до 5 МРОТ (ст. 15.6 КоАП).

## 2.5. Профессиональные аудиторские организации и их роль в регулировании аудиторской деятельности

Регулированием аудиторской деятельности в развитых странах занимаются профессиональные институты. Они выполняют все функции по обучению присяжных бухгалтеров (часть их в дальнейшем становятся аудиторами), приёму профессиональных экзаменов, выдаче аттестатов присяжных бухгалтеров, периодическому повышению квалификации, контролю качества выполнения работ по проверке, разработке Кодексов этического поведения присяжных бухгалтеров.

В нашей стране профессиональным регулированием аудиторской деятельности на сегодняшний день занимаются:

1. Институт профессиональных аудиторов РФ (ИПАР).
2. Союз профессиональных аудиторских организаций (СПАО).
3. Московская аудиторская палата (МАП).
4. Национальная федерация консультантов и аудиторов (НФКА).
5. Аудиторская палата России (АПР).

**1. Институт профессиональных аудиторов РФ** создан как профессиональное саморегулирующееся объединение аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов. Институт представляет собой некоммерческое партнерство юридических и физических лиц.

Задачи Института:

- распространение аудиторских стандартов;
- представление интересов членов Института;
- оказание консультаций и правовой защиты членам Института;
- разрешение спорных вопросов между членами Института и третьими лицами;
- содействие обучению и повышению квалификации членов Института;
- контроль за исполнением членами Института профессиональных обязанностей.

Институт занимается проблемами аудиторского и бухгалтерского дела в России, проблемами развития и укрепления международных связей с родственными профессиональными организациями. Институт осуществляет издательскую деятельность, выпускает профессиональный журнал, различные справочники по аудиту и бухгалтерскому учёту, правовым и налоговым вопросам, разрабатывает программы профессиональной аудиторской подготовки. Деятельность Института контролируется Минфином РФ и Советом по аудиторской деятельности. Этот контроль не предполагает управления делами Института, он ограничивается надзором за соблюдением закона государства и устава самого Института.

В структуре управления Института профессиональных аудиторов России предусмотрен Наблюдательный совет. Основным предметом его деятельности является обеспечение постоянной осведомлённости о деятельности Института, его структур и организаций, участие в разработке и осуществлении наблюдения за ходом выполнения принимаемых Институтом решений, программ развития и многое другое.

***Принципы работы Института профессиональных аудиторов РФ:***

- репрезентативность;
- особый статус;
- контроль качества работы членов Института;
- контроль на государственном уровне;
- обязательность персонального членства в нём практикующих аудиторов, лиц, имеющих квалификационные аттестаты аудиторов, а также аудиторских фирм;
- самофинансирование;
- функциональная организационная структура;
- региональный принцип построения;
- открытость для общественного надзора;
- участие в формировании единого поля саморегулирования в России.

***II. Союз профессиональных аудиторских организаций (СПАО)*** объединяет крупнейшие российские аудиторские организации, разделяющие взгляды на состояние и перспективы аудиторской деятельности в России. СПАО утверждён комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в качестве учебно-методического центра повышения квалификации аудиторов (без права проведения аттестации) с целью продления срока квалификационного аттестата по всем направлениям аудита (кроме аудита в банковской сфере). СПАО сотрудничает с Российским Центром содействия иностранным инвестициям при Министерстве экономики России, Национальной ассоциации маркетинга; Всероссийским союзом страховщиков; Национальной ассоциацией участников фондового рынка; Профессиональной лигой негосударственных пенсионных фондов.

***III. Московская аудиторская палата (МАП)*** создана с целью содействия развитию и совершенствованию аудиторской деятельности, увеличению профессионального потенциала аудиторских кадров, представления и защиты прав и интересов аудиторских организаций и отдельных аудиторов (прежде всего своих членов).

***Основные задачи МАП:***

- разработка единой политики деятельности аудиторов и аудиторских организаций;

- обеспечение соблюдения требований законодательства РФ об аудиторской деятельности;
- координация взаимодействия между аудиторскими организациями, их объединениями и учебными заведениями, занимающимися подготовкой аудиторских кадров;
- повышение престижа профессии аудитора;
- содействие развитию профессионального аудита и повышению уровня профессиональной подготовки аудиторов.

***IV. Национальная федерация консультантов и аудиторов (НФКА)*** создана с целью:

- консолидации усилий аудиторов по вопросам создания правовой базы регулирования аудиторской деятельности в России,
- внедрения международных стандартов аудита в профессиональную деятельность,
- создания методологических основ системы внутреннего контроля качества аудита.

#### ***V. Аудиторская палата России (АПР)***

***Цель создания АПР*** – содействовать развитию и совершенствованию аудиторской деятельности в РФ, увеличению профессионального потенциала аудиторских кадров, представлять и защищать права и законные интересы членов АПР в законодательных и исполнительных органах государственной власти.

Основные задачи АПР:

- содействие развитию независимого аудита и повышению эффективности аудиторской деятельности в России;
- стандартизация аудиторской деятельности;
- контроль соблюдения требований законодательства РФ об аудиторской деятельности;
- координация взаимодействия между аудиторами и учебными заведениями, занимающимися подготовкой и повышением квалификации аудиторских кадров;
- повышение престижа профессии аудитора.

#### ***Вопросы для контроля знаний по теме 2***

1. Назовите основные правовые документы, регулирующие аудиторскую деятельность.
2. Как организована система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации?

3. Дайте краткую характеристику Федерального закона «Об аудиторской деятельности».
4. Приведите общую классификацию федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.
5. Дайте общую характеристику внутренних стандартов аудиторской деятельности.
6. Какие требования предъявляются к образованию аудитора при сдаче экзаменов на получение аттестата профессионального аудитора?
7. В чём заключаются основные права и обязанности аудиторских фирм и аудиторов?
8. Какую ответственность может нести аудиторская фирма (аудитор) за неквалифицированное проведение аудиторской проверки?
9. Каковы права и обязанности экономического субъекта при проведении у него аудиторской проверки?
10. В чём заключается профессиональная этика аудитора?

### 3. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

**Проблематика темы:** Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом. Выбор экономического субъекта аудиторами или аудиторскими организациями. Письмо о проведении аудита. Договор на проведение аудиторской проверки. Этапы, техника и технология проведения аудиторской проверки. Планирование и программа аудита. Система организации внутреннего контроля экономического субъекта.

#### 3.1. Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом и выбор экономического субъекта аудиторами

Предприятия и организации имеют право выбора аудиторской организации для проведения обязательной аудиторской проверки и аудиторской организации или аудитора-предпринимателя для проведения инициативных аудиторских проверок или оказания других услуг, сопутствующих аудиту.

Однако выбор аудиторских организаций несколько сужается при проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах доля которых государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%. В этом случае выбирать следует из аудиторских организаций-победителей открытого конкурса на право проведения аудиторских проверок указанных организаций. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Правительством Российской Федерации.

Во всех случаях при выборе аудиторской организации или аудитора-предпринимателя следует обратить внимание на:

- 1) наличие лицензии у аудиторской организации;
- 2) соблюдение принципа независимости аудиторской организации, её руководителей и должностных лиц, аудитора-предпринимателя и аудиторов от организаций-заказчиков, их руководителей и должностных лиц, отвечающих за соблюдение требований, предъявляемых к бухгалтерской отчётности, и их близких родственников;
- 3) наличие у аудиторской организации достаточного числа сотрудников (аудиторов) для проведения аудиторской проверки организации соответствующего размера;
- 4) наличие положительных рекомендаций от других клиентов;
- 5) отсутствие претензий к аудиторской организации или аудитору-предпринимателю со стороны других клиентов, лицензирующего органа, налоговых и иных контролирующих органов;

б) наличие у аудиторской организации договора страхования риска ответственности за нарушение договора на аудиторскую проверку.

В аудиторской практике выбор клиента имеет решающее значение. Не все аудиторские фирмы достаточно успешно функционируют на рынке, не у всех есть список долгосрочных клиентов, поэтому аудиторам необходимо знать основные приёмы поиска и выбора новых клиентов.

***К основным способам выбора клиентов аудиторскими организациями относятся:***

– обращения самих клиентов. Клиент может обратить внимание на рекламу аудиторской фирмы или получить рекомендации от своих друзей и коллег, а также бывших и настоящих клиентов фирмы;

– прочтение аудиторами газет с рекламами организаций-клиентов и предложение последним своих услуг;

– проведение аудиторской фирмой семинаров по бухгалтерскому учету и налогообложению, на которых заинтересованные клиенты обращаются с просьбой о проведении аудита;

– общение аудитора с представителями бизнеса на презентациях, конференциях и предложение им своих услуг;

– оказание клиентам консультационных и других услуг (например, защиты в суде), после чего клиенты обращаются с просьбой о проведении аудита.

Найдя потенциального нового клиента, аудиторская фирма (аудитор) принимает решение о заключении с этим клиентом договора. При этом решения аудиторские фирмы (аудиторы) обычно акцентируют внимание на репутации клиента, особенностях его бизнеса и способности оплатить аудиторский гонорар.

*Репутация клиента* – не только частое появление в средствах массовой информации (СМИ) и занятие ведущих строк в рейтингах, но и отсутствие проигранных или незаконченных судебных дел, проблем с налоговыми органами и другими государственными органами.

Для изучения *особенностей бизнеса клиента* обычно заполняют специальный документ – анкету принятия нового клиента.

В эту анкету могут быть включены следующие пункты:

***I. Общие положения о деятельности организации- клиента:***

– юридический адрес и телефоны;

– отрасль деятельности и виды выпускаемой продукции (работ, услуг). Эта информация необходима для того, чтобы определить, имеет ли аудиторская фирма достаточное количество специалистов требуемой специализации и нужно ли при-

влекать дополнительных экспертов. Аудиторам следует довести такого рода информацию до клиента заранее, поскольку это влияет на сумму гонорара;

- предварительная сумма аудиторского гонорара – для определения возможности клиента оплатить его. Если такой возможности у клиента нет, то не стоит и планировать проведение проверки;

- предварительная оценка возможности функционирования клиента в дальнейшем. Она необходима для того, чтобы установить, не станет ли клиент банкротом до окончания проверки и не окажется ли аудитор без гонорара;

- перечень основных покупателей и поставщиков. Он устанавливается для того, чтобы определить, нет ли зависимости от одного контрагента, поскольку такая зависимость чревата возможным банкротством;

- финансовая информация о деятельности клиента за последние два года (валюта баланса, сумма дебиторской задолженности, собственный капитал, сумма выручки, прибыль до налогообложения). Данная информация необходима для установления финансового положения и финансовой устойчивости организации;

- судебные дела организации-клиента в прошлом;

- состав директоров и перечень основных акционеров с выделением их доли в акционерном капитале – для определения реальных хозяев организации.

## **II. Прочие существенные положения:**

- существовали ли у аудиторской фирмы и клиента ранее конфликты интересов (например: аудиторская фирма могла оказывать клиенту сопутствующие аудиту работы и услуги, и на этой почве возникали определённые проблемы);

- есть ли какие-либо проблемы, связанные с нарушением независимости аудиторов (родственной, имущественной, финансовой). Для исключения этих нарушений многие аудиторские фирмы практикуют следующее: вновь пришедшему аудитору выдается перечень всех клиентов, и он отмечает в каких из организаций-клиентов он или его близкие родственники владеют активами или являются руководителями и главными бухгалтерами этих организаций-клиентов;

- существующие в учёте проблемы, которым надо уделить особое внимание;

- необходимость проверки отчётности дочерних и зависимых обществ, юридических лиц и составления заключения только по отчётности головной организации или сводной консолидированной отчётности или сводной (консолидированной) отчётности и т. д.

После составления анкеты проводится предварительная оценка риска потенциального клиента. Считается, что клиент обладает низким риском, если:

- существуют перспективы его долгосрочного функционирования;

- финансирование осуществляется стабильно и на законном основании;

- существует хорошая система внутреннего контроля;
- в бухгалтерском учете применяются консервативные, а не агрессивные подходы;

- финансовая отчетность составляется своевременно;
- руководство организации-клиента является честным и компетентным.

Аудиторская фирма вряд ли возьмёт себе в качестве клиента организацию, в которой существуют проблемы общего или финансового характера.

*Проблемы общего характера* – связаны с надёжностью системы внутреннего контроля, со своевременной и точной подготовкой бухгалтерской отчётности.

Признаки проблем общего характера в организации:

- отсутствие контроля за деятельностью специалистов, ответственных за подготовку бухгалтерской отчётности;

- несоответствие системы учёта нормативным требованиям;

- некомпетентность руководства организации;

- автократичность или децентрализация системы в организации;

- существование обстоятельств, свидетельствующих о фактах мошенничества и злоупотреблений в организации;

- высокая текучесть кадров в бухгалтерии или в отделе финансового менеджмента;

- большой объём операций со связанными сторонами (аффилированными лицами), которые с точки зрения аудитора, являются достаточно сомнительными;

- сложности с идентификацией источников финансирования и действительных хозяев организации.

*Финансовые проблемы.* Финансовое положение организации до такой степени не стабильно, что любые минимальные негативные явления могут отрицательно сказаться на возможности её функционирования в дальнейшем, особенно в ближайшее время.

Признаки финансовых проблем в организации:

- значительная часть деятельности сконцентрирована на производстве одного продукта или на одном проекте;

- большой объём оплаты за наличный расчёт;

- высокий удельный вес дебиторской задолженности в общей сумме активов и т. д.

После этого изучается способность организации-клиента оплатить аудиторский гонорар.

Если перспективы оставляют желать лучшего, то возможен отказ от аудита.

Понимание деятельности аудируемого лица регулируется правилом (стандартом) № 8, введённым Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности».

### **3.2. Заключение сделки о проведении аудита**

Для письменного подтверждения сторонами договоренности, взаимных прав, обязательств и ответственности, достигнутых на переговорах, предназначено письмо о проведении аудита. Оно направляется исполнительному органу клиента для того, чтобы чётко определить условия договора и избежать их неправильного понимания.

#### ***Письмо содержит:***

1. *Условия аудиторской проверки*, т. е. объект, цель проверки, законодательные акты и нормативные документы, служащие основой для проверки, дополнительные вопросы.

2. *Обязательства аудиторской организации* – форму отчетности по результатам аудиторской проверки, наличие риска не обнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учёте в связи с выборочным характером проверки и несовершенством внутреннего контроля в организации-клиенте.

3. *Обязательства экономического субъекта* – ответственность за полноту и достоверность данных, представленных в бухгалтерской отчётности, обеспечение свободного доступа аудитора ко всей документации, необходимой для проведения аудиторской проверки.

4. *Дополнительные условия* – общие сведения об услугах аудиторской организации, квалификации её персонала; общую характеристику применяемых методов проверки; условия оплаты; предложения об использовании услуг независимых экспертов; согласие клиента на использование результатов предыдущей аудиторской проверки, описание ограничений ответственности аудиторской фирмы; рекомендации по целевому использованию аудиторского заключения, предложения по дальнейшему развитию договорных отношений.

Письмо составляется при первоначальном аудите, при повторном аудите аудиторская фирма направляет письмо экономическому субъекту лишь в случаях:

- наличия фактов неправильного понимания клиентом целей и масштабов аудита, ответственности аудиторской фирмы и клиента;
- изменения условий проведения проверки;

- значительных изменений профиля или масштабов деятельности клиента;
- изменения законодательства, влияющего на изложенные в письме положения.

Рекомендуемая форма письма о проведении аудита представлена в приложении к правилу (стандарту) № 12 «Согласование условий проведения аудита».

Договор на оказание аудиторских услуг может носить как разовый, так и долгосрочный характер. Основным нормативно-правовым документом, регулирующим составление аудиторского договора, является Гражданский кодекс РФ (гл. 28) [1].

Форма и содержание договора на оказание аудиторских услуг для различных клиентов могут быть разными, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указывается:

1. Цель аудита.
2. Предмет договора.
3. Условия оказания аудиторских услуг.
4. Права и обязанности клиента.
5. Права и обязанности аудиторской организации;
6. Стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг.
7. Ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Кроме перечисленных, текст договора может содержать и другие важные для сторон положения.

В качестве предмета договора может выступать:

- работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчётности за определенный период времени;
- работа по выполнению определённых услуг, сопутствующих аудиту.

Основные права и обязанности аудиторов и клиентов изложены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». В договоре определяется порядок установления стоимости аудиторских услуг, а также порядок и сроки оплаты. При заключении договора рекомендуется оговаривать условие о получении от клиента задатка. Преимущество такого условия состоит в том, что согласно п. 2 ст. 381 ГК РФ: «если за неисполнение договора ответственна сторона, давшая задаток, он остаётся у другой стороны»; т. е. если клиент в одностороннем порядке расторгает договор, то аудиторская организация независимо от того, какие затраты ею были произведены при исполнении договора, зачисляет задаток в свою пользу. Однако в случае вины аудиторов в неисполнении договора, задаток возвращается в двойном размере.

В договоре следует предусмотреть возможность изменения стоимости в случае непредвиденных обстоятельств. Если аудиторская фирма своевременно не предупредит клиента о необходимости повышения цены услуги, то она обязана выполнить работу по стоимости, установленной в договоре.

При установлении цены следует иметь в виду, что аудитор (аудиторская фирма) назначается общим собранием собственников, тогда же устанавливается и стоимость проверки, поэтому исполнительный орган клиента не может ни изменить стоимость договора, ни выбрать другую аудиторскую фирму, ни расторгнуть договор.

В разделе договора, посвящённом ответственности сторон и порядку разрешения споров, предусматривается:

- вид и мера ответственности за полное или частичное неисполнение договора;
- обстоятельства, исключающие наступление такой ответственности;
- порядок разрешения возникших споров с помощью переговоров или в суде.

Кроме вышеназванных положений в договор могут быть внесены:

- примерный календарный план оказания аудиторских услуг и состав, участвующих аудиторов;
- общая характеристика применяемых методов проверки и оказания услуг;
- уровень существенности возможных ошибок, выявленных при проведении аудита;
- указания по ограничению ответственности аудиторской организации;
- порядок оплаты дополнительных расходов, возникших в ходе оказания аудиторских услуг;
- условия дальнейшего развития договорных отношений между аудиторской фирмой и клиентом, др. уже условия.

Проект договора составляется аудиторской фирмой. При этом в аудиторской фирме должен быть разработан типовой договор, который визируется:

- юристом аудиторской фирмы на титульном листе экземпляра аудиторской фирмы;
- юристом экономического субъекта (клиента) на экземпляре клиента.

Руководители аудиторской фирмы и клиента подписывают каждый лист договора, который скрепляется печатями в установленном порядке. Рекомендуется, чтобы договор на проведение аудиторской проверки от имени клиента был подписан представителем собственников организации-клиента. Однако обычно договор подписывает генеральный директор.

### 3.3. Планирование и программа аудиторской проверки

Аудиторская фирма и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была осуществлена эффективно. Аудит, как правило, ограничен во времени, поэтому выполнить сплошную проверку финансово-хозяйственной деятельности клиента невозможно. В этих условиях особенно важным является определение стратегии проверки с учётом индивидуальных особенностей клиента.

Аудиторская фирма начинает планировать аудит до написания письма о проведении аудита и заключения договора с клиентом.

Как начальный этап проведения аудита процесс планирования включает: разработку общего плана, объёма проверки, графиков, сроков проведения проверки, а также аудиторской программы, конкретизирующей объём, виды и последовательность аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчётности клиента.

Процесс планирования должен отвечать принципам *комплексности, непрерывности, оптимальности*.

*Комплексность* предполагает взаимосвязанность и согласованность этапов планирования.

*Непрерывность* обеспечивает исполнение заданий и взаимозаменяемость в работе аудиторов.

*Оптимальность* предусматривает вариантность планирования для достижения минимальных потерь при проведении аудита.

Выделяют три основных этапа планирования аудита:

- предварительное планирование, осуществляемое на стадии выбора клиента;
- подготовка и составление общего плана аудита;
- подготовка и составление программы аудита.

По окончании процесса планирования, общий план и программа аудита должны быть документально оформлены и заверены подписью руководителя аудиторской фирмы.

На начальном этапе планирования аудиторской проверки аудиторы знакомятся с финансово-хозяйственной деятельностью клиента, собирают информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на его хозяйственную деятельность.

Аудиторы знакомятся с:

- организационно-управленческой структурой клиента;

- видами хозяйственной деятельности;
- структурой капитала;
- технологическими особенностями производства;
- уровнем рентабельности;
- основными поставщиками и покупателями.

На этапе предварительного планирования оценивается возможность проведения аудита. Если аудиторская фирма положительно решает вопрос, то она переходит к формированию штата для проведения проверки.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля организации-клиента и производится оценка аудиторского риска. Система внутреннего контроля организации считается эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении неточной информации, а также выявляет эту информацию. При подготовке общего плана и программы аудита, аудиторская фирма устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчётность достоверной. Установив риск и уровень существенности, определяют значимые для аудита области и планируют необходимые аудиторские процедуры. Аудиторская фирма может согласовывать с руководством клиента отдельные положения плана и программы аудита.

**Общий план аудита** предусматривает:

- 1) сроки выполнения;
- 2) график проведения аудита и подготовку отчёта и аудиторского заключения;
- 3) формирование рабочей группы с учётом квалификации аудиторов;
- 4) инструктирование всех аудиторов, входящих в рабочую группу, об их обязанностях; ознакомление с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и с положениями общего плана аудита;
- 5) контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы аудиторов, за рабочей документацией аудиторов и надлежащим оформлением результатов аудита;
- 6) разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- 7) документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и рядовым аудитором;
- 8) роль внутреннего аудита, необходимость привлечения экспертов.

Общий план аудита содержит информацию о:

- проверяемой организации;

- периоде аудита;
- количестве человеко-часов;
- руководителе аудиторской группы;
- составе аудиторской группы;
- планируемом аудиторском риске;
- планируемом уровне существенности;
- планируемых работах с указанием исполнителя и периода проведения.

На стадии планирования аудитор подготавливает следующие документы:

- описание бизнеса клиента;
- описание системы бухгалтерского учёта клиента;
- описание системы внутреннего контроля клиента;
- материалы экспресс-анализа отчётности клиента.

Общий план детализируется в программе аудита. Программа представляет конкретный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана. При планировании аудиторской проверки аудиторы обязаны руководствоваться Федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита».

### **3.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля экономического субъекта в ходе аудита**

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учёта, которую применяет аудируемое лицо. Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учёта клиента, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учёта, методы систематизации и хранения первичных документов;
- счета бухгалтерского учёта, используемые при подготовке финансовой и иной отчётности;
- процесс ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую отчётность.

Знакомство с системой бухгалтерского учёта клиента включает в себя изучение, анализ и оценку:

- учётной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учёта,
- организационной структуры бухгалтерии;

- распределения обязанностей и полномочий между работниками бухгалтерии;
- организации документооборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- порядка отражения хозяйственных операций в регистрах; форм и методов обобщения данных в регистрах;
- порядка подготовки периодической бухгалтерской отчетности,
- роли и места средств вычислительной техники в ведении учёта и подготовке отчетности;
- критических областей учёта, где риск возникновения ошибок или искажения бухгалтерской отчётности особенно высок;
- средств контроля, предусмотренных на отдельных участках учёта.

Система бухгалтерского учёта считается эффективной, если:

- операции в учёте отражаются во время их осуществления;
- в учёте зафиксированы правильные суммы по операциям;
- операции отражены на счетах бухгалтерского учёта в соответствии с действующими нормативными положениями и учётной политикой;
- зафиксированы детали хозяйственных операций, имеющие существенное значение для учёта и отчётности;
- ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе проверки аудитор знакомится с внутренними документами, регламентирующими организацию, постановку, ведение бухгалтерского учёта и определяет, в какой мере этим документам соответствует реальное состояние дел. Серьезные недостатки системы бухгалтерского учёта и рекомендации по их устранению аудитор должен отразить в письменном отчёте.

В ходе проверки аудиторы должны изучить и оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица.

Система внутреннего контроля включает в себя:

- систему бухгалтерского учёта;
- контрольную среду;
- отдельные средства контроля.

Под *контрольной средой* понимается осведомлённость и практические действия руководства клиента, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя:

- 1) стиль и основные принципы управления данной организацией;

- 2) организационную структуру экономического субъекта;
- 3) распределение ответственности и полномочий;
- 4) осуществляемую кадровую политику;
- 5) порядок подготовки бухгалтерской отчётности для внешних пользователей;
- 6) порядок ведения управленческого учёта и подготовки внутренней отчётности;
- 7) соответствие хозяйственной деятельности в целом требованиям действующего законодательства.

В структуре проверяемой организации в соответствии с учредительными документами и правилами внутреннего распорядка может быть предусмотрена должность ревизора, ревизионная комиссия или отдел внутреннего аудита, которым передается часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля. Эффективная организационная структура предполагает чёткое разграничение ответственности и полномочий сотрудников.

Обязательному распределению между различными лицами подлежат такие функции, как:

- непосредственный доступ к активам;
- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Эффективное функционирование системы внутреннего контроля зависит от сотрудников, которым поручена эта деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию и честность персонала.

Аудитор должен убедиться, что:

- хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства, как в целом, так и в конкретном случае;
- все операции фиксируются в бухгалтерском учёте вовремя, на балансовых счетах, в соответствии с принятой учётной политикой, и обеспечивают возможность подготовки достоверной отчётности;
- доступ к активам возможен только с разрешения руководителя соответствующего уровня;
- соответствие зафиксированных в бухгалтерском учёте и имеющихся в наличии активов определяется инвентаризацией с установленной периодичностью, а в случае расхождения руководством предпринимаются надлежащие действия.

Необходимо убедиться в наличии таких процедур внутреннего контроля как:

- 1) арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;

- 2) проведение сверок расчётов;
- 3) проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководства;
- 4) проведение периодических проверок кассовой наличности, бланков строгой отчётности, ценных бумаг;
- 5) использование для целей контроля информации из источников вне проверяемой организации;
- 6) осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам организации-клиента, системе ведения документации и записям по бухгалтерским счетам;
- 7) исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых показателей с фактическими, выявление причин существенных расхождений.

Система внутреннего контроля не позволяет достигнуть целей на 100%, если:

- 1) руководство организации чрезмерно экономит на контрольных мероприятиях;
- 2) большинство средств контроля направлено на выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;
- 3) умышленно нарушается система контроля в результате сговора сотрудников или сговора сотрудников с третьими лицами;
- 4) нарушается система внутреннего контроля вследствие злоупотреблений со стороны руководителей организации, ответственных за ее функционирование.

Аудитору необходимо иметь в виду, что в России распространена практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учёта, в результате чего контрольные процедуры перестают выполнять свои функции. Кроме того, людям свойственно делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных решений или недопонимания инструктивных материалов.

Оценка системы внутреннего контроля производится в три этапа:

**1 этап** – общее знакомство с системой внутреннего контроля клиента.

**2 этап** – первичная оценка надёжности системы внутреннего контроля, которая проводится на основе методики и приёмов, разрабатываемых аудитором самостоятельно. В ходе процедуры оценки аудитору следует проверить бухгалтерскую документацию клиента на предмет надёжности средств контроля за весь отчётный период, а не выборочно;

– уделить большее внимание тем периодам, в которых имелись особенности в деятельности организации;

– иметь ввиду, что низкая оценка надёжности одних средств контроля не исключает возможности как средней, так и высокой оценки надёжности других средств контроля.

Если по итогам первичной оценки надёжность всей системы внутреннего контроля или отдельных средств контроля будет оценена как средняя или высокая, аудитор должен планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но он не должен доверять системе внутреннего контроля абсолютно.

**3 этап** заключается в подтверждении достоверности оценки. Аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надёжности системы внутреннего контроля клиента, называются *тестами средств контроля*. Например: аудитор может проводить сводный тест, то есть проследить прохождение нескольких операций через всю систему бухгалтерского учёта. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для организации-клиента, проходящими через всю систему бухгалтерского учёта, проведённая процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля.

Если в ходе проведения тестов средств контроля аудитор приходит к выводу, что оценка надёжности системы внутреннего контроля клиента ниже той, которая была дана в ходе первичной оценки, то аудитор обязан скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы повысить достоверность своих выводов по результатам проверки аудита.

### **3.5. Программа аудита**

Специфика клиента, объём и сложность работы по его проверке каждый раз требуют определения чёткой последовательности шагов при проведении аудита и правильного распределения обязанностей между аудиторами, поскольку чаще всего проверку осуществляют несколько специалистов.

Руководителем группы аудиторов составляется программа проверки.

**Программа** – это дальнейшее развитие плана аудита, представляющее собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для проверки.

В программе указываются:

1. Цель аудита. Формулирование цели аудита в программе имеет большое значение, т. к. позволяет клиенту понять особенности аудиторской проверки и то, какую пользу она может ему принести. Поэтому при формулировке следует указать, что аудит имеет своей целью не сбор отрицательных фактов, не накопление компрометирующих материалов, а выявление недостатков в бухгалтер-

ской и вообще экономической работе и разработку конкретных предложений по устранению их и недопущению в будущем.

2. Основные участки работы организации-клиента и разделы учёта, подлежащие проверке. При этом следует не просто перечислить эти участки, а обосновать выбор тех или иных участков для проверки и указать, что данные результатов проверки по этим участкам важны для оценки деятельности клиента. Кроме того, необходимо указать, что другие участки, будучи нужными и полезными для работы предприятия, решающего влияния на результаты его деятельности не оказывают. За ошибочный выбор проверяемых участков и неверные выводы по результатам проверки целиком и полностью отвечает аудитор. В этом скрывается один из видов аудиторского риска.

3. Характер проверки (сплошная, выборочная). По каждому проверяемому участку определяется характер проверки: сплошным порядком будет проверяться участок или выборочно.

4. Закрепление обязанностей за членами аудиторской группы. Определяется какие участки проверяет тот или иной аудитор, при этом учитывается квалификация аудитора, опыт его работы в предыдущих проверках.

5. Предполагаемая продолжительность проверки, сроки её начала и окончания. Продолжительность аудиторской проверки может быть различной. Практика показывает, что двухнедельная интенсивная проверка приносит не менее точные и полные результаты, чем растянутая во времени на долгие недели.

Программа аудиторской проверки представляется руководству аудируемого лица для ознакомления и согласования как обстоятельств проверки, так и этапов. По просьбе руководства аудируемого лица в программу могут быть внесены изменения и дополнения. Аудитору (руководителю аудиторской группы) следует документально оформить программу проверки, обозначить номер каждой проводимой аудиторской процедуры, чтобы затем в процессе работы иметь возможность делать на них ссылки в рабочих документах. Несмотря на самое добросовестное составление программы ряд факторов, влияющих на её трудоёмкость и продолжительность, нельзя учесть, поэтому в ходе самой проверки вносятся коррективы программы.

Аудиторскую программу составляют в виде программы тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу.

*Программа тестов средств контроля – это перечень действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учёта.*

*Программа аудиторских процедур по существу – это перечень действий аудитора для детальных проверок правильности отражения в бухгалтерском учёте оборотов и сальдо по счетам.*

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, отражённые в рабочих документах, являются фактическими материалами для составления отчёта аудитора и аудиторского заключения.

Оценка системы внутреннего контроля проводится аудитором на основании применения положений Федерального правила (стандарта) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности».

### *Тестовые задания для контроля знаний по теме 3*

*1. Какова правовая форма договора на проведение обязательной аудиторской проверки:*

- 1) договор подряда;
- 2) договор возмездного оказания услуг.

*2. По каким расценкам работает аудитор при проведении обязательных и инициативных аудиторских проверок:*

- 1) по расценкам, установленным Правительством РФ;
- 2) по расценкам, установленным органами местного самоуправления для аудиторских организаций, зарегистрированных в установленном порядке на подведомственной им территории;
- 3) по расценкам, согласованным с заказчиком в договоре.

*3. Для чего аудиторские организации составляют «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита»:*

- 1) исключительно для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит;
- 2) для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит, а также определить условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации и обязательства проверяемого экономического субъекта;
- 3) для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит и признательность за то, что предприятие предпочло данную аудиторскую организацию другим.

*4. Аудиторская организация назначена официальным аудитором акционерного общества общим собранием акционеров. Руководитель данного эконо-*

*мического субъекта заключил договор на аудиторскую проверку с другой аудиторской организацией, мотивируя это тем, что услуги первой аудиторской организации слишком дороги. Оцените действия руководителя экономического субъекта:*

1) руководитель поступил рационально;

2) действия руководителя незаконны, так как утверждение аудиторской организации акционерного общества относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров;

3) руководитель поступил правильно, так как утверждение аудитора общим собранием – это простая формальность.

*5. Письмо-обязательство аудитора перед клиентом при первоначальном аудите:*

1) является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором) и направляется исполнительному органу до заключения договора на проведение аудита;

2) является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором) и направляется исполнительному органу после заключения договора на проведение аудита;

3) не является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором), но если такой документ составляется, то он направляется исполнительному органу после заключения договора на проведение аудита.

*6. Какова правовая форма договора на проведение обязательной аудиторской проверки:*

1) договор подряда;

2) договор возмездного оказания услуг;

3) договор на выполнение научно-исследовательских работ.

*7. При заключении договора на обязательную аудиторскую проверку включение в него пункта об обязательной выдаче аудиторского заключения:*

1) необходимо, так как если этого не сделать, аудитор не будет нести ответственности за высказанное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности;

2) рекомендуется;

3) не имеет смысла, так как аудитор обязан сделать это в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности».

*8. При обязательной аудиторской проверке аудиторская организация должна застраховать:*

1) свой профессиональный риск;

2) риск ответственности за нарушение договора;

3) гражданскую ответственность.

*9. Общество в своём уставном капитале имеет долю, принадлежащую государству, равную 45%. Такое общество может привлекать для обязательной аудиторской проверки своей отчётности:*

- 1) любую аудиторскую организацию;*
- 2) только аудиторскую организацию, участвовавшую в конкурсе на проведение аудиторских проверок подобных организаций;*
- 3) только аудиторскую организацию, участвовавшую и победившую в конкурсе на проведение аудиторских проверок таких организаций.*

*10. Имеет ли право аудитор требовать внесения исправлений в отчётность по результатам проведенной проверки:*

- 1) да;*
- 2) нет;*
- 3) в соответствии с договором.*

## 4. ОЦЕНКА СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ, ОШИБОК И ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ КЛИЕНТА

**Проблематика темы:** Значимость и существенность в аудите. Определение уровня существенности. Аудиторский риск. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчётности.

### 4.1. Значимость и существенность в аудите

Существенность подразумевает такую степень точности показателей бухгалтерской отчётности, при которой квалифицированный пользователь отчётности сможет сделать правильные выводы и принять правильные экономические решения.

Существенность в аудите имеет две стороны: *качественную и количественную*.

С *качественной стороны* – аудитор должен использовать своё профессиональное суждение, чтобы определить: несут ли выявленные в ходе проверки отклонения в учёте хозяйственных операций от требований нормативных актов действующих в РФ. Суждение аудитора о степени существенности требует от него значительного профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, особенностей экономической и социальной среды.

С *количественной стороны* – аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме выявленные отклонения количественный критерий – *уровень существенности*.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской отчётности, начиная с которой квалифицированный пользователь бухгалтерской отчётности с большой степенью вероятности сделает неверные выводы и примет не правильные экономические решения.

Для аудитора, проводящего проверки, уровень существенности – это допустимая величина обнаруженных ошибок. Отдельные показатели в отчётности и некоторая информация в приложениях к ней могут быть недостаточно точными. Однако на этом основании нельзя делать выводы, что отчётность в целом не точна и не отражает реального положения дел.

Неточности могут быть вызваны:

– ошибками в расчётах (например: арифметические ошибки при подсчёте сумм амортизации, неверно показанная сумма задолженности покупателя и т. д.);

– тем, что отдельные показатели являются оценочными (например: срок полезного использования основных средств, нематериальных активов; безнадежная дебиторская задолженность).

Если такие ошибки выявляются аудитором, то клиенту необходимо внести исправления в отчётность, иначе она будет неточной. Но клиент не всегда вносит исправления сразу, бывает, вообще не исправляет отчётность.

Аудитор допускает не существенные неточности бухгалтерской отчётности (обороты внутри счетов). Это происходит по следующим причинам:

– ошибочная сумма не влияет на решения, принимаемые заинтересованными пользователями на основании отчётности;

– затраты на исправление подобных ошибок могут оказаться не адекватными достигнутому результату (в некоторой точке затраты становятся более высокими, чем те преимущества, которые дадут заинтересованным пользователям корректировки);

– время, затраченное на выявление и исправление мелких ошибок, может отсрочить публикацию бухгалтерской отчётности.

Таким образом, аудитор допускает ошибочность учётных показателей, но при этом стремится доказать, что бухгалтерская отчётность является точной и достоверной.

Обычно пользователями отчётности и аудиторского заключения являются лица, которым они адресованы. Эти лица предоставляют аудиторские заключения банкам, кредиторам, органам власти, органам контроля. Существенность определяется хотя и по отношению к пользователю, но всё-таки в интересах аудитора, который рассчитывает её величину, но не обсуждает ни с клиентом, ни с пользователем, потому что она определяет и объём работы аудитора, и риски, которые он берёт на себя. Бытует мнение, что аудит проводится для налоговых органов, которые отрицают само понятие существенности. Действительно, аудиторское заключение предоставляется в налоговые органы, но аудитор не несёт ответственности перед ними. Ответственность несёт администрация организации-клиента. Следовательно, аудитор должен определить существенность по отношению к акционерам, то есть собственникам, а проверка правильности расчётов по налогам не входит в функции аудитора.

Аудитор планирует существенность с целями:

– рассчитать предельный уровень суммарной ошибки, которую можно допустить в финансовой отчётности, чтобы она продолжала оставаться достоверной;

– определить объём аудиторской проверки, задавая размер выборки.

Таким образом, аудитор использует существенность в технических целях. По вопросу оценки существенности и в профессиональных аудиторских орга-

низациях, и у отдельных аудиторов нет единого мнения. Так, одни аудиторы считают, что необходимы точные, количественные оценки существенности, а других такая позиция не устраивает. На сегодняшний день сложилась практика, согласно которой считается ошибка размером до 5% – не существенной, 5% и более – существенной.

При оценке существенности принимаются во внимание следующие факторы:

1. *Абсолютная величина ошибки.* Сама по себе она не может выступать в качестве единственного критерия существенности. Например, сумма в 50 тыс. руб. может считаться не существенной, когда она составляет 0,3% от суммы выручки от продаж (от 170 000 тыс. руб.), но будет слишком большой, если выручка от продаж составляет всего 200 тыс. руб. Кроме того, ошибка может быть важна вне зависимости от размера.

2. *Относительная величина.* Она устанавливается в процентах к какой-либо базовой величине. Опыт аудитора проявляется именно в выборе этой базовой величины, которая становится точкой отсчёта погрешности.

Например: возможные ошибки по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» соотносятся с данными балансовой прибыли, т. е. прибыли, остающейся после налогообложения (нераспределённой прибыли). Эти показатели содержатся в бухгалтерской отчётности аудируемого лица.

3. *Содержание статей отчётности.* Это качественный фактор, но имеющий большое значение при определении существенности. Возможность появления ошибок по счетам более ликвидных активов вероятнее, чем по другим счетам. Хищения или злоупотребления с ликвидными активами являются существенными не из-за своей абсолютной или относительной величины, а вследствие своей незаконности. Таким образом, ошибки по бухгалтерским счетам, на которых учитываются ликвидные активы, могут быть незначительными с точки зрения организации в целом, но существенными при анализе группы бухгалтерских счетов.

4. *Конкретные условия.* Существенность можно определить исходя из двух допущений относительно пользователей аудиторского заключения:

а) *пользователь должен понимать ограничения финансовой отчетности,* к которым принято относить:

– неточность расчётов;

– соответствие отчётности действующим требованиям, а не реальному положению организации;

– исторические оценки, отличающиеся от современной стоимости средств.

Если пользователь не разбирается в особенностях финансовой информации, то выводы аудитора не могут быть востребованы, а результаты правильно интерпретированы.

*б) пользователь проявляет действительный интерес к объективной информации*, так как в противном случае независимый аудит или теряет смысл (его результаты не нужны) или, наоборот, представляет неприемлемый риск для аудитора в зависимости от того, что ожидают от проверки.

**5. Неопределённость.** Если аудитор оценил вероятность продолжения деятельности организации-клиента низко, то есть в соответствии с установленными критериями организация является неплатежеспособной или может утратить платежеспособность в ближайшее время, то аудитор должен исходить из более строгих критериев существенности.

**6. Суммарная ошибка.** Аудитор оценивает общий размер известных и возможных ошибок. Например, можно рассматривать каждую из 5 ошибок на сумму 2000 руб. как несущественную. Но если каждая из них увеличивает балансовую прибыль ( по балансовой прибыли существенной является ошибка в сумме в 10 тыс. руб.), то отношение к обнаруженным 5 ошибкам как к несущественным недопустимо.

При оценке существенности используют два основных подхода: индуктивный и дедуктивный.

*Индуктивный подход* состоит в том, что сначала определяется существенность каждой статьи отчётности, а затем, чтобы определить общую существенность, оценки по отдельным статьям суммируются. Этот подход следует применять с большой осторожностью, потому что ошибка, равная 10 тыс. руб. для дебиторской задолженности может быть не существенной, а для балансовой прибыли – существенной.

*Дедуктивный подход* заключается в том, что сначала определяют общую величину допустимой ошибки, а затем её распределяют между статьями отчётности с целью установления объёма работы по каждому счёту. Распределение носит условный характер, но помогает аудитору определить, какие данные и в каком объёме следует собрать в отношении разных счетов, чтобы минимизировать затраты на проверку.

#### **4.2. Определение уровня существенности и понимание аудиторского риска**

Для расчёта уровня существенности аудитор принимает за основу наиболее важные показатели отчётности клиента, которые называются базовыми показателями бухгалтерской отчётности.

Выбирая базовую величину, аудитор руководствуется:

- её значимостью для пользователей бухгалтерской отчётности;
- относительной стабильностью выбранного показателя.

Так, пользователей отчётности общества с ограниченной ответственностью (ООО) в наибольшей степени интересует чистая прибыль общества, служащая основой для начисления дивидендов, а в закрытом акционерном обществе (ЗАО) наибольший интерес для пользователей представляет выручка от продаж.

Аудиторская фирма обязана установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, оформить их документально и применять на постоянной основе. Обычно аудиторские фирмы разрабатывают и утверждают внутрифирменный стандарт по расчёту уровня существенности.

Аудиторская фирма может изменить установленную систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности в следующих случаях:

- изменилось законодательство в области бухгалтерского учёта и налогообложения, затрагивающее порядок определения статей баланса или базовых показателей отчётности;
- изменилось законодательство в области аудита, устанавливающее требования к методу определения уровня существенности;
- изменилась специализация аудиторской фирмы;
- значительно изменился состав экономических субъектов, подлежащих аудиту;
- произошла смена руководства фирмы.

Аудиторская фирма может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым ею порядком нахождения уровня существенности. Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер.

Для расчёта уровня существенности аудитор выбирает базовую величину и процент от неё, который будет соответствовать величине максимально допустимой ошибки. Уровень существенности может быть определен на основании числовых значений:

- счетов бухгалтерского учёта;
- статей бухгалтерского баланса;
- показателей бухгалтерской отчётности.

При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и средние показатели текущего года либо предшествующих лет; могут использоваться любые расчётные процедуры, которые можно формализовать.

Аудитор рассчитывает единый показатель уровня существенности для конкретной аудиторской проверки или набор разных значений уровня существенности, каждое из которых должно быть предназначено для оценки определённой группы счетов бухгалтерского учёта либо статей баланса, либо показателей отчётности.

Аудитор в ходе проверки, при установлении не известных ранее обстоятельств, может скорректировать значение уровня существенности. Уровень существенности, полученный в результате планирования аудита, любые его корректировки в ходе проверки утверждаются руководителем аудиторской группы (или руководителем аудиторской фирмы) и должны быть отражены в рабочей документации.

Для нахождения уровня существенности можно использовать таблицу 4.1.

Таблица 4.1 – Базовая информация для определения уровня существенности в аудиторской проверке

Наименование базового показателя	Числовое значение базового показателя бухгалтерской отчётности проверяемой организации	Доля, %	Значение, применимое для нахождения уровня существенности
1. Валовая прибыль организации		5	
2. Выручка от продаж (без НДС)		2	
3. Валюта баланса		2	
4. Собственный капитал		10	
5. Общие затраты организации		2	
и т. д.			

По итогам финансового года в организации, подлежащей проверке, определяются финансовые показатели, которые перечисляются в первой графе таблицы. Их числовые значения заносятся во вторую графу таблицы в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчётность. От данных показателей берутся процентные доли из третьей графы таблицы, и результат заносится в четвёртую графу. Аудитор анализирует числовые значения, полученные в результате расчёта. В случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных, аудитор может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую для удобства дальнейшей работы можно округлить, но так, чтобы после округления её ве-

личина изменилось бы не более, чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Полученная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Изложенный порядок определения уровня существенности носит рекомендательный характер.

Аудиторы могут:

- изменить значение коэффициентов в таблице (гр. 3);
- вводить, убирать, менять финансовые показатели (гр. 1);
- менять порядок усреднения при нахождении уровня существенности;
- принимать во внимание значение финансовых показателей за предшествующие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько, для различных статей баланса;
- самостоятельно разработать таблицу и схему расчёта уровня существенности.

Уровень существенности зависит от особенностей каждой отдельной организации, подлежащей проверке. Его нельзя установить для множества организаций в виде процентной ставки или абсолютной величины. Он зависит и от вида и размера ошибок в бухгалтерском учёте. Показатель уровня существенности, определённый для одной организации, может быть несущественным для другой, сравнимой с ней по размерам и видам деятельности. Уровень существенности выражается в той валюте, в которой ведётся бухгалтерский учёт и составляется бухгалтерская отчётность.

Уточнить уровень существенности в ходе проверки достаточно сложно. Обычно он корректируется на сумму обнаруженных в ходе аудита искажений. Если в процессе аудита выявляются значительные ошибки или факты, способные повлиять на плановую величину существенности, то плановые расчёты пересматриваются, а объём аудита увеличивается.

Оценка уровня существенности нужна для того, чтобы:

- определить вид, время и объём проверочных процедур для получения важных аудиторских доказательств;
- оценить полученные в результате проверки данные и решить, указывают ли они на существенные ошибки;
- определить, какие дополнительные данные нужны, чтобы выявить ошибки или, наоборот, получить уверенность в их отсутствии;
- определить вид аудиторского заключения в зависимости от значения показателей существенности выявленных ошибок.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки (искажения) в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности, и качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности от требований нормативных документов несущественны (согласно профессиональному суждению аудитора), то аудитор вправе сделать вывод, что отчётность проверяемой организации достоверна во всех существенных отношениях.

Аудитор обязан сделать вывод, что отчётность проверяемой организации в существенных отношениях не может быть признана достоверной в случаях, когда выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки (искажения) в сумме составляют величину намного больше уровня существенности;

- качественные расхождения порядка ведения учёта и составления отчётности в организации с требованиями нормативных документов носят существенный характер (в соответствии с профессиональным суждением аудитора).

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки (искажения) в учёте и отчётности больше или меньше значения уровня существенности, но в целом близки к данной величине, имеются расхождения порядка ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности организации с требованиями нормативных документов, но, согласно профессиональному суждению аудитора, эти расхождения однозначно не могут быть признаны существенными, то аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, какой сделать вывод: о существенных нарушениях проверяемой бухгалтерской отчётности или о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение. При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных процедур.

На основе анализа значений уровня существенности, остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учёта, аудитор обязан решить, какие счета учёта он будет изучать особенно внимательно, в каких случаях будет применять аудиторскую выборку и аналитические процедуры для того, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемого уровня.

Между выбранным уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная связь:

- чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;
- чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

Эту связь нужно учитывать при определении срока и объёма аудиторских процедур. Так, если аудитор по ходу аудиторской проверки решает использо-

вать более низкое значение уровня существенности, то он обязан принять меры по снижению аудиторского риска. Для этого ему следует уточнить значение риска средств контроля и риска не обнаружения ошибок следующим образом:

- рассмотреть возможность принятия более низкого риска средств контроля, для чего в ходе проверки осуществить дополнительное тестирование средств контроля;

- снизить риск проведения аудиторских процедур путём увеличения объёма аудиторских выборок, путём модификаций применяемых аудиторских процедур и увеличения времени на проверку.

Аудит, базирующийся на риске, – это такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно исходя из условий работы предприятия, в основном «узких мест» (критических точек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском.

При проведении аудиторской проверки не всегда есть возможность выявить все существенные нарушения. Это обусловлено различными факторами:

- **объективными** (выборочность проверки, сложность исследуемых процессов, различные факторы, оказывающие влияние на достоверность информации);

- **субъективными** (уровень квалификации аудиторского персонала, компетентность и стаж работы аудиторов и т. п.)

Риск в аудите можно определить как вероятность того, что аудитор допустит ошибку, сформировав неверное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности экономического субъекта.

Ошибка может заключаться в том, что аудитор:

- либо подтвердит отчётность, которая является недостоверной;
- либо не подтвердит достоверную отчётность.

Таким образом, аудиторский риск – это риск возможности неправильного аудиторского заключения. Если аудиторский риск составляет три процента (3%), то это означает, что в трёх из ста подписанных аудитором заключений могут содержаться неверные выводы относительно достоверности отчётности. Следовательно, в этом случае уровень доверия к мнению аудитора составляет 97%.

В Федеральном правиле (стандарте) № 4 «Существенность в аудите» даны определение аудиторского риска и порядок его определения. Под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчётности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск включает в себя три составные части:

- неотъемлемый риск;
- риск средств контроля;
- риск не обнаружения.

Термин «*неотъемлемый риск*» означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учёта или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учёта или групп однотипных операций) при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. То есть это риск, который зависит от неэффективности системы бухгалтерского учёта экономического субъекта (внутрихозяйственный риск). При данном виде риска вероятность появления искажений (ошибок) в бухгалтерском учёте организации не зависит от аудитора.

Задача аудитора в данном случае – определить значения этой вероятности, основываясь на следующих признаках:

- существенные ошибки при проведении предыдущей проверки;
- непонимание бухгалтерами проверяемого субъекта общепринятых бухгалтерских принципов;
- объективность ошибок при обработке данных и учёте хозяйственных операций обусловлена сложностью этих операций.

При оценке внутрихозяйственного риска необходимо учитывать следующие факторы, влияющие на его показатели:

- местонахождение клиента – проверяемой организации;
- условия, методы, принципы ведения финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта;
- штат и организация бизнеса на предприятии;
- ликвидность и финансирование;
- наличие редких, необычных хозяйственных операций;
- доходы и планы оперативной деятельности.

Термин «*риск средств контроля*» означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учёта или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учёта или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля. То есть это риск, зависящий от надёжности системы внутреннего контроля экономического субъекта. Эффек-

тивность внутреннего контроля не зависит от аудитора, так как он только оценивает систему внутреннего контроля и основывается в своей оценке на изучении его структуры.

Для оценки риска средств контроля аудитор должен применять специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля. Они включают в себя:

- формальную проверку документов;
- опрос и наблюдение за контрольными процедурами, которые не находят письменного подтверждения;
- повторение процедур контроля.

Необходимо понимать взаимосвязь между риском средств контроля и надёжностью средств контроля. Чем выше показатель данного вида риска, тем ниже надёжность средств контроля. Например, если риск средств контроля равен 0,25 (или 25%), то ему соответствует надёжность 0,75 (или 75%). Если риск средств контроля равен 0,45 (или 45%), то ему соответствует надёжность 0,55 (или 55%).

Термин «*риск не обнаружения*» означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учёта или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учёта или группы операций. То есть это риск, который зависит от эффективности и качества работы аудитора (профессионализм, репрезентативность выборки, достаточность аудиторских процедур и т. п.).

Аудитор обязан на основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля определить допустимый риск не обнаружения. Проверка должна планироваться с учётом минимизации риска не обнаружения.

Для снижения риска не обнаружения аудитор обязан:

- модифицировать применяемые аудиторские процедуры (увеличить их количество, изменить их суть);
- увеличить количество затрачиваемого времени на проверку;
- повысить объёмы аудиторских выборок.

Существует два основных подхода к определению (измерению) аудиторского риска:

1. Интуитивный (оценочный): аудиторский риск измеряется по шкале приоритетов: высокий, средний, низкий.

2. Количественный: производится количественный расчёт вероятности в долях единиц от 0 до 1 (например, 0,03) или уровня в процентах (например, 3%).

С математической точки зрения общий аудиторский риск равен произведению трёх его компонентов, что можно выразить следующей формулой:

$$\text{ОАР} = \text{НР} \times \text{РСК} \times \text{РНО}, \quad (4.1)$$

где ОАР – общий аудиторский риск;

НР – неотъемлемый риск;

РСК – риск средств контроля;

РНО – риск не обнаружения.

Риск, равный **нулю** (0%), означает полную **уверенность** аудитора в том, что бухгалтерская (финансовая) отчётность не содержит существенных отклонений. Риск, равный **единице** (100%), означает полную **неуверенность** в данном предположении. На практике показатель вероятности того, что аудитор допустит ошибку, сформировав неверное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности экономического субъекта, лежит между нулём (0%) и единицей (100%).

Например, аудитор считает, что внутривозрастной риск составляет 70%, риск контроля – 35%, риск не обнаружения – 10%.

После простых вычислений и округления получаем значение риска при аудите, пользуясь формулой (4.1):

$$2\% (0,7 \times 0,35 \times 0,10 = 0,0245).$$

Если аудитор пришел к заключению, что приемлемый уровень аудиторского риска в данном случае должен быть не выше 3%, то он может считать полученную величину приемлемой. Подобный расчет помогает аудитору получить приемлемый уровень аудиторского риска, но он малоэффективен.

Для составления более эффективного плана аудиторской проверки можно использовать другой способ вычисления риска. В этом случае определяется риск не обнаружения и соответствующее ему количество подлежащих получению аудиторских доказательств:

$$\text{РНО} = \text{ОАР} / (\text{НР} \times \text{РСК}) \quad (4.2)$$

Воспользуемся данными предыдущего примера и предположим, что аудитор установил для себя приемлемый аудиторский риск на уровне 2%, следовательно,  $0,027(0,7 - 0,35) = 0,082$ .

В данном расчёте ключевым фактором становится риск не обнаружения (8,2%), т. к. он предопределяет необходимое количество свидетельств. Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска не обнаружения: чем ниже риск не обнаружения, тем больше требуется собрать аудиторских доказательств в ходе проверки.

Для правильного планирования и рациональной организации проверки аудитор обязан не только оценивать аудиторский риск, но и понимать взаимосвязь между его составляющими и уровнем существенности.

Между риском не обнаружения и комбинацией внутривозвратного (неотъемлемого) риска и риска средств контроля существует обратная связь. Если аудитор считает внутривозвратный риск и риск средств контроля высокими, то он обязан снизить, насколько возможно, риск не обнаружения, т. е. вынужден работать более детально и тщательно, модифицировать применяемые аудиторские процедуры, изменяя их количество или содержание, увеличивать затраты труда и времени, необходимые для проверки. Если в ходе планирования выяснилось, что внутривозвратный риск и риск средств контроля имеют достаточно низкие значения, то аудитор может позволить себе снизить реальные трудозатраты, применить менее трудоемкие методы получения аудиторских доказательств.

Между приемлемым аудиторским риском и риском не обнаружения существует прямая зависимость.

Между приемлемым аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств существует обратная зависимость.

Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск, чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск. Если по ходу выполнения проверки аудитор принимает решение о снижении уровня существенности, следовательно, аудиторский риск возрастает, и аудитор должен принять меры для его снижения. Сделать это можно, воздействуя либо на риск средств контроля, либо на риск не обнаружения. Повлиять на уровень внутривозвратного риска, как правило, невозможно. Снижение риска средств контроля предполагает расширение применяемых тестов средств контроля. Для снижения риска не обнаружения следует расширить круг применяемых аудиторских процедур, оценить возможность применения аудиторских процедур других типов, повысить объемы аудиторских выборок, привлечь более квалифицированных аудиторов или увеличить продолжительность проверки.

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

Ответственность за выявление и обоснование искажений и ошибок несёт аудитор. Ответственность по факту искажения и ошибки несёт виновное лицо, допустившее их, а также руководство организации.

В международной аудиторской практике различают преднамеренные и непреднамеренные ошибки. Преднамеренные ошибки характеризуются термином «мошенничество». В российской практике применение данного термина невозможно в силу уголовного преследования.

*Мошенничество* – это преднамеренно неправильное отражение и представление данных учёта и отчётности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих организации, включающее манипуляцию учётными записями и фальсификацию первичных документов, регистров и бухгалтерской отчётности, умышленные изменения записей в учёте, искажающие смысл хозяйственных операций и нарушающие правила, определённые законодательством или учётной политикой организации; преднамеренно неправильную оценку активов и методов их списания; уничтожение или пропуск результатов корректировочных записей или документов.

Искажения данных подразумевают:

– *манипуляцию учётными записями* – использование неправильных бухгалтерских записей и использование сторнировочных записей;

– *уничтожение результата хозяйственных операций* – сторнировочные записи аналогичные по содержанию и суммам основным бухгалтерским проводкам;

– *фальсификацию бухгалтерских документов и записей* – оформление заведомо неправильных и фальшивых бухгалтерских документов и записей на счетах бухгалтерского учёта, искажающих истину;

– *неадекватные записи в учёте* – отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объёме, нарушение корреспонденции счетов, не отражение в учёте хозяйственных операций, ненужные исправления по счетам и регистрам, неполные файлы и т. д.

– *необычные операции* – разовые сделки и хозяйственные операции регулирующего и вынужденного характера, платежи за работы и услуги, которые представляются излишними и чрезмерными.

Аудитор ответственен за выявление искажений и незамеченных или не исправленных ошибок. Заключение аудитора должно гарантировать, что искажений, существенных ошибок в финансовой отчётности предприятия нет или они выявлены полностью, а ошибки исправлены.

Ошибка заключается в непреднамеренном искажении финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учётных записях и группировках, в результате недосмотра в полноте учёта или неправильном представлении фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчётов и других активов и пассивов.

В качестве ошибок классифицируются отклонения:

- от действующего законодательства;
- от нормативных документов, определяющих организацию и методологию учёта;
- вследствие несоблюдения в течение отчётного года принятой учётной политики;
- из-за нарушения принципа отнесения доходов и расходов к отчётным периодам;
- в результате несоблюдения единства и разграничений бухгалтерского учёта затрат, относимых на текущую деятельность, инвестиционную деятельность, прибыль и специальные источники;
- вследствие несоблюдения тождества данных аналитического учёта оборотам и остаткам по синтетическим счетам.

При установлении ошибок или неправильных действий аудитору нужно решить, как ему поступить в этой ситуации. Возможны четыре варианта поведения аудитора:

- проигнорировать ошибку;
- рекомендовать её исправить в следующем отчётном периоде;
- потребовать её исправления в текущем отчётном периоде;
- отказать в выдаче безоговорочно положительного аудиторского заключения.

Для аудитора, осуществляющего проверку, выявленные факты нарушений действующего законодательства, учёта, отчётности, совокупная оценка их серьёзности являются критерием для принятия решения: следует ли предоставить клиенту возможность устранить выявленные недостатки, внести исправления в учёт и отчётность или считать невозможным подтверждение соответствия бухгалтерского учёта и отчётности установленным правилам. Обычно, если у аудитора не возникает сомнений в том, что отчётность сознательно искажена, он предоставляет клиенту возможность исправить ошибки. Исключения составляют проверки по поручению государственных органов, тогда об исправлении отчётности не может быть и речи.

Чаще всего аудитору приходится иметь дело с выявленными в ходе проверки непреднамеренными ошибками в учёте и исчислении налогов. Ошибки вызваны незнанием или неправильным толкованием нормативных документов финансовых и налоговых органов, допущением пропусков и утерей отдельных первичных документов, неверным счётом, неправильным применением счетов и субсчетов. Такого рода неточности и ошибки могут быть допущены как в сторону завышения, так и занижения реальной величины показателя. Организа-

ции-клиенту нужно дать возможность внести в данные бухгалтерского учёта и отчётности коррективы, т. к. аудиторская проверка всегда осуществляется до собрания собственников. Исправления отчётности по замечаниям аудитора законны, даже если она уже принята налоговыми органами. Изменения бухгалтерской отчётности, относящиеся как текущему, так и прошлому году, производятся в бухгалтерской отчётности, составленной за период, в котором были обнаружены искажения данных. А налоговые расчёты исправляются в том периоде, в котором возникла задолженность по уплате налогов.

Ошибки, незаконные действия, установив которые, аудитор не может дать положительного заключения:

- нарушен порядок государственной регистрации организации;
- организация занимается деятельностью без лицензии на её проведение;
- собственники организации и её работники занимаются от имени организации деятельностью, попадающей под статьи Уголовного Кодекса Российской Федерации или административных нарушений;
- допущены нарушения действующего законодательства в учредительных документах и имеющих юридическую силу решениях собственников организации;
- нарушено действующее законодательство в части срока и порядка оплаты уставного капитала;
- допущены существенные ошибки в определении оплаченной величины уставного капитала и долей, принадлежащих собственникам организации;
- отсутствуют надлежаще оформленные полномочия у лиц, подписавших платежные документы организации и её договоры;
- опущены существенные ошибки в ведении бухучёта и отчётности, не все совершенные организацией хозяйственные операции проведены по счетам и так далее.

В договоре на проведение аудиторской проверки должен быть предусмотрен пункт о возможности аудитора отказать в выдаче положительного аудиторского заключения, указаны основные причины его отказа и порядок оформления.

Сложная ситуация возникает при обнаружении в ходе аудита явных злоупотреблений со стороны финансовых работников и руководителей. С одной стороны, главная цель аудита – подтверждение или не подтверждение финансовой отчётности, а не выявление воровства и других злоупотреблений. С другой стороны, мошенничество обычно сопровождается умышленным искажением учётных данных, отнесением присвоенных средств на затраты предприятия или другие источники финансирования, что явно искажает отчётность.

Решение аудитора зависит от величины выявленной суммы. Допустим, в ходе проверки было выявлено присвоение главным бухгалтером определённой

суммы денег, которая не оказала существенного влияния на объективность финансовой отчётности крупной организации. Вместе с тем это серьезное нарушение финансовой дисциплины, уголовно наказуемый поступок. Наиболее правильным будет, если аудитор проинформирует о злоупотреблении руководство клиента, чтобы дальнейшее расследование и принятие решения по этому факту оно произвело самостоятельно. Аудитор должен сохранить соответствующие записи и расчёты, позволившие установить факт злоупотребления, в своих рабочих документах; запротokolировать содержание информации, сообщённой руководству, и принятые руководством меры.

О выявленных искажениях или ошибках аудитор обязан своевременно сообщить руководству организации, независимо от того, какие это ошибки – существенные или нет. Если искажение или ошибка существенна, то аудитор вправе пересмотреть вопрос о своих обязательствах перед клиентом. Суждение об искажении или значительной ошибке должно быть доказательным. Когда возникают сомнения в причастности руководства организации к выявленным нарушениям, тогда аудитору необходимо получить юридическую консультацию о приемлемости соответствующих законодательству процедур. Если имеются достаточные основания о причастности руководства организации к искажению отчётности, то международные нормы и стандарты аудита рекомендуют:

- проинформировать других директоров и вести точные записи всех переговоров;
- поставить вопрос об исправлении отчётности и полном раскрытии искажений с последующей их корректировкой до окончания года;
- проверить, если возможно, регулирующие записи по результатам корректировки;
- если финансовая отчётность не исправлена или регулирующие записи не произведены, то не подтверждать достоверность баланса и отчётности;
- проверить рабочие записи по аудиту данной фирмы, проведённому в прошлые годы, стараясь определить, были ли такие факты в прошлом;
- если дело достаточно серьезное, то следует посоветоваться с юристом.

Условия и события, увеличивающие риск искажений или ошибок со стороны клиента, делятся на четыре группы:

1. *Неполный состав или некомпетентность управленческого персонала.* Высокий риск ошибок возможен, когда довольно продолжительное время наблюдается нехватка учётного персонала, часто меняется персонал в юридическом отделе или отделе внутреннего аудита.

2. *Необычные воздействия в рамках организации* К ним относятся прежде всего следующие:

- отрасль переживает кризис;
- организация имеет крупные вложения в кризисные отрасли;
- организация в значительной степени зависит от одного заказчика или небольшого числа заказчиков;
- на бухгалтерский персонал оказывается нажим с целью составления финансовой отчётности в необычно короткий период времени и т. д.

3. *Необычные операции.* К ним относятся необычные сделки в конце года, оказывающие существенное влияние на величину финансовых показателей, или платежи за услуги различного рода консультантам и т. д.

4. *Проблемы получения аудиторских доказательств из-за:*

- излишних исправлений в документах и по счетам бухгалтерского учёта;
- неотражённой в учёте информации в связи с отсутствием подтверждающих документов;
- изменения документов;
- необоснованных ответов руководства клиента на вопросы аудитора.

Аудиторам необходимо обратить особое внимание на возможность кражи с использованием компьютера путём электронного перемещения денежных средств, объектов высокой стоимости или ценных бумаг, которые могут быть легко превращены в деньги. Аудитор должен внимательно проверить необходимость денежных вкладов; факт платежей за неполученные товары или полученные, но оплаченные по завышенным ценам; факты использования средств предприятия в личных целях и т. д. В Западных странах для обнаружения преднамеренных искажений действуют «золотые правила аудиторов»:

- не основывать доверие к людям только на их положении в обществе и большом опыте;
- не объяснять причину отклонений, а пытаться её выяснить;
- не думать, что искажения (ошибки) в этой организации невозможны;
- ощущать личную ответственность за обнаружение искажения;
- при выявлении потенциальных проблем усиливать контроль для снижения риска;
- знать ситуации, которые сопровождаются высоким риском искажения или его симптомы.

#### *Вопросы для контроля знаний по теме 4*

1. В каком федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности рассмотрены вопросы существенности и аудиторского риска?
2. Что подразумевается под уровнем существенности?
3. Что такое аудиторский риск? Как его рассчитать? Что понимается под приемлемым аудиторским риском?
4. Что означает внутривозможный риск?
5. Что означает риск контроля?
6. Что означает риск не обнаружения?
7. Дайте понятие оценочного метода определения уровня существенности и аудиторского риска.
8. Приведите понятие расчётного метода определения уровня существенности и аудиторского риска.
9. Что такое аудит, базирующийся на риске?
10. Каковы действия аудитора при обнаружении ошибок в отчётности аудируемого лица?

## 5. МЕТОДЫ И ПРОЦЕДУРЫ АУДИТА

**Проблематика темы:** Приёмы и способы аудиторской проверки. Аудиторская выборка. Аналитические процедуры. Проверка соблюдения нормативных актов. Применимость в аудите допущения непрерывности деятельности клиента. Аудит операций со связанными сторонами. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчётности. Аудит оценочных значений.

### 5.1. Приёмы и способы аудиторской проверки. Аудиторская выборка

Все приёмы (способы) в аудите объединяются в три группы:

1. Определение реального состояния объектов.
2. Анализ (аналитические процедуры).
3. Оценка.

*Определение реального состояния объектов это:*

- осмотр;
  - пересчёт;
  - измерение;
  - лабораторный анализ – определение качественного состояния объекта;
  - запрос;
  - документальная проверка.
- } позволяют определять количественное состояние объекта.

*Анализ (аналитические процедуры)* – сравнение отдельных показателей, на стадии планирования проверки помогает аудитору определить характер и время проверки, объём аудиторских процедур; на стадии проведения проверки даёт возможность обработать значительную часть информации; на заключительной стадии проверки – дать общий обзор финансовой информации.

*Оценка* – логическое завершение процесса сопоставления, определение прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита. Оценивается состояние ресурсов, целесообразность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации. Методом оценки обычно определяются размеры созданных в организации резервов: по сомнительным долгам, под обесценение материалов и т. д.

Кроме перечисленных приёмов, аудитор может привлекать и другие приёмы и способы, заимствованные из математики, экономической теории,

прогнозирования, учёта и анализа банкротства, теории информации коммуникаций, информационных технологий, права и налогообложения, других наук. Аудиторы самостоятельно определяют приёмы и способы своей работы. Существуют следующие способы организации аудита в целом:

- а) сплошная проверка;
- б) выборочная проверка;
- в) документальная проверка;
- г) фактическая проверка;
- д) аналитическая проверка;
- е) комбинированная проверка.

Первые четыре способа организации аудита широко известны. Они применялись и применяются в ревизионной работе. Сплошная и выборочная проверки могут быть документальными и фактическими.

*Аналитическая проверка* представляет собой использование различных способов и приемов анализа хозяйственной деятельности, математики, статистики для выявления проблем и противоречий в учёте и отчётности клиента с тем, чтобы уделить этим вопросам особое внимание в ходе аудита. В некоторых случаях, когда существует длительное сотрудничество аудиторской фирмы с клиентом, при наличии доверия к руководству проверяемой организации, аудит может ограничиться только аналитической проверкой.

*Комбинированная проверка* – сочетание различных методов организации аудита.

Сплошная проверка всех хозяйственных операций фактически невозможна и экономически нецелесообразна, поэтому неизбежным приёмом аудита является выборочная проверка, позволяющая распространять её результаты на весь объём. При правильной организации выборочная проверка обеспечивает достаточную обоснованность выводов.

В широком смысле слова *аудиторская выборка* – это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учёта клиента не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего федерального стандарта аудита.

Выборка должна быть оптимальной. Сужение выборки и масштабов проверки снижают обоснованность выводов. Неоправданное расширение выборки завышает объём работ, ведёт к росту расходов на проверку, снижает качество контроля.

- Выборочный аудит допустим при соблюдении следующих условий:
- достаточно большой объём генеральной совокупности;

- однородность генеральной совокупности, как по характеру операций, так и по величине их значений;
- содержание в генеральной совокупности операций всего проверяемого периода;
- равный шанс попадания каждой единицы генеральной совокупности в выборку;
- достаточно низкий коэффициент допустимости ошибок;
- репрезентативность выборки;
- наличие точной идентификации каждой единицы генеральной совокупности;
- соответствие выборки поставленной цели и характеру аудиторской проверки.

Выборочная проверка может быть двух видов:

- на соответствие (атрибутивная);
- по существу (количественная).

*Задача выборочной проверки на соответствие* – установить, часто ли в проверяемом отчётном периоде нарушались нормы внутреннего контроля.

*Задача выборочной проверки по существу* – измерить нарушения внутреннего контроля в стоимостном выражении.

Метод выборочной проверки основан на законах теории вероятности, согласно которым можно получить довольно точные данные о целом по его относительно малой части.

Организация любого выборочного исследования включает в себя:

- определение генеральной совокупности;
- определение единицы наблюдения;
- выбор единицы отбора;
- выбор метода отбора;
- расчёт объёма выборки;
- проверку её репрезентативности;
- определение и порядок распространения выборочных данных на популяцию.

*Генеральная совокупность или популяция* – набор определенных элементов. В качестве популяции (генеральной совокупности) в аудите могут выступать: бухгалтерские проводки, статьи затрат и др.

Для составления популяции (генеральной совокупности) вся документация клиента разбивается на однородные массивы данных по различным признакам:

- по характеру операций;

- документам;
- по материально-ответственным лицам;
- по временной определённости и т. д.

Например, если аудитор собирает информацию о дебиторской задолженности свыше определённой суммы, то исследуемой популяцией будет совокупность всех бухгалтерских документов, записей, затрагивающих расчёты с дебиторами, но не менее, чем на обусловленную сумму.

*Единица отбора* при таком типе выборки совпадает с *единицей наблюдения* – это документ, подготовленный либо клиентом, либо полученный им от третьих лиц.

Единицей наблюдения может быть какой-либо раздел или участок бухгалтерского учёта, тип хозяйственных операций. В рамках одной и той же единицы наблюдения единицы отбора могут быть различными.

Эффективность выборки повышается при определении в качестве единицы отбора элемента наиболее детального уровня. При этом должно соблюдаться следующее условие: элемент может быть проверен практически.

Например, при аудите дебиторской задолженности в качестве единицы отбора может выступать:

- 1) сумма расчёта с определенным покупателем,
- 2) сумма счёта-фактуры,
- 3) отдельная позиция счёта-фактуры.

При выборочной проверке аудиторские процедуры обязательно включают определённый уровень риска, заключающийся в том, что ошибки содержатся в документах, которые не попали в проверку. Но риск не обнаружения ошибки вполне поддается контролю со стороны аудитора.

Во-первых, метод статистической выборки следует применять к элементам популяции тогда, когда из неё уже выбраны и проверены сплошным способом наиболее значимые элементы.

Во-вторых, применяется расслоение или разбиение популяции. Элементы популяции группируются по однородным признакам, например выделяют счета-фактуры на примерно одинаковые суммы и выборку делают из образовавшейся подгруппы (страты). Такой подход увеличивает эффективность проверки, т. к. позволяет сконцентрировать усилия на группах с наибольшим риском возникновения ошибок.

В третьих, риск статистической выборки обратно пропорционален размеру выборки. Поскольку выборка должна давать представление о всей популяции важное значение приобретают методы отбора элементов выборки.

Существуют три метода отбора элементов выборки:

1. Статистический.
2. Произвольный.
3. Комбинированный.

*При статистическом методе отбора необходимо:*

- подсчитать интервал выборки,
- выбрать точку отсчета,
- выбрать все соответствующие элементы популяции.

***Интервал выборки – частное от деления размера популяции на требуемый размер выборки.***

Например: популяция состоит из 250 элементов; требуемый размер выборки 25. Тогда интервал составит:  $250 / 25 = 10$ . Произвольным началом выборки определён третий элемент популяции. Тогда в выборку попадают: 3, 13, 23, 33, 43 и т. д.

Если элементы популяции отобраны произвольно, то применение метода статистического отбора будет по сути тем же, что и использование произвольного числа в качестве элемента выборки. Если популяция уже организована систематически, т. е. её элементы расположены в определённой последовательности, то применение метода статистического отбора становится некорректным, тогда используют *произвольный метод отбора*. Здесь подразумевается, что каждый подлежащий выборке элемент популяции имеет одинаковую вероятность быть отобранным.

Для осуществления *произвольного отбора* применяются «датчики случайных чисел». Они представляют собой специальные компьютерные программы, случайным образом формирующие номера элементов популяции. В нашем примере 250 элементов популяции – это журнал учёта счетов-фактур, выписанных в течение года; размер выборки 25.

***Интерпретация результатов выборки*** на всю популяцию проходит в несколько этапов.

*Первый этап – качественная оценка выявленной ошибки.*

Аудитор должен оценить: является ли факт выявления ошибки по данным выборки случайным или он вызван недостатком организации внутреннего контроля, или указывает на недостатки системы управления в целом и, в частности, на мошеннические действия со стороны менеджеров. Причина ошибки влияет на её значимость для оценки достоверности данных популяции в целом. Так ошибка, возникшая вследствие мошеннических действий персонала, обязательно будет оказывать влияние на достоверность финансовой отчётности, но

явится тревожным сигналом для клиента. Ошибка, вызванная неправильным принятием учётных решений, является симптомом, что в учёте могут быть и другие ошибки.

*Второй этап – проецирование обнаруженной в результате выборки ошибки на всю популяцию – зависит от вида используемой техники выборки. Если статистическая выборка производилась по стоимости, то ошибка оценивается с использованием специальных компьютерных программ.*

Если статистическая выборка производилась с предварительным выделением индивидуально значимых элементов, то распространять обнаруженные при проверке ошибки на всю совокупность нет необходимости, поскольку их проверка осуществляется сплошным методом.

*Общая, ошибка, проецируемая на всю популяцию, складывается из проецируемых ошибок по каждой страте, входящей в популяцию.*

Заключение о достоверности финансовой отчётности в целом зависит от точности аудиторских тестов. Сумма ошибки, обнаруженной в результате выборочной проверки, превышающая ожидаемую величину, свидетельствует о том, что для заключения о достоверности отчётности не было собрано достаточно данных. На этапе планирования проверки аудитором была завышена оценка состояния внутреннего контроля.

## **5.2. Аналитические процедуры**

Аналитические процедуры заключаются в выявлении, анализе и оценке соотношений между экономическими показателями деятельности проверяемого объекта.

Основная цель применения аналитических процедур – выявление наличия или отсутствия необходимых или неверно отражённых фактов, результатов хозяйственной деятельности, которые определяют потенциальный риск и требуют от аудитора особого внимания.

Задачами аналитических процедур являются:

- изучение деятельности экономического субъекта;
- оценка финансового положения и перспектив непрерывности деятельности субъекта;
- выявление фактов искажения бухгалтерской отчётности.

Аналитические процедуры выполняются на протяжении всего процесса аудита. Их применение позволяет повысить качество аудита, сократить затраты времени на его проведение.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур необходимо для понимания деятельности проверяемого субъекта, для определения степени аудиторского риска.

На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры в сочетании с другими аудиторскими процедурами при исследовании необычных соотношений показателей бухгалтерской отчетности.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры играют роль предварительной проверки наличия в отчетности существенных искажений и других финансовых проблем.

В результате применения аналитических процедур могут быть выявлены области, требующие дополнительных аудиторских процедур.

При проведении аудита применяются следующие аналитические процедуры:

1. сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми или сметными (бюджетными) показателями;
2. сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с расчетными показателями, самостоятельно определяемыми аудитором;
3. сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними финансовых коэффициентов с нормативами, установленными действующим законодательством или хозяйствующим субъектом;
4. сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными;
5. сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (т. е. данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);
6. анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними;
7. другие виды аналитических процедур, учитывающих индивидуальные особенности организационной структуры предприятия.

При сравнении фактических показателей с плановыми аудитор должен:

- оценить методику планирования, которую использует клиент. Если, по мнению аудитора, планирование проводится некачественно, а следовательно, показатели планов нереальны, то аудитор не должен использовать плановые показатели для получения аудиторских доказательств;
- убедиться, что клиент не изменил бухгалтерские показатели отчетного периода.

При сравнении показателей отчетности клиента с показателями, определяемыми самостоятельно, аудитор строит свои предположения на основании сложившихся тенденций.

Эффективным является расчёт разного рода коэффициентов и процентных отношений на базе отчётных и нормативных показателей. Выбор коэффициентов, методик их расчета и периодов времени расчёта производится на основании нормативных документов, внутрифирменных аудиторских стандартов или профессионального суждения самого аудитора.

Методами выявления областей потенциальных рисков являются:

- исчисление и анализ относительных показателей текущего периода (показатели, характеризующие ликвидность баланса);
- сопоставление и анализ изменения относительных показателей, рассчитанных для того же экономического субъекта в разные периоды;
- сопоставление изменений нескольких видов относительных показателей.

Наиболее распространёнными методами выявления областей потенциальных рисков являются простое сравнение статей бухгалтерского баланса и анализ их резких изменений, а также анализ изменения статей в сравнении с изменениями других статей баланса. Область потенциального риска выявляется, когда изменение одного показателя по экономической природе не соответствует изменению другого показателя. При этом аудитор должен убедиться в идентичности применяемой клиентом методики ведения бухгалтерского учёта в сравниваемых периодах.

Выполнение аналитических процедур состоит из следующих этапов:

- 1) определение цели процедуры;
- 2) выбор вида процедуры;
- 3) выполнение процедуры;
- 4) анализ результатов выполнения процедуры.

Вид аналитических процедур зависит от цели их проведения, доступности и адекватности информации, необходимой для их проведения; от вида деятельности экономического субъекта; от профессионального суждения аудитора.

Выполняя аналитические процедуры, аудитор может использовать различные приёмы: простое сравнение, выявление тенденций изменения какого-либо показателя, выявление количественных взаимосвязей между показателями.

Результатами выполнения аналитических процедур являются необычные отклонения показателей бухгалтерской отчётности. Если необычные отклонения не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, то аудитор должен тщательно исследовать их и убедиться в объективности и надёжности проведенных аналитических процедур. Если необычные отклонения превышают уровень, который аудитор считает приемлемым, то должна быть исследована величина расхождений. Если величину расхождений трудно выявить в абсолютном значении, то аудитор использует величины, выраженные в процентах.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, анализа отклонений аудитор должен отразить в рабочей документации. Результаты выполнения аналитических процедур используются при составлении аудиторского заключения, а также при подготовке письменной информации клиенту по результатам проведения аудита.

### **5.3. Аудит показателей бухгалтерской отчётности и соблюдения нормативных актов аудируемым лицом**

В состав нормативных актов входят: законодательные нормативные акты, нормативные акты исполнительной власти, регулирующие хозяйственную и финансовую деятельность клиента.

При проведении аудита бухгалтерской отчётности аудитор обязан установить соответствие финансовых и хозяйственных операций клиента действующим в России нормативным правовым актам. Аудитор проверяет соответствие законодательству совершённых клиентом операций исключительно для получения уверенности в том, что бухгалтерская отчётность не содержит существенных искажений. Выявленные аудитором нарушения могут влиять существенно на величину показателей отчётности или незначительно на величину показателей отчётности, но могут нанести ущерб клиенту, государству или третьим лицам.

В случае неоднозначной трактовки аудитором и клиентом нормативных документов аудитору следует произвести оценку существенности влияния спорного нормативного документа на достоверность отчётности в целом.

Если влияние спорного нормативного документа существенно, аудитор может по согласованию с клиентом:

- направить письменный запрос от своего имени в орган, являющийся источником спорного нормативного документа, если при этом не существует лимита времени на получение ответа на запрос;
- письменно предупредить клиента о невозможности выдачи безусловно положительного аудиторского заключения.

Аудиторская организация не несёт ответственности за невыполнение клиентом требований нормативно-правовых актов. Ответственность несет руководство клиента.

При проверке соблюдения нормативных актов клиентом аудитору необходимо установить:

- обеспечивается ли персонал клиента необходимыми нормативными актами по бухгалтерскому учёту и налогообложению;

– привлекаются ли специалисты аудиторских и юридических организаций для получения необходимых консультаций по бухгалтерскому учёту, налогообложению и применению хозяйственного и иного законодательства РФ;

– разрабатываются ли внутренние рабочие документы, учётная политика, установлен ли контроль за их соблюдением;

– применяются ли меры воздействия на персонал и какие при несоблюдении требований нормативных актов;

– осуществляется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с обязательным участием юриста, с выработкой решения по отражению планируемой сделки в учёте и порядку её налогообложения.

Аудитор должен обратить особое внимание на такие нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения деятельности клиента или приостановки деятельности. Аудитор должен иметь в виду, что существует риск не обнаружения несмотря на то, что проверка качественно спланирована и квалифицированно проведена в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудита.

Вероятность риска возрастает если:

– значительное количество нормативных актов, имеющих непосредственное отношение к клиенту, не используется им в системе бухгалтерского учёта и внутреннего контроля;

– ограничена система бухгалтерского учета и внутреннего контроля (учёт и контроль не могут отразить всю хозяйственную и финансовую деятельность клиента);

– низкая квалификация бухгалтеров;

– сведения, получаемые от клиента, носят не объективный, а информативный характер.

Аудитор при необходимости может использовать в ходе проверки эксперта, владеющего юридическими знаниями.

Оценивая влияние выявленных нарушений на достоверность бухгалтерской отчётности, аудитор должен учесть последствия:

– взыскание с клиента штрафов;

– появление угрозы отчуждения имущества;

– прекращение деятельности клиента;

– сомнения в правдивости и в достоверности данных бухгалтерской отчётности.

В случаях, когда получить информацию о действительном или предполагаемом нарушении требований нормативных правовых актов невозможно, ау-

дитор обязан оценить влияние отсутствия необходимых документов и отразить это в аудиторском заключении. Следует учесть влияние невыполнения требований нормативных правовых актов клиентом на достоверность сведений, представляемых руководством. Если нарушения не были обнаружены в системе внутреннего контроля или не были включены сведения, предоставляемые руководством, то аудитор вправе пересмотреть оценку возможных рисков и степень достоверности сведений, представляемых руководством.

Если невыполнение требований нормативных документов по бухгалтерскому учёту и налогообложению является существенным, то аудитор обязан:

- отразить все нарушения в своей рабочей документации;
- сообщить руководству клиента о таких нарушениях в письменном виде;
- учесть влияние отмеченных нарушений на надёжность аудиторских доказательств и планирование процедур аудита;
- нарушения отразить в аудиторском заключении, выступить на собрании акционеров, т. е. довести до пользователей бухгалтерской отчётности данные нарушения.

Факты невыполнения требований нормативных актов при составлении аудиторского заключения необходимо учесть следующим образом:

1. Если факты невыполнения требований нормативных документов по бухгалтерскому учёту и налогообложению существенно повлияли на достоверность бухгалтерской отчётности, то аудитор даёт либо модифицированное заключение, либо отрицательное заключение о достоверности бухгалтерской отчётности.

2. Если руководство или персонал клиента препятствуют аудитору в получении информации о том, что факты невыполнения нормативных актов существенно исказили бухгалтерскую отчётность, то составляется отрицательное заключение, или вообще аудитор отказывается от выражения мнения о достоверности отчётности.

3. Если аудитор не может установить факты нарушения требований нормативных актов из-за случайных обстоятельств, а не действий клиента, то аудитор может дать модифицированное заключение либо отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении.

4. Если персонал клиента исправил выявленные нарушения и внёс все необходимые исправления в бухгалтерскую и налоговую отчётность, аудитор вправе дать положительное заключение.

В соответствии с действующими правилами бухгалтерского учёта, при формировании учётной политики предполагается, что предприятие будет про-

должать свою деятельность в обозримом будущем и нет намерения и необходимости в его ликвидации или существенном сокращении деятельности.

При проведении аудита аудиторы должны исходить из того, что бухгалтерская отчётность клиента подготовлена с учётом допущения непрерывности деятельности. Аудиторы должны установить, существуют ли какие-либо факторы, вызывающие серьёзное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчётности. Профессиональное суждение в этом вопросе должно основываться на знании соответствующих условий и событий, возможных или имеющих место на момент проверки, то есть на момент сбора аудиторских доказательств. Сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности клиента могут возникнуть у аудитора при выполнении аудиторских процедур и рассмотрении бухгалтерской отчётности клиента.

Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьёзные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться клиентом и пользователями информации как гарантия аудитора в том, что клиент будет продолжать деятельность в течение года.

При планировании и выполнении аудиторских процедур, при оценке их результатов аудиторы должны учитывать, что допущение клиента о непрерывности деятельности, используемое им при подготовке бухгалтерской отчётности, может подвергаться сомнению. Необходимо получить достоверные доказательства, подтверждающие или опровергающие такое сомнение. Эти доказательства получают в результате проведения основных аудиторских процедур или дополнительных аудиторских процедур, уточняющих ранее полученную информацию. Если в качестве аудиторской процедуры используется анализ прогнозов денежных потоков, прибыли и других показателей, то аудитор должен рассмотреть надёжность используемой клиентом системы формирования показателей, обоснованность принятых клиентом допущений, сопоставить данные прогнозов, сделанных клиентом на прошлые периоды, с фактическими данными за эти же периоды.

Серьёзные сомнения в прекращении непрерывности деятельности, дополнительные аудиторские процедуры, выводы, сделанные по результатам этих процедур, должны быть отражены в рабочей документации аудиторов.

Если определено, что нет достаточных доказательств применения допущения непрерывности деятельности при подготовке отчётности клиента, то необходимо рассмотреть вопрос о раскрытии в бухгалтерской отчётности этих обстоятельств. Например, планов действий управленческого персонала, в результате которых ожидается улучшение финансового состояния клиента. Если

клиент не включает в бухгалтерскую отчётность сведения, признанные необходимыми, то аудиторы дают модифицированное аудиторское заключение в связи с нераскрытием в отчётности соответствующих обстоятельств.

В бухгалтерской отчётности клиента должны быть изложены все важные основания для серьёзного сомнения по вопросу продолжения деятельности в течение 12 месяцев следующих за отчётным периодом, или в отчётности должно быть указано, что:

– существует серьёзное сомнение по поводу возможности продолжения деятельности в течение 12 месяцев, и причина, по которой клиент может оказаться не в состоянии продать своё имущество и выполнить свои обязательства перед третьими лицами;

– в бухгалтерскую отчётность не вносились никакие поправки, связанные с оценкой и классификацией активов, отражённых в отчётности, и величиной и классификацией кредиторской задолженности.

При наличии в бухгалтерской отчётности клиента необходимых сведений при прочих соответствующих условиях аудитор даёт положительное заключение о достоверности отчётности. В то же время, в итоговую часть аудиторского заключения аудитор включает дополнительный поясняющий параграф. Цель включения такого параграфа – привлечь внимание заинтересованных пользователей к сведениям, раскрытым в бухгалтерской отчётности клиента.

В любом случае, если в отношении применимости допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчётности клиента имеет место существенная неопределённость, то аудитор должен отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении.

Основания для отказа:

1) отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов;

2) твёрдо фиксированные условия привлечения заёмных средств без реальных перспектив на погашение задолженности или ее реоформление либо необоснованное использование краткосрочных заёмных средств для финансирования внеоборотных активов;

3) существенные отклонения значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение экономического субъекта от нормальных (обычных) значений;

4) значительные убытки от основной деятельности;

5) неспособность погашать кредиторскую задолженность в положенные сроки;

- б) переход от расчётов с поставщиками на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа к расчётам по предоплате поставки товаров, работ, услуг;
- 7) неспособность получить финансирование для необходимого развития деятельности или иных необходимых инвестиций;
- 8) потеря ключевого управленческого персонала без адекватной замены;
- 9) потеря важнейшего рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- 10) проблемы с трудовыми ресурсами;
- 11) существенная зависимость от успешного выполнения какого-то одного проекта;
- 12) невыполнение установленных законодательством требований в отношении формирования уставного капитала;
- 13) судебные разбирательства, в которых предприятие выступает ответчиком; и решение, по которым не в его пользу;
- 14) изменения в законодательстве и политической ситуации в стране, которые могут негативно сказаться на условиях хозяйствования.

До начала документальной проверки аудитор проводит проверку достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчётности.

Начальные и сравнительные данные бухгалтерской отчётности должны отражать:

- результаты финансово-хозяйственной деятельности клиента за период предшествующий аудиту;
- последовательное применение учётной политики клиента за период предшествующий аудиту.

Аудитору необходимо убедиться, что:

- начальные и сравнительные показатели проверяемой бухгалтерской отчётности не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность проверяемой бухгалтерской отчётности;
- конечные и относительные показатели бухгалтерской отчётности предыдущего отчётного периода правильно перенесены в начало проверяемого отчётного периода;
- в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчётности их результаты раскрыты должным образом в пояснительной записке;
- учётная политика клиента применяется на постоянной основе, а изменения в учётной политике, влияющие на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчётности, должным образом оформлены и задокументированы.

Достаточность аудиторских доказательств для подтверждения достоверности начальных и сравнительных показателей отчётности зависит от следующих факторов:

- а) существенности начальных и сравнительных показателей в бухгалтерской отчётности;
- б) величины риска возможных искажений бухгалтерской отчётности в предыдущем отчётном периоде;
- в) учётной политики, применяемой клиентом;
- г) аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчётности за предыдущий период.

При проведении аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчётности необходимо на выборочной основе провести следующие аудиторские процедуры:

- 1) ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью клиента;
- 2) проанализировать учётную политику клиента;
- 3) ознакомиться с порядком составления бухгалтерской отчётности;
- 4) убедиться в тождественности данных синтетического и аналитического учёта;
- 5) провести необходимые аналитические расчёты (например, сопоставить сальдо по счетам за различные периоды времени, провести оценку соотношений между различными статьями отчётности на начало проверяемого периода, сопоставив их с данными предыдущих периодов, и т. д.);
- 6) направить письменные запросы на подтверждение определённой информации руководству клиента и третьим лицам;
- 7) ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией руководству клиента по результатам проведения аудита предшествующей отчётности;
- 8) в случае необходимости запросить у клиента первичные документы, относящиеся к отчётному периоду;
- 9) рассмотреть влияние на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчётности корректировок, внесенных клиентом в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчётный период.

Если будет установлено, что отдельные начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчётности содержат искажения, существенно влияющие на достоверность проверяемой отчётности, в то время как сама бухгалтерская отчётность проверяемого периода достоверна, то аудитор в своём заключении должен изложить обстоятельства в отношении начальных и сравнительных по-

казателей отчётности, которые не позволили дать безусловно положительное аудиторское заключение.

Термин «*оценочные значения*» значения показателей бухгалтерской отчётности клиента, допустимые в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчётности, если невозможно установить точные значения или отсутствуют независимые внешние по отношению клиенту оценки.

К оценочным значениям относятся: резервы, фонды (например амортизационный), регулирующие статьи бухгалтерской отчётности, состав которых определён правилами бухгалтерского учёта. Ответственность за оценочные значения в бухгалтерской отчётности несут руководитель организации и главный бухгалтер.

*В зависимости от техники расчёта* оценочные значения могут быть *простыми и сложными*.

*Простые оценочные значения* рассчитываются на основе какого-либо одного показателя, например: арендная плата, включаемая в затраты отчётного периода, определяется в сумме, указанной в договоре.

*Сложные оценочные значения* рассчитываются на основе нескольких показателей с использованием прогнозов. Например, оценка возможных потерь от снижения стоимости товарно-материальных запасов может потребовать серьёзного анализа текущих данных и прогнозирования будущего объёма продаж.

*В зависимости от времени расчёта* оценочные значения могут быть *текущие и отчётные*.

*Текущие оценочные значения* отражаются на счетах бухгалтерского учёта ежемесячно. Например, начисление резерва на ремонт основных средств, начисление резерва на оплату отпусков работников.

*Отчётные оценочные значения* отражаются при составлении бухгалтерской отчётности, обычно годовой, т. е. в течение года не отражаются. Например, начисление резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.

Методы расчёта оценочных значений являются элементом учетной политики.

Оценочные значения используются потому, что существует неопределённость в отношении произошедших и возможных событий, и они опираются на мнения экспертов. Поэтому использование оценочных значений в бухгалтерской отчётности увеличивает риск существенных ее искажений.

Осуществляя аудиторскую проверку, аудиторы должны получить достаточные аудиторские доказательства, что оценочные значения достоверны в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения. Доказательства, подтверждающие правомерность оценочных значе-

ний, менее убедительны и связаны с большими трудностями при получении, чем доказательства, подтверждающие другие элементы бухгалтерской отчетности.

Для получения аудиторских доказательств применяются:

- 1) анализ и проверка процедуры, используемой для расчёта оценочных значений;
- 2) независимая оценка для сравнения с предлагаемым клиентам оценочным значением;
- 3) анализ последующих событий, подтверждающих рассчитанные оценочные значения.

Анализ и проверка процедуры расчёта оценочных значений состоит из следующих этапов:

- 1) анализ исходных данных и методов расчёта оценочных значений;
- 2) проверка расчёта оценочных значений;
- 3) сравнение оценок, использовавшихся в предыдущие периоды, с фактическими показателями этих периодов;
- 4) рассмотрение порядка утверждения методики расчёта оценочных значений.

На первом этапе анализируют точность, полноту и соответствие данных, служащих базой для расчёта оценочных значений. Используемая в расчётах информация не должна противоречить данным бухгалтерского учёта. Например, проверяя резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, аудитор может получать аудиторское доказательство того, что данные об объёме готовой продукции, находящейся на гарантийном обслуживании, соответствуют данным о продаже этой продукции. Доказательства можно получать и из внешних источников.

Подлежит оценке правильность интерпретации руководством клиента собранных и используемых для прогноза данных, которые служат основой расчёта оценочных значений. Например: анализ сроков дебиторской задолженности при начислении резерва по сомнительным долгам должен подтвердить, на какие временные группы разбита задолженность и насколько обоснованы значения в процентах резервирования каждой из них.

Подлежит оценке достаточность оснований выбора базы расчёта оценочных значений. Для этого могут использоваться показатели из макроэкономической или отраслевой статистики, темп инфляции, процентные ставки, уровень занятости, предполагаемый рост рынка. Если же оцениваются специфические для клиента показатели, то расчёты должны основываться на внутренних данных (данных клиента).

Анализируя данные, лежащих в основе расчёта оценочных значений, особое внимание обращают на базовые показатели расчётов, чувствительные к изменениям и подверженные существенным искажениям. Анализ таких расчётов предполагает знание аудиторами финансовых результатов деятельности клиента в предыдущие периоды, знание методов, используемых другими предприятиями отрасли, и знание планов руководства клиента на будущее.

Сравнение бухгалтерских оценок, используемых в предыдущих периодах, с фактическими показателями этих периодов производится с целью:

- 1) получения доказательств надёжности используемых клиентом процедур по расчёту оценочных значений;
- 2) определения необходимых корректировок формул, используемых для расчёта оценочных значений;
- 3) определения различий между фактическими показателями и их предыдущими оценочными значениями, внесения необходимых корректировок и пояснений.

Рассматривая порядок утверждения методики расчёта оценочных значений, аудитор устанавливает, каким образом клиент утверждает правила расчёта оценочных значений, как анализируется оценочная информация, какие выводы и решения принимаются, как этот процесс отражается в документах клиента.

Используя независимую оценку, аудитор сравнивает оценочные значения, рассчитанные клиентом, с независимыми оценочными значениями. Может быть полезным сравнение оценочных значений, используемых в предыдущие периоды, с независимой оценкой.

В случае анализа последующих событий, подтверждающих рассчитанные клиентом оценочные значения, можно изучить действия и события, которые произошли в конце аудируемого периода, но до завершения аудиторской проверки. Оценивая такие события, аудитор предоставляет аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, рассчитанных клиентом.

Например: на конец отчётного года может быть остаток резерва на ремонт основных средств, если в конце года был начат дорогостоящий ремонт объектов, который закончится в следующем отчётном году.

Применительно к разным статьям бухгалтерской отчётности возможно использование различных методов проверки оценочных значений. Правомерно применять комбинации различных методов проверки относительно одного из оценочных значений. Окончательный вывод о достоверности оценочных значений делается на основании знания деятельности клиента и соответствия проверяемого оценочного значения другим аудиторским доказательствам,

полученным в ходе проверки. Если обнаружены существенные расхождения между оценочным значением, рассчитанным аудитором, и аналогичным показателем, отражённым в бухгалтерской отчётности клиента, то принимается решение о необходимости внесения исправлений в отчётность. Если расхождения несущественны, т. е. сумма отклонений в пределах допустимых норм, то исправлений не требуется.

При существенности различий в расчётах, произведённых аудитором и клиентом, можно предложить клиенту пересмотреть оценочные значения. Если клиент откажется от пересмотра, то расхождения будут считаться ошибкой и рассматриваться вместе с остальными искажениями при оценке существенности воздействия на бухгалтерскую отчётность.

Перечень оценочных значений, используемых в бухгалтерской отчётности:

1. Амортизация основных средств и нематериальных активов (клиент сам определяет сроки полезного использования активов и методы начисления амортизации).

2. Резерв по сомнительным долгам.

3. Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги.

4. Резервы предстоящих расходов и платежей, в том числе:

– резерв на оплату отпусков работников;

– резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

– резерв на выплату вознаграждения по итогам работы за год;

– резерв на ремонт основных средств;

– резерв производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;

– резерв предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий,

– резерв предстоящих затрат по ремонту предметов проката,

– резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание,

– иные аналогичные резервы, предусмотренные нормативными актами по бухгалтерскому учёту.

### *Вопросы для контроля знаний по теме 5*

1. Каков порядок контроля исполнения нормативных документов учёта и отчётности при проведении аудиторской проверки?
2. Какова сущность аудиторской выборки, и в каких случаях она используется?
3. Сущность рабочих документов аудитора, их подготовка и роль в аудиторской работе.
4. Как классифицируются методы аудиторской проверки? Для каких целей они используются и в чём их сущность?
5. Что понимается под аналитическими процедурами, и какие основные методы используются при их проведении?
6. В чём специфика аудиторских проверок при наличии фактов мошенничества и многочисленных ошибок? Как при этом должен действовать аудитор?
7. Каков порядок проведения первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчётности?
8. Какие аудиторские процедуры могут быть использованы для получения доказательств в отношении сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности?
9. В чем сущность операций со связанными сторонами и методика их проверки.
10. Охарактеризуйте виды оценочных значений в бухгалтерском учёте и аудиторские процедуры их проверки.

## 6. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

**Проблематика темы:** Аудиторские доказательства: понятие, предъявляемые требования, источники получения. Процедуры получения аудиторских доказательств. Использование работы эксперта. Использование работы внутренних аудиторов. Использование работы других аудиторских организаций. Получение разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки. Общение (взаимодействие) с руководством экономического субъекта в ходе аудиторской проверки.

### 6.1. Аудиторские доказательства: понятие, предъявляемые требования, источники и процедуры получения

*Аудиторские доказательства* – информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, служащие основанием для аудиторского заключения.

Под доказательством понимается факт, который может служить подтверждением или опровержением существования другого факта. Аудиторские доказательства должны быть *релевантными* и *достаточными*.

*Релевантность доказательств* – их ценность для разрешения какой-либо проблемы. *Достаточность доказательств* в каждом конкретном случае определяется на основе оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от:

- степени аудиторского риска;
- наличия свидетельства от независимого источника;
- степени доверия доказательствам, полученным на основе данных системы внутреннего контроля клиента;
- получения информации в результате самостоятельного анализа;
- получения доказательств в документальной форме;
- возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из разных источников, и др.

В любом случае, аудитор должен быть уверен, что он собрал достаточное количество доказательств необходимого качества, чтобы составить объективное и обоснованное заключение. Достоверность доказательств можно повысить, если использовать для их сбора более качественные (уместные) в данных условиях аудиторские процедуры.

Аудиторские доказательства должны быть *полными*, то есть аудитор должен убедиться, что все данные включены в бухгалтерскую отчётность.

Аудиторские доказательства должны быть *точными*, то есть аудитор должен убедиться, что все хозяйственные операции и показатели верны в математическом отношении.

Аудиторские доказательства могут быть:

- внутренними;
- внешними;
- смешанными.

*Внутренние аудиторские доказательства* – информация, полученная от клиента.

*Внешние аудиторские доказательства* – информация, полученная от третьих лиц и организаций.

*Смешанные аудиторские доказательства* – информация, полученная от клиента и подтверждённая внешним источником.

Качество аудиторских доказательств зависит от их источника.

Можно выделить следующие источники доказательств:

- первичные документы клиента и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учёта клиента;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности клиента;
- результаты инвентаризации различных активов клиента;
- наблюдение за осуществлением отдельных хозяйственных операций;
- проверка достоверности отдельных статей отчётности, остатков по счетам и реальности хозяйственных операций путём получения письменного подтверждения от третьих лиц;
- устный опрос персонала и руководства клиента и третьих лиц.

По степени надёжности и достоверности наиболее ценными являются доказательства, полученные самим аудитором. Документальные доказательства и письменные подтверждения клиента предпочтительнее доказательств, полученных при устных опросах. Когда доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, тогда под сомнение ставится достоверность обоих источников.

Если аудитор в силу каких-либо причин не имеет возможности собрать достаточные доказательства, то он обязан отразить этот факт в отчёте.

При сборе аудиторских доказательств важно сохранить соотношение между затратами на получение доказательств и их значимостью. Если система внутреннего контроля клиента достаточно надёжна, то аудитор может отказаться от дорогостоящей сплошной инвентаризации активов и провести её выборочно.

## 6.2. Процедуры получения аудиторских доказательств

При сборе аудиторских доказательств используются следующие процедуры:

- 1) наблюдение или участие в инвентаризации;
- 2) наблюдение за выполнением хозяйственных операций;
- 3) устный опрос;
- 4) получение письменных подтверждений;
- 5) проверка доказательств, полученных клиентом от третьих лиц;
- 6) проверка документов, подготовленных клиентом;
- 7) проверка арифметических расчётов;
- 8) анализ.

*Наблюдение или участие в инвентаризации.* С точки зрения технологии аудиторского дела, инвентаризацию можно рассматривать как метод получения наиболее ценных и достоверных доказательств реальности и точности статей актива баланса, фактов совершения хозяйственных операций. Участие в инвентаризации или наблюдение за её проведением позволяют сделать определённые выводы. Так, если в проверяемой организации в течение ряда лет не проводилась инвентаризация активов, то аудитор имеет основание для выводов:

- у клиента отсутствует внутренний контроль за сохранностью активов;
- клиент нарушает установленный порядок ведения бухгалтерского учёта и подготовки бухгалтерской отчётности.

Если при проведении инвентаризации основных средств выясняется, что одно из подразделений проверяемой организации «занято» иным хозяйствующим субъектом, а в составе доходов нет статьи доходов от аренды, то имеет место скрытая аренда и уклонение от уплаты налогов. Аудитор может сделать вывод о нарушении клиентом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

*Наблюдение за выполнением хозяйственных операций.* Аудиторская проверка – не только работа с документами и отчётностью, но ещё и работа с сотрудниками проверяемой организации, так как именно они создают эти документы. Аудитору достаточно понаблюдать за тем, как производится в бухгалтерском учёте оформление той или иной хозяйственной операции, чтобы оценить состояние внутреннего контроля и соблюдение порядка ведения бухгалтерского учёта. Например, процедура выдачи денег из кассы подотчётному лицу должна включать в себя следующие этапы:

- 1) составление заявления на выдачу денег с указанием производственной необходимости того, на что тратятся деньги;

- 2) согласование и утверждение заявления у руководителя организации;
- 3) оформление бухгалтером расходного кассового ордера на выдачу денег;
- 4) передача бухгалтером расходного кассового ордера в кассу;
- 5) проверка кассиром всех необходимых реквизитов расходного кассового ордера;

б) выдача денег из кассы.

Если все этапы процедуры соблюдаются, то аудитор имеет основание для вывода, что ведение кассовых операций клиентом осуществляется в соответствии с предъявляемыми требованиями. В противном случае, аудитор выявляет тот этап, который пропускается сотрудниками организации-клиента и ведёт к ослаблению внутреннего контроля.

*Устный опрос.* Опрос или беседа должны быть проведены практически со всеми работниками организации, участвующими в ведении бухгалтерского учёта и составлении бухгалтерской отчётности. Аудитор, который ограничивается беседой с главным бухгалтером и его заместителями, совершает ошибку. Он должен убедиться, что хозяйственные операции соответствуют законодательству, правильно оформлены и корректно отражены в бухгалтерском учёте. Начинать проверку каждого раздела бухгалтерского учёта следует с устного опроса или беседы с исполнителями, то есть рядовыми бухгалтерами. Эта процедура осуществляется на начальной стадии проверки, когда аудитор знакомится с организацией-клиентом, оценивает объём и степень сложности работ, чтобы составить программу проверки. А для этого аудитор должен иметь список бухгалтеров, в котором кроме фамилии, имени и отчества, наименования их официальных должностей приводится перечень направлений учёта, которые они ведут.

Состав вопросов, задаваемых бухгалтерам, зависит от того, какими разделами учёта они занимаются.

Примерный план беседы может быть следующим:

1. Какие первичные документы Вы оформляете?
2. Какие регистры аналитического учёта Вы ведете?
3. В каком разрезе ведётся аналитический учет по Вашему участку учёта?
4. Для каких регистров синтетического учёта необходима формируемая Вами информация?
5. Как и кем проверяются полученные Вами результаты?
6. Какие типичные хозяйственные операции Вам приходится оформлять?
7. Каков порядок Ваших действий при выполнении каждой из типичных хозяйственных операций?

8. Знаете ли Вы в формировании какой статьи бухгалтерского баланса и формы бухгалтерской отчётности вам приходится участвовать?

9. Каким образом Вы контролируете свою работу?

10. Как Вы исправляете свои ошибки, когда они имеют место?

11. Имеются ли какие-либо неудобства в ведении учёта, сверке результатов?

12. Какие проблемы Вы испытываете в Вашей работе?

*Получение письменных подтверждений.* Данная аудиторская процедура непосредственно связана с предыдущей, но имеет свою особенность. Если при устном опросе аудитор фиксирует ответы бухгалтеров, то для получения письменных подтверждений персоналу клиента выдаются опросные листы или анкеты. Опросный лист содержит такие обязательные реквизиты как: фамилия, имя, отчество и должность опрашиваемого. Заполненный опросный лист должен быть проверен главным бухгалтером клиента и заверен его подписью.

*Проверка доказательств, полученных клиентом от третьих лиц.*

К документам, получаемым клиентом от третьих лиц, относятся:

– расчётные документы других организаций (реестры чеков, реестры на получение средств с аккредитива, квитанции расходных кассовых ордеров, платежные поручения и т. д.);

– первичные учётные документы других организаций (счета-фактуры, акты выполненных работ, накладные и т. д.);

– документы, подтверждающие реальность отражаемых в бухгалтерской отчётности сумм по расчётам с налоговыми органами (акты сверки расчётов по налогам и т. д.);

– юридические документы, подтверждающие реальность отражаемой в отчётности дебиторской и кредиторской задолженности (договоры на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг; акты сверки по взаимозачётам; судебные иски и т. д.);

– юридические документы, подтверждающие определённые права организации (выписки из реестров акционеров, договоры аренды, договоры страхования и т. д.).

*Проверка документов, подготовленных клиентом.* Так как документы составляются клиентом, то информация является внутренней, достоверность её зависит от качества системы внутреннего контроля клиента. К таким документам относятся: журналы, книги, карточки, ведомости и прочие регистры синтетического учёта, Главная книга организации, бухгалтерская и другая отчётность (статистическая, налоговая).

*Проверка арифметических расчётов.* Процедура осуществляется в зависимости от оценки аудитором состояния системы внутреннего контроля. Если

система внутреннего контроля признаётся аудитором удовлетворительной, то проверка арифметических расчётов производится выборочно. Если система внутреннего контроля признаётся неудовлетворительной, то проверка арифметических расчётов может быть сплошной. Возможен вариант, когда аудитор делает отрицательный вывод о правильности арифметических расчётов на основании результатов выборочной проверки. Размер и шаг выборки для проверки арифметических расчётов устанавливается аудитором самостоятельно, согласовывается с заказчиком и фиксируется в договоре на аудиторскую проверку. Проверка арифметических расчётов зависит от формы счетоводства и раздела бухгалтерского учёта. Если в организации автоматизированная система учёта, то необходимость проверять правильность арифметических расчётов отпадает, но аудитор должен проверить алгоритм, заложенный в программу.

*Анализ.* В аудиторской деятельности применяется широкий спектр приёмов и методов экономического анализа. Аналитические процедуры необходимы для оценки учётной и другой экономической информации путем изучения взаимосвязей между показателями. Анализ считается наиболее эффективной аудиторской процедурой с точки зрения затрат. Он должен выявить степень деловой активности клиента, его финансово-хозяйственные перспективы в будущем, зоны преднамеренных ошибок в отчётности и обеспечить сокращение детализированного тестирования на основной стадии аудита.

### **6.3. Использование работы специалистов, привлекаемых к аудиторской проверке**

В аудиторской деятельности важную роль играет специальная проверка отдельных обстоятельств и сторон производственно-хозяйственной деятельности клиента. Такие специальные проверки осуществляются с привлечением специалистов-экспертов в конкретных областях знаний. Аудитор не может быть всезнающим. В аудиторской деятельности ему приходится изучать вопросы, выходящие за пределы знаний по специальности. Например, вопросы нормирования труда, оценки основных средств и нематериальных активов, планирования, технологии производства, обращения ценных бумаг и т. д.

*Эксперт в аудите – специалист, имеющий достаточные знания и опыт в определённой области, отличной от бухгалтерского учёта и аудита, дающий заключение по вопросу, относящемуся к данной области.*

Если у аудиторской фирмы возникает потребность в услугах эксперта (специалиста) часто, то она может:

- ввести должность эксперта в штат аудиторской фирмы;

– нанимать экспертов по мере необходимости по договору возмездного оказания услуг;

– обходиться без эксперта, организуя собственными силами экспертизы и идя на повышение риска неверного аудиторского заключения.

В международном аудите распространён второй вариант. Он регламентирован международными стандартами аудита.

Первый вариант организационно проще. Аудиторы благодаря постоянному общению с экспертами начнут лучше разбираться в смежных проблемах, а эксперты – в аудиторских. Однако для небольших аудиторских фирм принимать в штат эксперта – значит существенно повысить затраты. При этом эксперты будут загружены гораздо меньше, чем аудиторы. Качество аудита будет несколько ниже, чем при приглашении эксперта со стороны на условиях договора гражданско-правового характера. На стороне можно найти специалистов более высокой квалификации.

Существует вариант, когда эксперты по одним вопросам приняты в штат аудиторской фирмы, а по другим вопросам – приглашаются по договору гражданско-правового характера. Например: специалисты по компьютерной обработке данных требуются при аудиторских проверках постоянно, и аудиторской фирме целесообразно иметь в штате такого специалиста. Кроме специалистов-компьютерщиков часто требуются услуги оценщиков и юристов. При осуществлении аудита аудиторская фирма может использовать работу геолога, актуария и других специалистов.

Примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторская фирма привлекает экспертов:

– оценка отдельных видов имущества (земли, зданий, машин и оборудования, произведений искусства, драгоценных камней, новых технологий и др.);

– определение количества и состояния имущества;

– производство расчётов специальными приёмами и способами (актуарные оценки);

– измерение объёмов выполненных работ и работ, которые подлежат выполнению по ещё неисполненным договорам (строительные, геологоразведочные, проектные работы);

– оценка товарно-материальных ценностей, включая их количественные и качественные показатели;

– оценка работ, выполняемых по долгосрочным контрактам;

– оценка информационных технологий, применяемых клиентом;

– юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

Решение об использовании работы эксперта принимает аудиторская фирма при планировании аудита исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надёжности других аудиторских процедур, применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, привлекаемый аудиторской фирмой, должен иметь:

- соответствующую квалификацию, что подтверждается документами (дипломом, квалификационным аттестатом, лицензией и т. п.);
- соответствующий опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская фирма, что подтверждается соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями.

Привлекаемый для консультации эксперт должен быть независимым по отношению к проверяемому объекту. Он не может быть учредителем, руководителем или другим должностным лицом проверяемой организации, несущим ответственность за соблюдением требований, предъявляемых к бухгалтерской отчётности. Эксперт не может состоять с указанными лицами в близком родстве. Экспертом не может быть также специалист, оказывающий проверяемой организации услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учёта, составлению отчётности.

Договор на услуги эксперта, помимо общепринятых условий, должен содержать:

- цели и объём работы эксперта;
- описание конкретных вопросов, по которым аудиторская фирма ожидает получить заключение;
- описание взаимоотношений эксперта с клиентом, если таковое потребуется;
- пункт о конфиденциальности информации клиента;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие годы;
- форму и содержание заключения эксперта.

По результатам своей работы эксперт представляет заключение в письменном виде. Лишь в исключительных случаях эксперт может дать устные разъяснения.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, в нём должны быть отражены:

- наименование организации, экспертизу которой осуществлял специалист;
- объект экспертизы;

- объём проведённой работы и предел ответственности эксперта;
- применявшиеся методы работы;
- принятые экспертом предположения при проведении работы;
- любые неразрешимые существенные сомнения, связанные с проделанной работой;
- результаты работы.
- заключение эксперта, состоящее из трёх частей:
  - 1) вводной;
  - 2) исследовательской;
  - 3) выводов.

*Во вводной части заключения* указываются: наименование организации; наименование работы, проведённой экспертом; описание предмета работы; сведения об эксперте (ФИО, квалификация); дата поступления материалов на исследование; наименование материалов, поступивших на исследование; вопросы, поставленные на разрешение эксперта. Вопросы экспертом приводятся в той формулировке, в какой они даны в договоре оказания услуг эксперта. При необходимости уточнить их эксперт должен изложить вопрос, а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. Эксперт вправе сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечивает наиболее эффективный порядок исследования. Если вопрос ставится по инициативе эксперта, он также излагается в первой части.

*В исследовательской части заключения* описывается процесс исследования, его результаты, даются объяснения установленным фактам. Эксперт должен изложить методы исследования в форме, доступной для лиц, не имеющих специальной подготовки, и настолько подробно, чтобы при необходимости можно было повторить исследование и проверить правильность выводов эксперта. Здесь же должны быть даны ссылки на нормативно-справочные документы, которыми эксперт руководствовался, а специальные термины должны разъяснены. Если на некоторые из поставленных вопросов нет возможности дать ответ, эксперт указывает причины.

*В третьей части заключения* содержатся выводы экспертов в форме ответов на каждый из поставленных вопросов. Последовательность ответов должна совпадать с последовательностью вопросов во вводной части заключения.

Сведения, включённые в заключение, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы их содержание и форма трактовались однозначно. Заключение эксперт предоставляет как минимум в двух экземплярах. Один экземпляр передаётся организации-клиенту, второй – аудиторской фирме. На заключении обязательно ставятся дата и личная подпись эксперта с расшифровкой.

Результаты работы эксперта используются в процессе аудиторской проверки. Заключение эксперта включается в рабочую документацию аудиторской фирмы. Отчёт аудитора не должен содержать ссылок на мнение эксперта по причине возможного неправильного их толкования. Аудитор должен внести в свой отчёт ограничения, основанные на заключении эксперта, и разграничить своё мнение и мнение эксперта. Привлечение эксперта к проверке не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.

*Внутренний аудит – это способ контроля за эффективностью деятельности клиента.* Организационная структура, роль и функции внутреннего аудита определяются либо собственниками, либо руководством организации в зависимости от особенностей её деятельности, размера, структуры управления.

Внутренний контроль за соблюдением порядка ведения бухгалтерского учёта могут выполнять:

- отдельные аудиторы;
- специально организованные отделы внутреннего аудита;
- ревизионные комиссии;
- привлекаемые сторонние организации или внешние аудиторы.

Самым ценным в результатах деятельности внутреннего аудита является знание специфики производственной деятельности организации.

Объект проверки определяется руководством организации.

Внутреннему аудиту присущи следующие функции:

- проверка системы бухгалтерского учёта, внутреннего контроля, их мониторинг и разработка мероприятий по улучшению этих систем;
- проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации объектов, оценки объектов, классификации такой информации, составление на её основе отчётности, а также специальное изучение отдельных статей отчётности, включая детальные проверки операций и остатков по бухгалтерским счетам;
- проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учётной политики, инструкций, решений, указаний руководства и собственников;
- проверка деятельности различных звеньев управления;
- оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных процедур в филиалах и других структурных подразделениях;
- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества;
- работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

- оценка используемого организацией программного обеспечения;
- специальные расследования отдельных случаев (например, подозрений в злоупотреблении);
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Основным требованием, предъявляемым к внутреннему аудиту, является независимость от руководителей проверяемых структурных подразделений предприятия, подчинённость непосредственно собственнику или руководству предприятия.

Аудиторская фирма должна сформировать мнение о деятельности внутреннего аудита, необходимое для планирования предстоящей проверки. Эффективность внутреннего аудита – важный фактор при оценке аудиторской фирмой аудиторского риска и системы внутреннего контроля клиента. Внешние аудиторы должны составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы о его работе.

Для оценки состояния внутреннего аудита на стадии планирования проверки следует учитывать:

- организационный статус внутреннего аудита, возможности и способность внутренних аудиторов соблюдать объективность и независимость, наличие или отсутствие обязанностей, наличие или отсутствие факторов и ограничений, накладываемых руководством или собственниками клиента на внутренний аудит;
- компетентность внутренних аудиторов: профессиональное образование, опыт работы, политика найма, обучение, повышение квалификации, степень понимания внутренними аудиторами стоящих проблем и задач;
- профессиональный уровень: состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудитора, наличие и содержание соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабочим программам и рабочей документации;
- функциональные рамки: содержание и объём работы, которую выполняет служба внутреннего аудита;
- уровень значимости: рассматриваются ли и принимаются ли к исполнению руководством или собственниками рекомендации внутреннего аудита.

Оценив деятельность внутреннего аудита, аудиторская фирма решает, может или не может быть использована работа внутреннего аудита для целей внешнего. Если аудиторская фирма примет решение использовать работу внутреннего аудита, то она может продолжить её изучение, ознакомиться с рабочими документами внутреннего аудита с целью убедиться, что:

- программы и объём работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудита;

– работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;

– выводы внутренних аудиторов достаточно обоснованы и соответствуют обстоятельствам деятельности предприятия, а содержание отчётов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам выполненной ими работы;

– зоны повышенных рисков, известные внутренним аудитором, учитываются при планировании работ и проверяются;

– отношение руководства к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами конструктивны.

Содержание, сроки и объём проверок работы внутреннего аудита зависят от оценки:

– аудиторского риска;

– существенности объекта аудита;

– предварительной оценки службы внутреннего аудита.

Проверка работы внутреннего аудита может включать:

– тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом;

– проверку других интересующих объектов;

– наблюдение за процедурами внутреннего аудита и другие приёмы проверки по усмотрению внешнего аудитора.

Внешние аудиторы должны иметь возможность свободно и в полном объёме общаться с внутренними аудиторами, т. к. задачи внутреннего аудита определяются руководством или собственником и отличаются от задач внешнего аудита, который должен дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчётности. Вместе с тем средства решения задач, стоящих перед внутренним и внешним аудитом, могут совпадать и использоваться при определении содержания, срока и объёмов аудиторских процедур, выполняемых внешними аудиторами.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки может повлиять:

– взаимная координация планов внутреннего и внешнего аудита в аудиторской проверке;

– обмен отчётами;

– регулярные рабочие встречи;

– свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

– совместное представление отчётов руководству или собственникам клиента;

– общий порядок документирования аудита.

Внешние аудиторы информируют руководство или собственников клиента и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных фактах, которые позволили бы повысить эффективность работы внутреннего аудита. Внешние аудиторы в ходе проверки не должны полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и хозяйственных операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если контрольные проверки дают сопоставимые результаты, то никаких корректиров в план не вносится. Если выявляются расхождения, то меняется содержание и увеличивается объём аудиторских процедур, т. е. вносятся коррективы в план аудиторской проверки.

Если в бухгалтерской отчётности организации-клиента включаются показатели подразделений, аудит которых проводится другой аудиторской фирмой, то основная аудиторская фирма должна оценить влияние работы такой аудиторской фирмы на бухгалтерскую отчётность клиента.

*Основной аудиторской организацией* признается та, которая отвечает за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской отчётности клиента.

*Другой аудиторской организацией (неосновной)* считается аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения отчётности подразделения организации-клиента, показатели которой включаются в бухгалтерскую отчётность клиента. Подразделения – это филиалы, представительства, дочерние и зависимые общества.

При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли проводимая ею работа для подготовки аудиторского заключения бухгалтерской отчётности клиента, в состав которой входят подразделения. Для этого необходимо оценить:

- существенность той части показателей подразделений, аудит которых проводит сама основная аудиторская организация, и той части показателей подразделений, аудит в отношении которых она не проводит;
- уровень собственных знаний деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация;
- риск существенных искажений показателей подразделения, аудит в которых проводит другая аудиторская организация;
- возможность при необходимости выполнять дополнительные процедуры в подразделениях, аудит которых проводит другая аудиторская организация.

#### **6.4. Взаимодействие с руководством экономического субъекта в ходе аудиторской проверки**

Чтобы обратиться к руководству клиента для получения официального разъяснения по тем или иным вопросам, аудитор должен иметь письменное доказательство факта, что руководитель клиента несёт ответственность за предоставление бухгалтерской отчётности в соответствии с требованиями законодательства. Таким доказательством может быть письмо о проведении аудита или договор на аудиторскую проверку.

Разъяснения руководителей проверяемой организации могут быть запрошены на этапе предварительного планирования аудита, на этапе подготовки общего плана и программы аудита, непосредственно на этапе проверки и этапе завершения аудита и подготовки аудиторского заключения. На разных этапах проведения аудиторской проверки получение разъяснений руководства необходимо для определенных целей.

На этапе предварительного планирования аудита разъяснения руководства необходимы для подтверждения факта, что предприятие будет функционировать как минимум год.

На этапе подготовки общего плана и программы аудита разъяснения нужны для того, чтобы понять деятельность клиента, изучить наличие и особенности системы внутреннего контроля, оценить аудиторский риск.

На этапе тестирования, т. е. на этапе непосредственной проверки, разъяснения руководства необходимы для объяснения ситуации с ведением бухгалтерского учёта и отчётности, требующей пояснений. Подтвердить соответствие толкования можно только разъяснениями руководства.

На этапе составления аудиторского заключения разъяснения подтверждают существенные искажения в учёте и отчётности клиента, свидетельствуют о наличии условных обязательств и событий после отчётной даты.

Руководство проверяемой организации не вправе ограничить круг вопросов, подлежащих выяснению при проведении проверки, оно не может сократить число разъяснений без видимых последствий для него в будущем. Это обстоятельство желательно довести до руководства официально на стадии заключения договора.

Если порядок обращения аудитора к руководству клиента официально не оговорен, то аудитор сам определяет способ обращения к руководству (устно, письменно). При любой форме обращения аудитор должен точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые он предполагает получить или подтвердить.

Аудитор может сопроводить свой запрос пояснениями, которые считает важными. Отказ руководства предоставить требуемую информацию по запросу аудитора может повлиять на формирование мнения аудитора.

В отдельных случаях отказ руководства предоставлять разъяснения расценивается как ограничение объёма аудита и как причина составления модифицированного аудиторского заключения. Аудитор должен заранее довести это обстоятельство до руководства аудируемого предприятия. Аудитору следует оценить, насколько хорошо информирован руководитель, предоставляющий разъяснения, которые считаются надёжными только тогда, когда они получены от компетентных лиц. Если есть сомнение в компетентности руководителя, то подтверждения надёжности следует получить из других источников. Если же разъяснения являются единственным источником информации, то аудитор должен оценить их соответствие следующим критериям:

- достоверности,
- достаточности,
- своевременности.

Объединённый эффект данных критериев оценивается аудитором в каждом конкретном случае. Если разъяснения, данные руководством, противоречат информации полученной из других источников, то после выяснения причин аудитор делает выводы о возможности доверия разъяснениям руководителя.

Разъяснения руководства клиента бывают как устные, так и письменные. Письменные разъяснения имеют место, если вопрос, с которым обратился аудитор, имеет существенное значение; отношения руководителя с клиентом носят официальный характер и могут быть в дальнейшем рассмотрены в суде.

Письменные разъяснения руководства клиента имеют форму:

- официального письма руководства;
- письма, подготовленного аудитором, содержащего точку зрения аудитора по определённым вопросам и содержащего запись руководства клиента о согласии с данной трактовкой;
- официально заверенной копии бухгалтерской отчетности клиента, протоколов собрания совета директоров, протокола общего собрания акционерного общества, т. е. документов, в которых содержатся сведения о позиции руководства проверяемого предприятия по определённым вопросам.

Информация об устных разъяснениях, полученных от руководства клиента, должна быть включена в рабочие документы. Аудитор должен зафиксировать:

- вопрос, с которым обратился за разъяснениями к руководству фирма-клиент;

- краткое содержание полученных разъяснений;
- свою оценку убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях, в том числе с использованием подтверждений, полученных альтернативным способом;
- собственные выводы.

При общении с руководством клиента аудиторам следует придерживаться общепринятых моральных норм, а также руководствоваться следующими принципами профессиональной этики:

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

Независимость аудиторской организации от проверяемого клиента и его руководства должна рассматриваться как с точки зрения формальных, так и фактических обстоятельств (ст. 12 Закона «Об аудиторской деятельности»).

Честность и объективность заключается в следующем: основой для выводов, рекомендаций и заключений аудиторов может быть достаточный объём необходимой информации. Аудиторская фирма должна полностью исключать предвзятый подход и возможное давление со стороны организации-клиента с целью изменения мнения аудитора.

Конфиденциальность информации, полученной аудитором от руководства организации-клиента, должна соблюдаться без ограничения во времени независимо от продолжения или прекращения отношений с экономическим субъектом.

Профессиональное поведение в общении с руководством проверяемой организации состоит в соблюдении приоритета общественных интересов и репутации профессии в целом. Аудиторская фирма должна воздерживаться от любых действий, которые могут дискредитировать её, подорвать её уважение, доверие к аудиторской профессии.

Цель общения с руководством клиента до начала аудита – оценка возможности проведения аудита и заключение договора на аудит и сопутствующие услуги. Цель общения с руководством проверяемой организации во время аудита – оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения задач аудита с максимально возможной эффективностью.

С руководством проверяемой организации могут обсуждаться:

- вопросы планирования аудита;

- вопросы получения аудиторских документов;
- вопросы оценки аудиторского риска и уровня существенности;
- вопросы изучения и оценки систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля;
- вопросы привлечения к работе экспертов;
- организационные вопросы, связанные с проведением аудита;
- проблемы, с которыми столкнулась аудиторская фирма в ходе аудита;
- вопросы по ведению учёта и составлению отчётности, по которым возникли разногласия;
- поправки в бухгалтерскую отчетность, предложенные аудиторами;
- нарушения действующего законодательства в области бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности, влияющие на достоверность информации;
- выявленные в ходе аудита особенности внешней и внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности организации-клиента;
- существенные события, происшедшие после даты подписания аудиторского заключения и др.

Все материалы по общению с руководством организации-клиента должны быть включены в состав рабочей документации аудитора

### *Вопросы и тесты для контроля знаний по теме 6*

1. Какие виды аудиторских доказательств вы знаете?
2. Перечислите требования к аудиторским доказательствам.
3. Охарактеризуйте внутренние, внешние и смешанные аудиторские доказательства.
4. В чём выражается достоверность и достаточность аудиторских доказательств?
5. Назовите источники получения аудиторских доказательств.
6. Перечислите методы получения аудиторских доказательств.

### **Тесты:**

*1. В письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита аудиторская организация обязана указывать:*

- 1) все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения;

2) все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые оказывают существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчётности на отчётную дату;

3) все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчётности.

*2. В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта:*

1) обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам проведения аудита не менее, чем за три финансовых года, подготовленных прежней аудиторской организацией;

2) имеет право не предоставлять какую-либо информацию по результатам проведения аудита прежней аудиторской организацией;

3) может предоставить новой аудиторской организации письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита за предшествующий проверке финансовый год с целью подтверждения входящих сальдо по счетам бухгалтерского учёта.

*3. В ходе аудиторской проверки профессиональные сотрудники аудиторской организации общаются с руководством проверяемого экономического субъекта:*

1) только в устной форме во время посещения экономического субъекта;

2) только путём направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта;

3) как в устной форме во время посещения экономического субъекта, так и в письменной форме путём направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

*4. В ходе аудиторской проверки разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта могут быть предоставлены аудитору в устной и в письменной форме. Только в письменной форме предоставляются разъяснения по вопросам, которые:*

1) признаются аудитором существенными для достоверности бухгалтерской отчётности;

2) признаются существенными для достоверности бухгалтерской отчётности руководством проверяемого экономического субъекта;

3) требуют большого количества подтверждающих первичных документов.

*5. Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание между внешними и внутренними аудиторами и*

*принято решение использовать работу внутренних аудиторов, то аудиторская организация должна:*

- 1) использовать работу внутренних аудиторов, полностью на неё полагаясь;
- 2) найти дополнительные доказательства эффективности этой работы, применяя определённые процедуры.

*6. Если в ходе аудиторской проверки используются результаты работы внутреннего аудитора, то:*

- 1) аудиторская организация несёт полную ответственность за выдачу аудиторского заключения;
- 2) аудиторская организация несёт ответственность только за результаты своей собственной работы.

*7. Аудиторские организации в ходе проведения аудиторских проверок должны устанавливать достоверность отчётности:*

- 1) с абсолютной точностью;
- 2) во всех существенных отношениях;
- 3) в тех аспектах, которые аудитор считает необходимым установить с абсолютной точностью.

*8. В сложной ситуации, возникшей в ходе аудиторской проверки, аудитор при формировании своего мнения исходил только из письменного разъяснения, полученного от руководства проверяемого экономического субъекта. Правильно ли это?*

- 1) да, так как это предусмотрено Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта»;
- 2) аудитор вправе принимать решения по этому вопросу по своему усмотрению;
- 3) при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

*9. Аудиторская организация по результатам обязательной аудиторской проверки предоставляет руководству проверяемой организации:*

- 1) только аудиторское заключение;
- 2) письменную информацию (отчёт) по результатам проведения аудита и аудиторское заключение;
- 3) только письменную информацию (отчёт) по результатам проведения аудиторской проверки.

*10. Если в письменной информации аудитора содержится большой перечень выявленных аудитором при проверке ошибок и нарушений, а также со-*

*держится запись о том, что аудиторская организация при таком количестве и составе ошибок не может подтвердить бухгалтерскую отчётность предприятия положительным аудиторским заключением, то это:*

- 1) окончательное мнение аудитора, а мнение, выраженное в аудиторском заключении, – это только формальность;
- 2) предварительный вывод аудитора;
- 3) мнение аудитора, не имеющее отношение к аудиторскому заключению.

## 7. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА И ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

**Проблематика темы:** Классификация документов аудитора. Досье аудитора. Виды аудиторских заключений. Порядок составления и представления аудиторских заключений. Основные даты, связанные с подготовкой аудиторского заключения. Заключения по специальным аудиторским заданиям.

### 7.1. Документирование аудиторской проверки

Вся документация аудитора, подготовленная до начала и в ходе проверки, относится к его рабочим документам и является доказательством аудиторской работы.

Документация аудитора может быть условно поделена на три вида:

- копии документов клиентов;
- документы, составленные аудитором в ходе проверки;
- переписка с клиентом по поводу проверки.

*Копии документов аудируемого лица:*

- устав аудируемого лица;
- учредительный договор;
- свидетельство о регистрации;
- организационная структура клиента;
- выдержки из юридических документов, протоколов собраний акционеров, протоколов заседаний правления или совета директоров;
- учётная политика клиента;
- бухгалтерская отчётность, достоверность которой аудитор подтверждает.

Кроме того, документы аудитора о клиенте должны содержать такие сведения как: данные об акционерах (учредителях), данные о специализированном регистраторе акционерного общества (АО), основные виды деятельности, состав и размещение дочерних и зависимых обществ, состав и размещение обособленных подразделений и филиалов, состав и участники договоров о совместной деятельности; данные о директорах, правлении, руководящем персонале аудируемого лица, схема организации управления, перечень счетов клиента в кредитных учреждениях.

*Документы, составляемые аудитором в ходе проверки.* Это самая объемная часть аудиторской документации и наименее регламентированная. Формы документов, составляемые в процессе проведения проверки, устанавливаются внутренними стандартами в каждой аудиторской фирме.

Утверждаются следующие формы документов:

- 1) программа аудиторской проверки;
- 2) вопросники по различным разделам и объектам бухгалтерского учёта, графики документооборота;
- 3) схема разделения должностных обязанностей в бухгалтерии;
- 4) протокол соответствия применяемых оценок и методов бухгалтерского учёта оценкам и методам, установленным учётной политикой;
- 5) результаты изучения и оценки системы внутреннего контроля клиента;
- 6) описание особенностей налогообложения клиента;
- 7) анализ остатков по счетам;
- 8) анализ сделок;
- 9) результаты экспертизы заключённых клиентами договоров на их соответствие действующему законодательству;
- 10) расчёты важнейших финансовых и экономических показателей деятельности организации;
- 11) графики выполнения процедур по аудиторской проверке в целом и по каждому аудитору в отдельности;
- 12) описание сущности аудиторских процедур;
- 13) результаты выполнения аудиторских процедур;
- 14) результаты переговоров аудиторов с экспертами, специалистами и консультантами.

В состав *документов по переписке с аудируемым лицом по поводу проверки* включаются:

- 1) письмо с приглашением на проведение аудита;
- 2) договор на проведение аудиторской проверки;
- 3) письма, полученные от аудируемого лица и его представителей;
- 4) копии писем, переданных аудитором своему клиенту;
- 5) копии заключений экспертов;
- 6) информация руководству аудируемого лица;
- 7) отчет аудиторской фирмы по проверке;
- 8) протокол исправления ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности клиента в соответствии с отчетом аудиторской фирмы;
- 9) заключение аудиторской фирмы.

Подготовка рабочих документов, конкретизация их перечня, формы и содержания является существенной частью аудита. Аудитор должен определить, потребность в каком рабочем документе возникнет по каждому объекту проверки.

Кроме перечисленной выше группировки, рабочие документы аудитора классифицируются следующим образом:

*1. По уровню ответственности составителя:*

- документы, подготовленные аудиторами, выполнявшими проверку;
- документы, подготовленные руководителем группы аудиторов;
- документы, подготовленные лицом, контролирующим проведение аудита.

Ответственность за разработку и составление каждого документа должна быть персонифицирована. Распределение ответственности должно приводить к многоступенчатому контролю а именно:

- самоконтролю лица, составившего документ;
- контролю руководителя группы аудиторов за блоком документов, характеризующих состояние дел;
- контролю лица непосредственно не участвовавшего в проверке, но обеспечивающего последовательность применения аудиторской организацией методики аудита.

*2. По содержанию:*

- документы оформления – стандартные опросные листы, используемые для сбора информации по типовым операциям;
- документы тематических проверок по объектам – документы, описывающие состояние нестандартных объектов проверки.

*3. По срокам составления:*

- документы подготовительного периода;
- документы рабочего периода, содержащие информацию о взаимосвязи данных бухгалтерского учёта по соответствующим регистрам между собой, информацию о взаимосвязи данных первичных документов и бухгалтерских регистров, информацию о результатах проведённого экономического анализа;
- документы завершающего этапа аудиторской проверки – отчёт и заключение аудитора.

*4. По месту в документообороте:*

- первичные – документы, которые содержат первичную информацию, характеризующую объект проверки – места сбора;
- документы вторичной обработки создаются на основе первичных документов и содержат информацию, подтверждающую выводы об упущениях в бухгалтерском учёте, отчёт аудитора.

*5. По способу создания:*

- Документы, созданные ручным способом;
- документы, созданные на компьютере;
- смешанные документы.

*6. По источнику составления:*

- документы, созданные аудитором;
- документы, созданные персоналом организации-клиента;
- документы, полученные от третьих лиц (банков, поставщиков, покупателей).

К созданию рабочих документов привлекается весь персонал аудиторской фирмы, а иногда и персонал аудируемого лица (в случае возникновения такой необходимости).

Рабочие документы хранятся в папках (файлах) отдельно по каждому *виду* (досье), и разделяются на: текущие, постоянные, специальные.

*Текущее досье* содержит материалы, собранные в ходе текущей аудиторской проверки, вопросы и проблемы, перенесённые из предыдущей проверки, а также вопросы и проблемы, на которые следует обратить внимание в следующей проверке.

*Постоянное досье* содержит важную для аудита информацию на протяжении длительного времени (информацию о предприятии и его деятельности, подробностях договора с аудируемым лицом, особенностях налогообложения клиента и т. д.)

*Специальное досье* аудиторские организации открывают в зависимости от обстоятельств и включают в них данные по соблюдению налогового законодательства, специальные постановления и указы, которые не являются обязательными для всех субъектов рыночной экономики, налоговую документацию и т. д.

К моменту предоставления аудиторского заключения оформляется вся рабочая документация аудитора, которая должна составляться на носителях, обеспечивающих сохранность информации.

Документы, входящие в состав рабочих, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- наименование экономического субъекта в отношении, которого проводился аудит;
- период, за который проводился аудит;
- дату выполнения аудиторской процедуры или дату составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и расшифровку личной подписи;
- дату проверки документа;
- личную подпись лица проверившего документ, и её расшифровку.

Если в рабочей документации используются условные обозначения, то они должны быть объяснены. В документах аудитора должна быть ссылка на источник сведений, включённых в них. Каждому документу присваивается идентификационный номер. Система построения и порядок присвоения идентификационных номеров устанавливается аудиторской организацией. Рабочие документы являются собственностью аудиторской фирмы. Документация содержит абсолютно конфиденциальную информацию и разглашению не подлежит. Рабочие документы могут предоставляться в распоряжение третьих лиц только с согласия клиента.

Порядок хранения документации, порядок доступа к ней работников аудиторской фирмы устанавливаются внутрифирменными стандартами. Срок хранения рабочих документов – не менее пяти лет. Обычно досье на клиентов хранятся в специальных помещениях аудиторской фирмы.

Изъятие рабочей документации аудиторов может производиться только уполномоченными органами в случаях и в порядке установленном законодательством РФ. При пропаже или гибели рабочей документации руководитель аудиторской организации должен назначить служебное расследование, результаты которого оформляются актом.

## **7.2. Подготовка аудиторского заключения**

*Аудиторское заключение* – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой отчётности аудируемых лиц, составленный в соответствии с Федеральным аудиторским стандартом № 1 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчётности и формирование мнения о её достоверности» и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности финансовой отчётности аудируемого лица и соответствии с порядком ведения бухгалтерского учёта законодательству РФ (Федеральный стандарт (правило) № 2 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», № 3 «Дополнительная информация в аудиторском заключении», Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н).

Достоверность бухгалтерской отчётности подтверждается во всех существенных отношениях. Для оценки степени соответствия финансовой отчётности законодательству РФ аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путём определения существенности показателей бухгалтерского учёта и отчётности.

Определены следующие виды аудиторских заключений:

**1. Безоговорочно положительное аудиторское заключение (мнение)** составляется тогда, когда аудитор приходит к выводу, что отчётность даёт дос-

товерное представление о финансовом положении, о финансовых результатах аудируемого лица в соответствии с принципами и методами ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности в России.

**2. Модифицированное аудиторское заключение** составляется тогда, когда возникли:

– факты, не влияющие на мнение аудитора, но к ним (этим фактам) требуется привлечь внимание пользователей, поэтому они отражаются в аудиторском заключении;

– факты, влияющие на мнение аудитора, которые могут привести к положительному заключению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному аудиторскому заключению.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если:

а) имеется ограничение объема работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководителем клиента относительно:

– допустимости выбранной учётной политики;

– метода её применения;

– адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчётности.

Обстоятельства, касающиеся ограничения объёма работы аудитора могут привести к выражению мнения с оговоркой или **к отказу от выражения мнения**.

Обстоятельства, касающиеся разногласия с руководством клиента, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

**Мнение с оговоркой** выражается в случае, когда аудитор приходит к выводу о невозможности безоговорочно положительного мнения, но влияние разногласий с руководством или ограничение объёма 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...». Далее указываются обстоятельства, к которым относится оговорка.

**Отрицательное мнение** следует выражать только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица существенно для финансовой (бухгалтерской) отчётности, и аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не позволит адекватно воспринять информацию, содержащуюся в бухгалтерской отчётности, т. е. введёт в заблуждение пользователей.

**Отказ от выражения мнения** имеет место в случаях, когда ограничение объёма аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может полу-

чить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности.

Выражая любое мнение, кроме безоговорочно положительного, аудитор должен чётко описать причины этого в аудиторском заключении и, если возможно, дать количественную оценку влияния отклонений на финансовую (бухгалтерскую) отчётность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части аудиторского заключения, которая предшествует части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения.

Аудитор также должен модифицировать аудиторское заключение путём включения в него части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчётность, но информация о которой не раскрыта или раскрыта некорректно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчётности.

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по вопросам допустимости выбранной учётной политики, методам её применения, адекватности, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Если такие разногласия существенно влияют на отчётность, то аудитор либо выражает мнение с оговоркой, либо выражает отрицательное мнение.

Аудиторское заключение включает в себя:

1) наименование;

2) адресата;

3) сведения об аудиторе:

– организационно-правовая форма и наименование аудиторской фирмы, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им 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;

4) 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;

5) вводную часть;

- 6) часть, описывающую объем аудита;
- 7) часть, отражающую мнение аудитора;
- 8) дату аудиторского заключения;
- 9) подпись аудитора.

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

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица.

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

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учёта, подготовку и предоставление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности по результатам аудиторской проверки.

Аудиторское заключение должно описывать объём аудита с указанием, что аудит был проведён 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.

Под объёмом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных условиях исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователями уверенности в том, что аудит был проведён в соответствии с нормативными правовыми актами РФ, правилами (стандартами).

Аудиторское заключение должно содержать заявление, что аудит был спланирован 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:

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

2) оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учёта, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчётности;

3) рассмотрение основных оценочных показателей, полученных при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчётности;

4) оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчётности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора, что проведённый аудит даёт достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой отчётности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта правилам, действующим в РФ.

Для выражения аудиторского мнения используются штампы: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчётность организации «(наименование)» отражает достоверно во всех существенных отношениях...».

В аудиторском заключении чётко указываются основные принципы и методы ведения бухгалтерского учёта и подготовки финансовой отчётности.

При определённых обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую отчётность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой отчётности.

В случае необходимости аудитор может модифицировать аудиторское заключение путём включения части, указывающей на соблюдение принципа непрерывности деятельности аудируемого лица, либо указывающей на значительную неопределённость деятельности аудируемого лица, прояснение которой зависит от будущих событий.

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

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной либо с соблюдением принципа непрерывности деятельности, либо со значительной неопределённостью обстоятельств, является достаточным фактом с точки зрения выполнения аудитором обязанностей по подготовке заключения. Тем не менее, в отдельных ситуациях, когда существует большое количество фактов неопределённости, значительных для бухгалтерской отчётности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о достоверно-

сти отчётности и не включать часть, которая привлекала бы внимание пользователей к данному вопросу.

Иногда ограничение объёма работы аудитора устанавливается аудируемым лицом. Например, если условия аудиторского заключения предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры, которые он считает необходимыми; если ограничение, предусмотренное заданием таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, то он обычно не берётся за выполнение аудиторской проверки. Исключения составляют случаи, когда аудиторская проверка требуется по законодательству РФ.

Ограничение объёма аудита может быть следствием обстоятельств, например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей. Ограничение объёма аудита так же возможно, если отсутствует учётная документация аудируемого лица, либо она не отвечает требованиям законодательства РФ. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершён аудит, чтобы дать возможность пользователю понять: при подготовке заключения были учтены факторы, оказывающие влияние на финансовую отчётность с даты окончания проверки до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской фирмы и лицом, проводившем аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Подписи должны быть скреплены печатью.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчётность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями Российского законодательства.

Аудиторское заключение и указанная отчётность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудиторской фирмы (аудитора) с указанием общего количества страниц в пакете.

Аудиторское заключение готовится в том количестве экземпляров, которое согласованно с аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее, чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой бухгалтерской отчётности.

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с клиентом.

До этой даты должны быть завершены сбор и исследование аудиторских доказательств о хозяйственных операциях (событиях), предшествующих дате подписания аудиторского заключения.

Аудитор обязан подписать аудиторское заключение не ранее даты окончания работ по составлению проверяемой бухгалтерской отчётности.

Аудитор должен быть уверен, что все существенные обстоятельства и события, подлежащие отражению в бухгалтерской отчётности, вплоть до даты подписания заключения должным образом определены, оценены и проверены.

До подписания аудиторского заключения аудитор оценивает принцип действующей организации, то есть возможность продолжать без значительного сокращения свою деятельность в обозримом будущем (12-ти месяцев после подписания заключения) и исполнять свои обязательства после даты составления бухгалтерской отчётности.

Под датой представления бухгалтерской отчётности пользователям понимается наиболее ранняя из четырёх возможных дат:

- 1) дата передачи бухгалтерской отчётности учредителям (собственникам) в соответствии с учредительными документами;
- 2) дата передачи бухгалтерской отчётности территориальным органам статистики по месту регистрации клиента;
- 3) дата передачи бухгалтерской отчётности в другие адреса в соответствии с законодательством РФ;
- 4) дата опубликования бухгалтерской отчётности.

Если руководство организации-клиента сочтёт необходимым внести поправки в бухгалтерскую отчётность после даты её составления, то аудитору следует убедиться в правильности вносимых поправок, продолжить проверку и подготовить новое аудиторское заключение.

Если руководство организации-клиента не сочтёт нужным внести поправки, носящие существенный характер, то аудитор обязан:

- письменно уведомить клиента о данном факте;
- предупредить руководство клиента о переходе всей ответственности за последствия такого решения к руководству клиента.

Аудитор не несёт ответственности за события после подписания аудиторского заключения и не обязан проводить каких-либо специальных исследований и работ по событиям, если аудит завершен.

Если аудитору стало известно о событиях, которые произошли за период после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчётности пользователям, то ему следует обсудить возникшие проблемы с руководством клиента.

Если руководство клиента не примет мер по исправлению ошибок (неточностей), отражению всех существенных обстоятельств, обнаруженных после даты предоставления бухгалтерской отчетности пользователям, то аудитор должен:

- письменно уведомить клиента о данном факте;
- письменно предупредить руководство клиента о переходе всей ответственности за последствия такого решения к руководству клиента;
- рассмотреть вопрос об информировании пользователей об этих существенных обстоятельствах.

Аудитор не несет ответственности за события, которые произошли после даты подписания аудиторского заключения и после даты предоставления отчетности пользователям.

Под специальным аудиторским заданием понимается оказание установленным договором услуг по проверке специальной отчетности клиента, отличной от официальной бухгалтерской отчетности.

К специальным аудиторским заданиям относятся: проверка специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерского баланса, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью клиента. То есть в данное понятие входят разнообразные финансовые проверки, не относящиеся к обычному аудиту как к таковому.

Специальное аудиторское задание может быть *обязательным* и *инициативным*.

*Обязательное специальное аудиторское задание* выполняется по поручению государственных органов в случаях, предусмотренных законодательством РФ. Все остальные специальные аудиторские задания являются *инициативными*.

Аудиторские фирмы могут получить специальные аудиторские задания от:

- экономических субъектов;
- государственных органов (судов);
- заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности.

Поскольку отчетность некоторых экономических субъектов подлежит обязательному опубликованию, круг пользователей может быть весьма широк.

Аудиторские правила (стандарты) не касаются такого вопроса как: обеспечение доступа аудиторов к проверяемой документации, когда инициатором специального задания выступает организация-клиент. Однако, чем лучше условия работы создаст аудитору организация-клиент, тем качественнее будет выполнено задание.

В случае обязательной проверки, инициируемой государственными органами, аудитор вправе *потребовать*, чтобы ему создали удобные условия для работы. Что касается заинтересованных пользователей, то любой из них может инициировать проверку. Некоторые пользователи имеют свои рычаги давления на организацию. Например: банк, выдавая клиенту кредит на выгодных условиях, может потребовать проведение проверки по специальному аудиторскому заданию. Банк может оговорить, какая аудиторская фирма будет проводить проверку.

Аудиторская фирма заблаговременно должна удостовериться в том, что у неё достигнуто взаимопонимание с инициатором проверки по целям проверки, характеру работы и содержанию заключения.

Планируя выполнение специального задания, аудиторская фирма должна определить возможный состав и круг лиц, которые будут знакомиться с аудиторским заключением. Во избежание возможности использования аудиторского заключения в целях, для которых оно не предназначено, в договоре на проверку должна быть чётко сформулирована цель подготовки аудиторского заключения и установлено ограничение на ознакомление с заключением иного круга лиц.

Итоговая часть заключения по специальным аудиторским заданиям должна содержать окончательное мнение аудитора по вопросам, сформулированным в специальном аудиторском задании. В текст заключения могут быть включены: графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчётов; итоги сверки документации; порядок её движения и другие вопросы. Эти материалы могут быть оформлены и в виде приложения к заключению. Тогда в тексте заключения на них делаются ссылки, а сами материалы рассматриваются как составная часть заключения.

### *Вопросы и тесты для контроля знаний по теме 7*

1. Как оценить предварительные результаты проведённой аудиторской проверки для формулирования мнения о финансовой отчётности?
2. В чём суть обзора событий, следующих после составления баланса, и каковы процедуры, совершаемые при этом аудитором?
3. Какие требования предъявляются к форме, структуре и содержанию аудиторского отчёта?
4. Как классифицируются аудиторские заключения? Каково их содержание и основные элементы?
5. В чём сущность аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

6. Каковы содержание и обстоятельства составления модифицированных аудиторских заключений.

7. Имеет ли значение дата составления аудиторского отчёта, как она устанавливается и каково её значение?

8. Понятие событий, происшедших до даты подписания аудиторского заключения, порядок их оценки.

9. Понятие событий, происшедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчётности.

10. Признаки, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

### **Тесты**

*1. Аудиторское заключение должно быть подписано аудиторской организацией:*

- 1) дата подписания не регламентируется стандартами аудита;
- 2) в период составления бухгалтерской отчётности экономическим субъектом;
- 3) после составления бухгалтерской отчётности экономическим субъектом.

*2. По результатам проведения аудита аудитором были обнаружены ошибки в отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учёта. Экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчётности. В такой ситуации аудиторское заключение:*

- 1) должно содержать перечень обнаруженных аудитором ошибок с указанием, что ошибки исправлены в представленной заинтересованным пользователям отчётности;
- 2) не должно содержать указаний на эти поправки, если они внесены в отчётность до представления её заинтересованным пользователям;
- 3) не должно содержать указаний на эти поправки, даже если они внесены в отчётность после представления её заинтересованным пользователям.

*3. Укажите срок подписания аудиторского заключения:*

- 1) не ранее подготовки бухгалтерской отчётности экономического субъекта;
- 2) не позднее срока окончания договора с экономическим субъектом;
- 3) не позднее срока сдачи бухгалтерской отчётности за год.

*4. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчётности, должно быть включено в состав годовой бухгалтерской отчётности:*

- 1) любого юридического лица;

2) если эта отчётность подлежит обязательному аудиту в соответствии с федеральными законами Российской Федерации;

3) если эта отчётность подлежит обязательному аудиту в соответствии с постановлениями Правительства Российской Федерации.

5. *Аудиторская организация, закончив аудиторскую проверку, передав аудиторское заключение клиенту, не включила в текст заключения ссылки на нормативные акты, на которых основывались выводы о достоверности бухгалтерской отчётности. Имеет ли право организация-клиент на такую информацию?*

1) нет;

2) да;

3) только в случае, если это было предусмотрено договором.

6. *Организация, заключившая договор на проведение у неё аудиторской проверки, получает от аудиторской организации аудиторское заключение:*

1) так как имеет на это право;

2) в зависимости от результатов проверки;

3) в зависимости от содержания договора на аудиторскую проверку.

7. *Проверяемая организация не предоставила аудиторской организации всю документацию, необходимую для проверки бухгалтерской (финансовой) отчётности этой организации за истекший год. Может ли аудиторская организация отказаться от выражения мнения о достоверности отчётности в этом случае?*

1) да, это её право;

2) нет, ей следует сделать вывод о достоверности отчётности на основании документации, которая была предоставлена;

3) нет, так как это противоречит правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

8. *Какие части аудиторского заключения носят конфиденциальный характер:*

1) вводная и итоговая части;

2) вводная и аналитическая части;

3) вопрос поставлен некорректно.

9. *Какое соотношение между датой подписания аудиторского заключения и другими датами не должно иметь места?*

1) дата подписания аудиторского заключения раньше даты подготовки бухгалтерской отчётности экономического субъекта;

2) дата подписания аудиторского заключения позже даты окончания договора с экономическим субъектом;

3) дата подписания аудиторского заключения позже даты сдачи бухгалтерской отчётности за год.

*10. Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчётности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом, то такая бухгалтерская отчётность должна включать:*

1) показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта, независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчётности, внутривозрастных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств;

2) показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта, независимо от степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчётности, внутривозрастных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), расположенных только на территории РФ, а также представительств;

3) показатели только тех филиалов и подразделений экономического субъекта, которые не являются самостоятельными налогоплательщиками, независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчётности, внутривозрастных взаимоотношений, а также представительств.

## 8. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

**Проблематика темы:** Особенности технологии аудиторских проверок в организациях разных отраслей, организационно-производственной структуры и правовых форм. Выбор основных направлений аудиторских проверок. Особенности организации аудиторской деятельности при сопровождающем аудите.

### 8.1. Аудит государственных унитарных предприятий

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», государственные унитарные предприятия подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке. Вопросы, связанные с аудиторской проверкой государственных унитарных предприятий, представляют дополнительную методическую сложность для аудиторов из-за особенностей их организационно-правового статуса и формы собственности. Предприятия осуществляют выбор аудиторской организации самостоятельно из числа уполномоченных аудиторских организаций и заключают с ней договор на проведение аудита. В договоре должно быть предусмотрено обязательство аудиторской организации о представлении ею в Министерство государственного имущества Российской Федерации и в федеральный орган исполнительной власти, на который возложены координация и регулирование деятельности в соответствующей отрасли, по одному экземпляру отчёта, в том числе аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчётности предприятия в составе вводной, аналитической и итоговой частей.

При проведении аудита государственных унитарных предприятий особое внимание следует обратить на процедуры предварительного планирования аудита и ознакомления с деятельностью предприятия. На этом этапе, ещё до составления плана и программы аудита, деятельность аудиторов должна быть направлена на решение следующих задач:

1. Знакомство с учредительными документами предприятия: наименование предприятия, его учредитель, орган государственного управления имуществом; уставный фонд, его величина, подтверждение его оплаты; статус имущества, переданного предприятию при его учреждении (в уставный фонд, в аренду); ограничение правоспособности предприятия в части использования имущества; ревизионная комиссия; создание фондов; распределение прибыли; филиалы, представительства; дочерние, зависимые предприятия.

2. Знакомство с учётом недвижимого имущества в хозяйственном ведении предприятия: организация учёта; поступление имущества; выбытие имущества; обременение движимого и недвижимого имущества (сдача в аренду, сдача в безвозмездное пользование, в залог и другие); учётная политика (в отношении учёта недвижимого имущества).

3. Знакомство с хозяйственной деятельностью предприятия: виды деятельности; экономическая характеристика деятельности; финансовые показатели деятельности (имеются ли плановые показатели); наличие госзаказа (доля госзаказа); наличие признаков банкротства (объём судебных исков, наличие претензий контролирующих органов, наличие реструктурированной задолженности по налогам); внешнеэкономические связи за период; кредитование (ставки процента, сроки и условия возврата); дивиденды (абсолютный размер и доля в прибыли).

В ходе предварительного ознакомления с деятельностью предприятия аудитор необходимо учитывать особенности нормативно-правовой базы функционирования государственных унитарных предприятий, приведённые в Гражданском кодексе РФ. Согласно ст. 113 ГК РФ, унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделённая правом собственности на закреплённое за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия.

Устав унитарного предприятия должен обязательно содержать сведения о предмете и целях деятельности предприятия, а также о размере уставного фонда предприятия, порядке и источниках его формирования. В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Органом унитарного предприятия является руководитель, который назначается собственником либо уполномоченным собственником органом и им подотчётён. Унитарное предприятие отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Унитарное предприятие не несёт ответственности по обязательствам собственника его имущества. Правовое положение государственных и муниципальных унитарных предприятий определяется ГК РФ и законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Этот закон до настоящего времени не принят, поэтому к подобным предприятиям применяются нормы ГК РФ.

Наиболее распространёнными в практике аудиторов являются проверки унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения. Такие предприятия создаются по решению уполномоченного государственного органа или органа местного самоуправления.

Учредительным документом предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, является устав, утверждаемый уполномоченным государственным органом или органом местного самоуправления. Размер уставного фонда предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, не может быть менее суммы, определённой законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях (до принятия закона минимальный размер уставного фонда не установлен).

До государственной регистрации предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, уставный фонд предприятия должен быть полностью оплачен собственником.

Установлены критерии для учёта величины стоимости чистых активов на унитарных предприятиях. Если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, окажется меньше размера уставного фонда, то орган, уполномоченный создавать такие предприятия, обязан произвести в установленном порядке уменьшение уставного фонда. Если стоимость чистых активов становится меньше размера, определённого законом, то предприятие может быть ликвидировано по решению суда. В случае принятия решения об уменьшении уставного фонда предприятие обязано письменно уведомить об этом своих кредиторов. Кредитор предприятия вправе потребовать прекращения или досрочного исполнения обязательства, должником по которому является это предприятие, и возмещения убытков. Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, может создать в качестве юридического лица другое унитарное предприятие путём передачи ему в установленном порядке части своего имущества в хозяйственное ведение (дочернее предприятие). Учредитель утверждает устав дочернего предприятия и назначает его руководителя.

Собственник имущества предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, не отвечает по обязательствам предприятия, за исключением случаев, предусмотренных п. 3 ст. 56 ГК РФ. Это исключение касается ситуации, когда несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана учредителями (участниками), собственником имущества юридического лица или другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия. Тогда на таких лиц в случае недостаточности имущества юридического

лица может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам. Это правило также применяется к ответственности предприятия, учредившего дочернее предприятие, по обязательствам последнего.

На проведение аудиторской проверки федерального государственного унитарного предприятия сложно быть составлено техническое задание. В нём определены задачи аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности федерального государственного унитарного предприятия.

В примерном техническом задании приведена методика решения следующих задач:

1. Аудит движения денежных средств: аудит кассовых операций; аудит операций расчётного счёта; аудит операций валютного счёта; аудит операций прочих счетов в банках; аудит денежных документов; аудит краткосрочных финансовых вложений.

2. Аудит операций с основными средствами: аудит сохранности и использования основных средств; аудит правильности отнесения предметов к основным средствам, их классификации по принадлежности, по характеру участия в производственном процессе; аудит оценки основных средств в бухгалтерском учёте; аудит оформления и отражения в учёте операций по поступлению и выбытию основных средств; аудит операций с арендованными основными средствами; аудит лизинговых операций; аудит начисления амортизации основных средств; аудит затрат на ремонт основных средств.

3. Аудит долгосрочных инвестиций.

4. Аудит нематериальных активов.

5. Аудит сохранности и учёта производственных запасов: аудит материалов, запчастей и тары; аудит использования материальных ресурсов.

6. Аудит расчётов: с поставщиками и подрядчиками, дебиторами и кредиторами; по претензиям; по авансам полученным; с покупателями и заказчиками; по возмещению материального ущерба; с подотчётными лицами; с прочими дебиторами и кредиторами; по совместной деятельности; по оплате труда; по социальному страхованию и обеспечению; с бюджетом.

7. Аудит затрат на производство и калькулирование: себестоимости продукции (работ, услуг); аудит затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

8. Аудит выпуска готовой продукции.

9. Аудит отгрузки и реализации готовой продукции.

10. Аудит финансовых результатов и их использования.

11. Аудит кредитов и займов.

Проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности унитарного предприятия выполняется с соблюдением действующих законодательных и нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учёт и аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В результате аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия должны быть подготовлены следующие документы:

- аудиторское заключение;
- письменная информация аудитора (аудиторский отчет).

Аудиторское заключение и аудиторский отчет составляются в соответствии с Правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Вместе с этим техническим заданием предъявляются дополнительные специальные требования к составлению аудиторского отчета, обусловленные необходимостью усиления его информативности в целях максимизации эффективности принимаемых на его основе управленческих решений.

Аудиторский отчет должен содержать следующую информацию:

- описание вскрытых нарушений, приведение аудиторских доказательств фактов нарушений, отражение порядка исправления нарушений по каждой задаче предметной области;

- составление двух ведомостей: «Сводной ведомости исправления нарушений правил ведения бухгалтерского учёта» и «Свода рекомендаций, разработанных по результатам аудита финансовой отчетности предприятия». Эти ведомости оформляются в качестве приложений к аудиторскому отчету.

Кроме того, аудиторский отчет должен содержать следующие приложения:

- полный состав годовой бухгалтерской отчетности предприятия за аудируемый и предшествующий аудиту год;

- общую информацию о предприятии;

- информация об официальном аудиторе предприятия;

- ксерокопию лицензии на осуществление аудиторской деятельности в соответствующей области, выданной в установленном порядке Минфином России, ЦАЛАК Минфина России, ЦАЛАК Федеральной службы России по надзору за страховой деятельностью либо ЦАЛАК Центрального банка Российской Федерации;

- информацию о филиалах, дочерних и зависимых организациях предприятия;

- номенклатуру производимой предприятием продукции;

- характеристику учтенных предприятием нематериальных активов, в том числе объектов интеллектуальной собственности;

- характеристику кредиторов предприятия на дату аудиторской проверки;
- характеристику дебиторов предприятия на дату аудиторской проверки;
- относительные показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- абсолютные показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- показатели, характеризующие состояние основных средств и их воспроизводство;
- справку об имуществе предприятия, сданном в аренду;
- справку об имуществе, используемом в целях получения дохода, включая переданное в залог или обременённое иным образом (за исключением имущества, сданного в аренду);
- справку о неиспользуемом имуществе;
- справку об имуществе, реализованном в течение отчётного периода;
- показатели качества пассивов;
- показатели занятости и оплаты труда;
- характеристику основных оценочных показателей, производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия;
- аналитическую таблицу продажных цен по основной производимой продукции;
- ведомость сопоставления максимально возможного объема продаж с величинами безубыточных партий основной производимой продукции;
- ведомость анализа продажных рыночных цен, нормативной фактической себестоимости основной производимой продукции;
- справку об объектах незавершённого строительства;
- расшифровку долгосрочных финансовых вложений.

Все эти приложения приводятся не в аудиторском заключении, а в аудиторском отчёте – письменной информации руководству. Данные для заполнения таблиц аудитор получает на основании изучения соответствующих материалов: уставных документов предприятия, выписок из реестра акционеров (для получения информации о дочерних и зависимых предприятиях), данных о номенклатуре выпускаемой продукции, о дебиторской и кредиторской задолженности, о составе имущества предприятия (в том числе сданного в аренду или неиспользуемого). Для подготовки некоторых приложений аудитор должен рассчитать показатели финансово-хозяйственной деятельности, основываясь на финансовой отчётности предприятия. К ним относятся некоторые абсолютные и относительные показатели: валовая, чистая и реинвестированная прибыль

предприятия, коэффициенты рентабельности, ликвидности, финансовой устойчивости, деловой активности, использования основных средств, оборачиваемости оборотных средств и другие.

Особое значение имеет подготовка аудитором таблицы, характеризующей основные оценочные показатели деятельности предприятия. Для её разработки аудитор должен сопоставить абсолютные и относительные показатели в динамике с целью выявления тенденций их изменения. Тенденции необходимо оценить по следующим категориям: благоприятная, показатели относительно стабильны, неблагоприятная.

При определении тенденции аудитору следует определить положение значений показателей предприятия по отношению к среднеотраслевым, показателям лучших в отрасли предприятий, а также показателям, рекомендуемым отраслевым департаментом в качестве нормативных. При отсутствии таких данных аудитору можно рекомендовать использовать классические нормативные значения рассчитанных относительных коэффициентов. В отдельных случаях по показателям, нормативное значение которых существенно различается в зависимости от отрасли (а среднеотраслевые данные отсутствуют), аудитору не следует оценивать тенденцию, ограничившись указанием в примечании абсолютного изменения данного показателя с раскрытием этого обстоятельства в аналитической части аудиторского заключения.

Аудиторское заключение по результатам проверки финансовой отчётности государственных унитарных предприятий должно быть представлено в четырёх экземплярах:

- аудиторское заключение из трёх частей – вводной, аналитической и итоговой – для представления в Министерство имущественных отношений Российской Федерации и в федеральный орган исполнительной власти – по одному экземпляру;

- аудиторское заключение из трёх частей – вводной, аналитической и итоговой – для представления государственному унитарному предприятию – один экземпляр;

- аудиторское заключение из двух частей – вводной и итоговой – для представления в государственные налоговые органы – один экземпляр.

Кроме того, обязательной является подготовка письменной информации руководству предприятия (аудиторского отчёта), который вместе с приложениями передаётся первым трём адресатам – получателям аудиторского заключения.

## 8.2. Аудит участников внешнеэкономической деятельности

При проведении аудита внешнеэкономической деятельности предприятия аудитор сталкивается с необходимостью применения значительного числа нормативных актов в области валютного и таможенного регулирования.

Аудитор должен глубоко изучить особенности, задачи и нормативную базу бухгалтерского учёта внешнеэкономической деятельности. В частности, должны учитываться отличия внешнеэкономических операций от аналогичных коммерческих операций, совершаемых внутри страны.

Во-первых, эти операции связаны с выдачей и получением платежных документов в иностранной валюте, с покупкой и продажей валюты, с движением других валютных ценностей, а также с перемещением товарно-материальных ценностей через границу РФ и получением или оказанием услуг за рубежом. Таким образом, указанные операции являются объектом валютного и таможенного регулирования и контроля.

Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. (в ред. от 06.12.2011 г.) определяет понятия «иностранная валюта» и «валютные ценности», приводит перечень текущих и капитальных валютных операций, даёт определение резидентов и нерезидентов, устанавливает порядок осуществления ими валютных операций, предусматривает ответственность за нарушение валютного законодательства. К основным нормативным актам в области таможенного регулирования относятся Таможенный кодекс РФ и Закон РФ «О таможенном тарифе». Понятия экспорта и импорта приведены в Законе РФ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».

Во-вторых, при выходе на внешний рынок российские участники внешнеэкономической деятельности вступают во взаимодействие не только с российскими коммерческими предприятиями, кредитными организациями, государственными контролирующими органами, но и с иностранными организациями – фирмами-покупателями экспортной продукции и поставщиками импортных товаров, страховыми, фрахтовыми, транспортно-экспедиторскими, брокерскими и другими компаниями. Во внешнеторговых контрактах учитываются нормы не только российского законодательства, но и международного права, особенности торговли на отдельных товарных рынках и биржах, региональные обычаи. В зависимости от условий поставки и расчётов, которые могут значительно отличаться от условий купли-продажи на внутреннем рынке, возникает необходимость отражать в бухгалтерском учёте и на балансе организации товарно-материальные ценности, находящиеся вне территории РФ, а также нести дополнительные расходы, часть из которых оплачивается в иностранной валюте.

В-третьих, особенностью внешнеэкономических операций является необходимость пересчёта иностранной валюты в рубли в момент совершения операций, а также при переоценке валютных статей баланса на отчётную дату, что требует отражения в бухгалтерском учёте курсовых разниц.

И наконец, имеются особенности в налогообложении внешнеэкономических операций.

Следует также отметить, что на организацию бухгалтерского учёта и налогообложения экспортных и импортных операций влияет форма их осуществления: либо организация самостоятельно выходит на внешний рынок и сама подписывает контракт с иностранным партнером, либо внешнеторговые закупки и продажи осуществляются через посредника.

В Плате счетов бухгалтерского учёта, утвержденном приказом Минфина России от 31 октября 2000 г., и в Инструкции по его применению не содержится конкретных указаний по учёту внешнеэкономической деятельности (за исключением пояснений к счетам 45 и 52). Поэтому рекомендуется вести учёт валютных операций в рамках данного плана счетов в системе субсчетов с необходимыми уровнями детализации.

Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. утверждено Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006). Это Положение применяется наряду с другими нормами и правилами бухгалтерского учёта и является основным документом, регулирующим учёт внешнеэкономических операций.

Положение разъясняет такие основные понятия как: «курсовые разницы», «дата совершения операции», «дата составления бухгалтерской отчётности»; определяет выбор курса и порядок учёта курсовых разниц, даёт перечень балансовых статей, подлежащих пересчёту при составлении отчётности.

Под курсовой разницей понимается разница между рублёвой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, из-за изменения курса ЦБ РФ; в период между датами смежных отчетных периодов, между датой принятия актива или обязательства к учёту и датой последующих в отчётном периоде операций или датой составления отчётности за этот период.

Пересчёт в рубли стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платёжных документов, финансовых вложений, средств в расчётах, в том числе по заёмным обязательствам, с юридическими и физическими лицами производится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчётности.

Пересчёт стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

В то же время основные средства, нематериальные активы, долгосрочные финансовые вложения, запасы, уставный капитал отражаются в балансе в рублевом эквиваленте, определённом по курсу ЦБ на дату принятия к учёту, и в дальнейшем переоценке не подлежат. Курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации по мере её принятия к бухгалтерскому учёту. Исключение представляет курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, которая подлежит отнесению на её добавочный капитал.

Что касается вопросов налогообложения экспортно-импортных операций, то здесь ведущее место занимают изменения, внесённые в порядок исчисления и уплаты НДС по экспортным операциям, а также взимания НДС и акцизов при ввозе товаров на территорию РФ.

С введением в действие гл. 21 Налогового кодекса РФ (НК РФ) «Налог на добавленную стоимость» экспортные операции выделены в особый вид операций, облагаемых по ставке 0%. Согласно ст. 164 НК РФ, нулевая ставка НДС по экспортируемым товарам применяется при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. К ним относятся:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара, на счёт налогоплательщика в российском банке;

- грузовая таможенная декларация (её копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Имеются некоторые особенности подтверждения нулевой ставки при внешнеторговых товарообменных операциях, когда налогоплательщик представляет в налоговые органы (вместо выписки банка) документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование.

Если товары реализуются через посредников (агентов, комиссионеров, поверенных), то дополнительно представляется также копия договора с ними. В этом случае выписку банка представляют со счёта комиссионера.

Документы, подтверждающие право на применении нулевой ставки, представляются в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта. 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта или под таможенный режим транзита признается датой реализации товаров. Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, обосновывающие применение нулевой ставки, то уплаченные суммы налога подлежат возврату.

Аудитору следует уделить особое внимание порядку применения льгот при экспорте услуг (п. 1 ст. 164 НК РФ), налогообложению международных перевозок (п. 1 ст. 157 НК РФ), расчёту налоговой базы по авансам, полученным в оплату экспортных операций (п. 8 ст. 171 НК РФ).

Превышение суммы налоговых вычетов над суммой исчисленного НДС подлежит возмещению налогоплательщику. Возмещение осуществляется путём зачёта в счёт исполнения обязанностей по уплате других налогов (пеней, присуждённых штрафов), подлежащих перечислению в тот же бюджет, а при отсутствии такой обязанности – путём возврата из бюджета сумм такого превышения. В соответствии со ст. 176 НК РФ срок для принятия решения о возмещении НДС установлен в течение трёх месяцев со дня предоставления отдельной декларации. Срок возмещения налога тот же (3 месяца), если до его истечения подано заявление о возврате налога, и две недели со дня подачи заявления, если заявление подано после истечения указанного срока.

В связи с вступлением в силу второй части НК РФ письмом Государственного таможенного комитета России от 19 декабря 2000 г. утверждены Методические рекомендации о порядке применения НДС и Методические рекомендации о порядке применения акцизов в отношении товаров, ввозимых на территорию РФ. Эти рекомендации обобщили положения действующих в настоящее время нормативно-правовых актов по вопросам исчисления и взимания НДС, акцизов таможенными органами. В них содержатся формулы для исчисления налогов.

При исчислении сумм акцизов, подлежащих уплате, следует учитывать вид ставки, установленный на конкретный товар. Сумма акциза по товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки акциза, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Если же

на товар установлены специфические ставки, то сумма акциза исчисляется как произведение соответствующей ставки акциза и налоговой базы. Налоговая база акциза представляет собой таможенную стоимость ввозимого товара, увеличенная на сумму ввозной таможенной пошлины.

Согласно ст. 153 НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база для НДС определяется налогоплательщиком не только в соответствии с гл. 21 НК РФ, но и на основании таможенного законодательства РФ.

Налоговой базой для исчисления НДС является таможенная стоимость ввозимого товара, увеличенная на сумму ввозной таможенной пошлины и сумму акциза. К исчисленной таким образом налоговой базе применяется соответствующая ставка НДС.

Налоги при ввозе товаров на территорию РФ уплачиваются до или одновременно с принятием таможенной декларации. Их уплата осуществляется таможенному органу, производящему таможенное оформление товаров. По желанию плательщика налоги могут уплачиваться как в валюте РФ, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются ЦБ РФ. Если же плательщик хочет уплатить налоги в различных видах валют, то это допускается только с согласия таможенного органа.

Учитывая вышеизложенные особенности ведения бухгалтерского учёта и налогообложения на предприятиях-участниках внешнеэкономической деятельности можно рекомендовать включение в программу аудиторской проверки решение следующих задач:

1. Аудит операций по учёту денежных средств на валютных счетах предприятия: отражение в учёте необходимых субсчетов к счёту «Валютные счета»; наличие валютных счетов за рубежом и законность их открытия; наличие документов, подтверждающих остатки денежных средств на валютных счетах на конец отчётного периода; наличие документов, подтверждающих записи в выписках банка и учётных регистрах; полнота оприходования полученной в банке валюты; своевременность отражения в бухгалтерском учёте операций, связанных с движением денежных средств на валютных счетах; правильность отражения в учёте курсовых разниц по счетам «Валютные счета», «Специальные счета в банке», «Переводы в пути»; правильность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения затрат, оплаченных с валютного счёта; правильность отражения в учёте операций по покупке и продаже валюты; выполнение требований по обязательной продаже валюты и правильность отражения в учёте этих операций; использование приобретённой валюты не по целевому назначению; наличие операций

по валютному счёту, связанных с движением капитала, без лицензии ЦБ РФ; расчёты, не предусмотренные действующим законодательством между, резидентами в иностранной валюте; соответствие назначения и характера платежа условиям платежа; полнота и своевременность поступления и оприходования валютной выручки в уполномоченных банках РФ; полнота, соответствие и своевременность оплаты оприходованных импортных товаров.

2. Аудит расчётных операций в иностранной валюте: аудит оформления первичных документов; правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм дебиторской и кредиторской задолженности; правильность отражения в балансе сальдо дебиторской и кредиторской задолженности; аналитический учёт расчётных операций; наличие просроченной дебиторской и кредиторской задолженности; претензионная работа; обоснованность и правильность списания нерелевальной дебиторской и кредиторской задолженности; правильность проведения инвентаризации расчётов; правильность расчётов курсовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражения их в учёте; своевременность отражения в учёте операций, связанных с экспортом и импортом продукции (работ, услуг); наличие контрактов и правильность их оформления; полнота и своевременность исполнения контрактов по экспорту и импорту продукции (работ, услуг); правильность определения балансовой стоимости импортного имущества; правильность осуществления расчётов по импортному контракту в зависимости от условий поставки; наличие у предприятия-экспортера необходимых сертификатов и лицензий на товары, включенные в перечень особо важного и стратегического сырья, которые без квотирования не могут быть отправлены на экспорт; обоснованность применения льгот по налогам и таможенным платежам при экспорте и импорте продукции (работ, услуг); правильность определения момента перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной на экспорт продукции (товаров) и риска её случайной гибели от организации к покупателю (заказчику); правильность определения момента реализации при товарообменных операциях; правильность списания на соответствующие счета бухгалтерского учёта и распределение по назначению таможенных платежей (НДС, таможенных пошлин, таможенных сборов, акцизов); полнота и правильность удержания налога с доходов иностранных юридических лиц, а также НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранными организациями, не состоящими на учёте в налоговом органе; наличие операций по счетам расчётов, связанных с движением капитала, без лицензии ЦБ РФ; правильность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения затрат, списываемых со счетов расчётов.

3. Аудит операций по расчётам с подотчётными лицами в иностранной валюте: аудит оформления первичных учётных документов по учёту расчетов с подотчётными лицами; установление объёма и состава документов, подлежащих проверке, в соответствии с уровнем существенности и рабочей программой аудита; проверка правильности проведения инвентаризации расчетов с подотчётными лицами; проверка соответствия записей по выдаче, использованию и возврату подотчётных сумм данным учётных регистров; факты выдачи денежных средств при наличии остатка неизрасходованного предыдущего аванса, своевременность возврата неиспользованных подотчетных сумм; аудит правильности включения командировочных расходов в расходы для целей налогообложения прибыли; аудит правомерности включения в совокупный доход работников сумм, превышающих расходы в пределах установленных норм для налогообложения; проверка правильности расчётов с лицами, не работающими в организации, по служебным поездкам за счёт проверяемой организации; проверка правильности ведения раздельного учёта в валюте и в рублях; аудит правильности учёта курсовых разниц по расчётам с подотчётными лицами в иностранной валюте; проверка правомерности получения в банке валюты на командировочные расходы через уполномоченные организации, своевременности и полноты её оприходования и выдачи под отчёт; проверка своевременности и полноты возврата неизрасходованной валюты в кассу организации и её зачисления на валютный счет.

4. Аудит операций по кредитам и займам в иностранной валюте: аудит оформления первичных документов; правильность оформления кредитных договоров и договоров займа; наличие лицензии на банковскую деятельность в случае осуществления банковских операций; соблюдение условий, предусмотренных договорами по предоставлению кредитов и займов; правильность расчётов процентов по кредиту (займу) и правильность их списания на себестоимость; правильность учёта курсовых разниц по кредитам, займам, выраженным в иностранной валюте; наличие в организации операций по выдаче (получению) кредитов и займов в валюте, связанных с движением капитала; правильность учёта выданных и полученных гарантий и поручительств; анализ документов, характеризующих финансовое состояние лица, за которое выданы гарантии или поручительство.

Аудитор может принять решение о включении в программу проверки участников внешнеэкономической деятельности и других направлений, исходя из своего профессионального суждения и знания бизнеса проверяемого экономического субъекта.

### 8.3. Аудит субъектов малого предпринимательства

Малыми экономическими субъектами для целей аудита являются экономические субъекты, которые отнесены законодательством Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства. Кроме того, проверяемые субъекты могут обладать такими специфическими особенностями, которые позволяют аудитору на основе своего профессионального суждения отнести данный экономический субъект с позиций проведения аудиторской проверки к субъектам малого предпринимательства.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24 июля 2007 г. (в ред. от 06.12.2011 г.) под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

а) от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;

б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия – до пятнадцати человек;

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учёта налога на добавленную стоимость, или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства:

- микропредприятия – 60 млн рублей;
- малые предприятия – 400 млн рублей;
- средние предприятия – 1000 млн рублей.

Особенности аудита субъектов малого предпринимательства определены несколькими российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Основные особенности изучения и оценки систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства приведены в стандарте «Изучение и оценка систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля в ходе аудита».

Для субъектов малого предпринимательства характерным является то, что бухгалтерский учёт в них ведётся ограниченным числом работников, и, кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учёта и за хранение товарно-материальных ценностей. Таким образом, аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

В субъектах малого предпринимательства доверие аудитора к эффективности системы внутреннего контроля обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов, и по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчётности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Аудиторская организация самостоятельно принимает решение о том, применять или не применять при аудите данного экономического субъекта методики аудита, характерные для субъектов малого предпринимательства, но обязана отразить свой выбор и соответствующую аргументацию в своей рабочей документации.

Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учёта и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта и для субъектов малого предпринимательства может проводиться в упрощённом виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторскими организациями следует применять правила (стандарты) аудиторской деятельности в полном объёме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

- ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учёта и подготовку отчётности;
- преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

- учётные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчётности;
- руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, ау-

диторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учёта, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчётности;

– вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учётных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

– в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учёт, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

– если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, то возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы – завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

– при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учёт, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учётных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчётности.

В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в таком экономическом субъекте применяется единичный компьютер с упрощенной программой учёта, то для единичного бухгалтера или ограниченного числа учётных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учёта, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции «задним числом», проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчётности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надёжности учёта экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчётности.

На стадии предварительного планирования сотрудникам аудиторской организации следует ознакомиться с системами бухгалтерского учёта и внутреннего контроля экономического субъекта. В случае, если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом. Если соответствующие обстоятельства стали ясными сотрудникам аудиторской организации уже в ходе проведения аудита, то целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.

Перед началом аудита малого экономического субъекта особенно важным является согласование в договоре или письме-обязательстве условий проведения аудита, прав и обязанностей аудиторской организации и экономического субъекта. При этом следует руководствоваться требованиями соответствующих правил (стандартов) аудиторской деятельности, где указано, что ответственность за подготовку, составление и своевременное представление достоверной бухгалтерской отчётности несет руководство экономического субъекта, в свою очередь аудиторская организация несёт ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности данного субъекта, изучать системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля. Сотрудникам аудиторской организации необходимо оценить, позволяют ли системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля собрать аудиторские доказательства, необходимые для подготовки мнения аудитора.

В ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надёжности средств внутреннего контроля как «низкой», если нет явных доказательств противоположного. При этом следует руководствоваться требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск». Сотрудникам аудиторской организации рекомендуется в меньшей мере полагаться на средства контроля подлежащего проверке малого экономического субъекта, а в качестве основного способа сбора аудиторских доказательств использовать аудиторские процедуры по существу.

На основе оценки внутривладельческого риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объёма аудиторских выборок.

С учётом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах аудиторской организации следует исходить из того, что её мнение о степени достоверности бухгалтерской отчётности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур по существу. Аудиторская организация при сборе аудиторских доказательств должна соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» и «Аналитические процедуры».

В ходе аудита малого экономического субъекта следует уделять большое внимание получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в котором эти руководители подтвердили бы понимание своей ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учёта и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчётности, а также в необходимых случаях привели бы свои аргументы и высказали бы аудиторской организации свою позицию по возникшим в ходе аудита спорным вопросам бухгалтерского учёта, отчётности и налогообложения. Письменные разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта, являются одной из форм аудиторских доказательств, которой специалисты аудиторской организации не должны доверять абсолютно.

В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов, в том числе:

- упрощённый порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;
- упрощённый порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчётности;
- допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчётности на бланках, изготовленных самостоятельно;

- меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово-хозяйственную деятельность;
- влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

#### **8.4. Аудит строительных организаций**

Основной особенностью при проведении аудита строительных организаций является проверка правильности определения себестоимости строительных работ, а также производимой продукции и услуг.

К строительству как отрасли материального производства относятся организации, осуществляющие строительные, монтажные, буровые, ремонтные, проектные и изыскательские работы. Оно оказывает решающее влияние на развитие огромного количества смежных отраслей материального производства. Продукцией строительства являются законченные и подготовленные к вводу в действие новые и реконструируемые промышленные предприятия, цеха, жилые дома, общественные здания и другие объекты.

Строительные организации в качестве хозяйствующих субъектов экономики характеризуются рядом отраслевых особенностей в технологии производства, организационно-правовых основах деятельности, системе бухгалтерского учёта и налогообложения и, как следствие, в аудите.

Так, строительство отличается от других отраслей тем, что конечный продукт его всегда не подвижен относительно земли, индивидуален (даже если объекты построены по одному и тому же проекту), рассчитан на длительную эксплуатацию.

Особенности организации строительного производства обуславливают определённый порядок ценообразования в этой отрасли и учёта себестоимости строительных работ, а также достаточно сложную, обычно многоступенчатую, систему расчётов между участниками строительства объекта недвижимости.

Эффективная организация системы учёта расходов становится в настоящее время насущной проблемой многих строительных организаций, требующей оперативного решения.

Необходимость планирования, чёткого учёта и контроля расходов на капитальное строительство наряду с пониманием того, что деятельность строительных организаций должна быть прозрачной, повышает требования к системе, позволяющей получить оперативную и достоверную информацию для принятия соответствующих решений. Особенно остро испытывают по-

требность в такой информации субъекты инвестиционной деятельности, финансирующие капитальное строительство, т. е. инвесторы. За помощью в решении подобной проблемы строительные организации все чаще обращаются в аудиторские компании.

Следует отметить, что не менее важным представляется использование данных по расходам на осуществление капитального строительства в качестве значимой составляющей обязательного аудита в связи с тем, что многие строительные организации подлежат обязательной аудиторской проверке. Востребованность контроля со стороны аудиторов за правильностью калькулирования расходов на капитальное строительство позволяет говорить о целесообразности выделения данного раздела аудита в качестве самостоятельной услуги.

Аудиторская проверка организации, занимающейся капитальным строительством, проводится исходя из общих принципов, но, несомненно, имеет свою специфику. В зависимости от поставленных перед аудитором задач выбираются основные направления и участки проверки, способ проведения (сплошной или выборочный), объём проверки. При проведении аудиторской проверки расходов на капитальное строительство перечисленные факторы находятся в зависимости от конкретных обстоятельств.

Рассмотрим ряд ситуаций из практики аудиторской фирмы, при которых строительные организации были вынуждены прибегнуть к помощи аудиторов для решения определённых задач, и проанализируем зависимость данных факторов (объёма проверки, способа проведения, основных направлений, участков проверки и т. д.) от объекта аудита.

Пример 1. Инвестор желает построить какой-либо строительный объект, им заключается договор с организацией-заказчиком, которая привлекает подрядную строительную организацию. Если инвестор недостаточно ориентируется в вопросах строительства, то он заключает договор с аудитором, который от его имени и по его поручению осуществляет контроль за деятельностью заказчика и подрядчика. При этом в зависимости от пожеланий инвестора аудит может проводиться как выборочным методом (проверка отдельных участков и операций), так и сплошным (аудитор может полностью контролировать все расходы на строительство объекта, визируя все документы на оплату). Во втором случае объём аудиторской проверки значительно возрастает, но и качество аудита существенно увеличивается.

Пример 2. Крупная организация, располагающая денежными средствами в необходимом объёме, сфера деятельности которой отлична от капитального строительства, производит строительство объектов для собственных нужд,

т. е. совмещает функции инвестора и заказчика-застройщика. У организации могут быть свои строительные подразделения, или она может привлекать сторонние организации, осуществляющие производство строительно-монтажных работ (подрядчики). Первичный (технический) контроль осуществляет специально созданный для этого строительный отдел организации, специалисты которого проверяют технические параметры возводимых сооружений и дают разрешение на оплату счетов, представляемых подрядчиками. Вторичный контроль производится отделом аудита, который проводит проверку уже оплаченных обязательств.

В этом случае объём, периодичность и способ проведения аудиторской проверки зависят от следующих факторов.

*Стоимость строительства объекта.* Чем выше стоимость, тем больше времени и сил требуется для проведения аудита. Проверка может проводиться по завершению каждого из этапов строительного процесса, или может быть установлена календарная очередность проведения проверок.

*Степень доверия руководства организации к подрядным организациям, выполняющим строительные работы, и специалистам, занимающимся техническим контролем строительства.* Объём проверки и периодичность проведения значительно уменьшаются при высоком уровне доверия. Особое влияние на повышение уровня доверия руководства предприятия к специалистам и подрядным организациям может оказать отсутствие нарушений с их стороны при проведении предыдущих аудиторских проверок.

*Этап строительства, на котором проводится аудиторская проверка.* Если проверка проводится на начальном этапе строительства, то объём проверки меньше, но возможно проведение проверки сплошным способом, что значительно повышает качество аудита. Если для проведения проверки предоставлен объект практически завершённый, то проведение проверки сплошным способом невозможно из-за огромного объёма проверки и наличия скрытых работ, которые невозможно проверить на данной стадии строительства. Аудитор в этом случае уделяет больше времени проверке системы технического контроля, анализирует помимо бухгалтерских документов большое количество технических строительных отчётов.

Пример 3. Филиалом организации, сфера деятельности которой отлична от капитального строительства, заключён договор со специализированной организацией на осуществление капитального строительства, при этом филиал выступает в качестве инвестора строительства, а специализированная организация является заказчиком, наделённым соответствующими функциями (при-

влечение подрядных строительных организаций, технический контроль за строительным процессом и т. д.).

Центральным отделением организации-инвестора осуществляется периодическая ревизия деятельности филиала, а следовательно, и расходов на капитальное строительство. Ревизия может проводиться как специалистами центрального отделения, так и привлечёнными для этих целей аудиторами. В любом случае аудиторы нуждаются в специфической методике проведения подобной проверки. Способ проведения аудита обычно выборочный. Следует отметить, что на величину последующей выборки существенное влияние оказывает результат предыдущей аудиторской процедуры. Например, если при проверке объёмов строительно-монтажных работ по подвеске потолков не было обнаружено существенных нарушений, то при следующей аудиторской процедуре, например проверке объёмов строительно-монтажных работ по устройству полов, объём выборки обычно снижается. Объём указанной проверки значителен.

Пример 4. Для осуществления капитального строительства требуются большие финансовые ресурсы, поэтому многие строительные организации подпадают под экономический критерий деятельности, при котором отчётность подлежит обязательному аудиту. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится, если объём выручки от реализации продукции составляет 400 миллионов рублей или сумма активов баланса превышает на конец отчётного года 60 миллионов рублей. Для подобного аудита также нужна специфическая методика проверки. Она может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности организации, все разделы и счета бухгалтерского учёта, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств проверяемого экономического субъекта. От аудитора при этом требуется однозначность выводов, можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчётности. Объём подобной проверки весьма значителен, проведение обязательного аудита является наиболее трудоёмким процессом.

Рассмотренные ситуации из практики проведения аудиторских проверок строительных организаций позволяют нам определить возможные области применения методики аудиторской проверки расходов на осуществление капитального строительства.

Аудиторская проверка начинается с ознакомления с финансово-хозяйственной деятельностью организации, изучения учётной политики, регламентирующей порядок бухгалтерского учёта, оценки системы внутреннего кон-

троля. Аудитор собирает общие сведения о проверяемом объекте, определяет его место на региональном рынке строительства, организационную структуру, хозяйственные связи.

Аудитором используются следующие источники информации:

- заключённые договоры подряда и субподряда;
- паспорт организации;
- журналы производства работ на объектах строительства (форма № КС-6);
- нормы продолжительности и задела в строительстве, акты приемки-сдачи выполненных работ (форма № КС-2);
- акты инвентаризации незавершенного строительного производства (форма № КС-7);
- справка об остатках незавершённого строительного производства (форма № 3);
- утверждённая проектно-сметная документация;

Ознакомившись в процессе аудита с учётной политикой и изучив схему документооборота, следует перейти к проведению экспресс-опроса персонала в соответствии с тестами проверки средств контроля и оборотов, сальдо по счетам учёта расходов на осуществление капитального строительства по выбранным объектам аудита.

При проведении анкетирования с использованием тестов проверки оборотов и сальдо по счетам учёта расходов на осуществление капитального строительства для определения уровня состояния систем учёта и внутреннего контроля по данному разделу предлагается пользоваться системой цифр от нуля до трёх, означающих: 0 – учёт вообще отсутствует; 1 – низкий уровень учёта; 2 – средний уровень учёта; 3 – высокий уровень состояния бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.

Оценив результаты проведённого тестирования, аудитор может перейти к конкретным процедурам аудита для формирования более углублённого мнения достоверности учётных регистров. Отметим наиболее важные из аудиторских процедур, используемых при проведении проверки расходов на осуществление капитального строительства.

Как показала практика аудиторских проверок, одним из основных недостатков системы учёта расходов в строительных организациях является отсутствие фактического контроля за движением материальных ценностей, поэтому особое значение имеет процедура проведения выборочной инвентаризации с участием аудитора. При этом в объём выборки включаются дорогостоящие, легко реализуемые материалы.

До начала инвентаризации аудитор должен:

- составить перечень подлежащих инвентаризации материалов;
- согласовать с руководителем организации состав комиссии (в состав комиссии по приказу помимо материально ответственных лиц необходимо включить представителей организации, специалистов, работников бухгалтерии);
- потребовать от материально ответственных лиц составления отчетов по приходу и отпуску (расходу) МПЗ на дату начала инвентаризации, сдать их в бухгалтерию организации, и один экземпляр представить аудитору;
- получить расписку от материально ответственных лиц в том, что все документы, относящиеся к приходу или расходу ценностей, сданы в бухгалтерию и что никаких неоприходованных или не списанных в расход МПЗ у них нет;
- получить аналогичные расписки у лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение МПЗ или доверенности на их получение.

Инвентаризацию следует проводить с участием материально-ответственных лиц. Если в процессе инвентаризации выявлены значительные отклонения, то можно сделать вывод о формальном характере проводимых ранее инвентаризаций. Если отклонения не установлены, то аудитор с известной долей уверенности может говорить о достаточно высоком уровне функционирования системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учёта в организации. Инвентаризация проводится путём натурального измерения отдельных элементов строительных объектов, т. е. обмеров.

При инвентаризации незавершенного капитального строительства в описях указываются наименование объекта и объём выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

Аудитором проверяется, не числится ли в составе незавершённого капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом, а также состояние законсервированных и временно прекращённых строительством объектов. По этим объектам необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введённые в эксплуатацию полностью или частично, приёмка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введённые в эксплуатацию объекты.

На прекращённые строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществлённому строительству составляются

описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчёты), акты сдачи работ, этапов, журналы учёта выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете 97 «Расходы будущих периодов» и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока согласно выполненным в организации расчётам и утверждённой учётной политике организации. В соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, инвентаризация как метод получения аудиторских доказательств включена в инспектирование, под которым понимается проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надёжности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Для проверки полноты оприходования, правильности списания, оценки и учёта производственных запасов аудитор должен ознакомиться с хозяйственными договорами, актами о приёмке материалов, приходными ордерами, накладными, журналами-ордерами, материальными отчётами, инвентаризационными описями, сличительными ведомостями и другими действующими в организации регистрами синтетического и аналитического учёта операций с МПЗ.

На следующем этапе аудита необходимо изучить документы, поступающие от поставщиков: платёжные требования (поручения), счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями (спецификациями, сертификатами, удостоверениями качества и т. п.), затем сверить их натуральные и стоимостные данные с отражёнными в регистрах учёта. Проверку корреспонденции счетов по учёту МПЗ необходимо осуществлять для выявления ошибок, возникающих в основном при методически не верном применении вариантов распределения отклонений от учетных цен. Здесь зачастую допускают ошибки и пропуски. Такая проверка даёт возможность установить, нет ли случаев, когда поступившие материальные ценности не оприходованы, а отнесены на другие счета. Следует иметь в виду, что организациям предоставлено право выбирать вариант отражения заготовления материалов (с применением или без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»).

Большую роль играет проверка правильности формирования стоимости материалов при их списании на производство строительных работ. Определение фактической стоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается производить одним из методов оценки запасов: по стоимости единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Кроме того, важна проверка обоснованности списания материалов. Для этих целей анализируется правильность оформления документов по расходу и внутрихозяйственному перемещению МПЗ, правильность их учёта. Необходимо также убедиться в соблюдении действующих норм расхода материалов и соответствия этих норм технологическим потребностям строительного процесса. В результате необоснованное увеличение себестоимости строительства может быть предупреждено. При этом аудитору следует учитывать ряд обстоятельств, изложенных ниже.

Фактические расходы материалов, конструкций и изделий на строительные и монтажные работы за отчётный месяц сопоставляются с расходами, исчисленными по нормам. Объём строительно-монтажных работ, по которым определяется плановый (нормативный) расход материалов, отражается в журнале учёта выполненных строительно-монтажных работ. Правильность составления отчета проверяется производственно-техническим отделом заказчика. На все отклонения от норм (и перерасход, и экономия) должны быть даны объяснения с указанием причин или технических расчётов. Отчёт производителя работ о расходе материалов утверждается руководителем стройки (главным инженером).

При продолжительности строительства объекта до 6 месяцев сопоставление фактических расходов материалов с нормативными может производиться по окончании строительства объекта и на конец календарного года, если окончание работ по объекту переходит на следующий год. В целях улучшения учёта и контроля за расходом материальных ценностей на производство строительных и монтажных работ рекомендуется составлять по объектные материальные отчёты на весь период строительства. В таком материальном отчёте должны быть указаны: лимит потребности материальных ценностей на объект, поступление и расход материалов на производство и другие нужды, а также остатки на начало и конец месяца. Расход материалов на производство указывается как за отчётный месяц, так и с начала строительства объекта. Аудитору при проведении проверки следует запросить все подобные отчёты у руководства проверяемой организации и произвести сверку всех показателей.

Проверке материальных отчётов по строительству объектов предшествует такая важная аудиторская процедура, как проверка объёмов выполненных строительно-монтажных работ.

Она осуществляется при участии аудитора в инвентаризации строительных объектов путём натурального измерения и сопоставления полученных результатов с актами на выполнение строительно-монтажных работ (форма № КС-2, форма № 26).

Таким образом, выявленные в ходе аудиторской проверки отклонения в учёте от норм действующего законодательства и принятой учётной политики фиксируются в журнале аудитора с определением количественного влияния на показатели отчётности организации.

Кроме рассмотренных аудиторских процедур в ходе проведения проверки могут в случае необходимости применяться и другие аудиторские процедуры, которые аудиторы выбирают исходя из характерных особенностей проверяемого экономического субъекта.

Вопрос о привлечении специалистов и экспертов аудитор согласовывает с руководством организации. При согласии руководства между тремя сторонами заключается договор, в котором предусматриваются условия выполнения работ экспертом и требования к его заключению. На основании анализа отчёта эксперта аудитор формирует своё мнение о перерасходе материалов, поскольку таковой может быть вызван хищением и недостачей, потерями и порчей, браком и переделкой работ, халатностью и т. п.

Наиболее вероятным направлением работы эксперта при проведении аудита расходов на осуществление капитального строительства является оценка достоверности объёмов строительно-монтажных работ. Оценка объектов строительства должна также включать тщательное обследование возведенных конструкций и грунтового основания с выявлением дефектов, вызванных длительным перерывом в строительных работах, а также определение объема работ по устранению этих дефектов. Такое обследование могут выполнить только опытные эксперты-строители.

#### *Вопросы для контроля знаний по теме 8*

1. Назовите основные процедуры планирования проведения аудиторской проверки в государственных унитарных предприятиях.
2. Какие хозяйственные показатели деятельности изучает аудитор в государственном унитарном предприятии при проведении проверки?
3. Каковы особенности нормативно-правовой базы функционирования государственного унитарного предприятия?
4. Опишите технологию проведения аудита в государственном унитарном предприятии?

5. Дайте характеристику аудиторским доказательствам, применяемым в ходе аудиторской проверки организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.

6. Какие особенности исчисления налога на добавленную стоимость при внешнеэкономической деятельности определяет аудитор в ходе аудиторской проверки?

7. Каковы основные положения программы аудиторской проверки для субъектов малого предпринимательства?

8. Назовите основные факторы аудиторского риска в период проведения аудита малых предприятий.

9. В чём состоит особенность аналитических процедур и доказательств при проведении аудиторской проверки строительных организаций?

10. Какова роль инвентаризации при проведении аудита в строительной организации?

## 9. МЕСТО И РОЛЬ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В АУДИТЕ

**Проблематика темы:** Роль финансового анализа в аудиторской деятельности. Оценка финансового состояния, платежеспособности и кредитоспособности организации.

В развитии практики аудита большое значение сыграло разделение интересов различных партнёрских групп коммерческой организации: интересы администрации предприятия и интересы собственников, акционеров, инвесторов.

Значимость аудиторской проверки, с точки зрения собственника (инвестора), заключается не только в получении информации о достоверности финансовых результатов предприятия и соответствии учётной политики действующему законодательству, но и в овладении следующей аналитической информацией для обоснованности принятия решения по управлению инвестициями:

- динамика организации – рост, стабильность, спад;
- структура капитала организации – предполагает ли данная структура риск для вложенного капитала;
- организации среди других организаций данной отрасли предпринимательства.

Исполнительной администрации в результате проведения аудита важно определить резервы роста эффективности коммерческой деятельности, факторы роста прибыли, сокращения потерь.

Финансовый анализ как составная часть аудита даёт ответы на эти и другие вопросы. Можно смело утверждать, что качество принимаемых решений целиком зависит от качества аналитического обоснования.

Аналитические процедуры при проведении аудиторской проверки в международных аудиторских стандартах используются для анализа показателей с целью получения аудиторских доказательств. Анализ отчётности рассматривается также в международных стандартах и как сопутствующая работа при проведении аудиторской проверки. Таким образом, усиление аналитической направленности аудита проявляется не только в увеличении числа предоставляемых клиентам услуг по проведению финансового анализа, но и в возрастании роли аналитических процедур при оказании других аудиторских услуг, в первую очередь, при проведении аудита завершённой финансовой отчётности.

Эволюция развития аудита проявляется в устойчивой тенденции возрастания удельного веса аналитических услуг в деятельности аудиторских фирм, что повышает качество аудита в целом. Важная задача аудита в настоящее вре-

мя – оказание помощи специалистам предприятия в улучшении постановки учёта и отчётности, повышении экономической обоснованности при принятии управленческих решений. Аудитор должен стремиться не столько к выявлению отдельных ошибок и умышленного искажения в учёте (эта функция по-прежнему является одной из основных), сколько к нахождению систематических неправильностей в учёте, с точки зрения аналитика.

Финансовый анализ в аудите в зависимости от поставленной задачи является инструментом получения аудиторских доказательств и сопутствующим аудиту видом услуги.

*Финансовый анализ как метод аудиторского доказательства.* Аналитические процедуры в большей или меньшей степени использует каждый аудитор. Сбор свидетельств осуществляется посредством аналитических процедур. В меру своей квалификации аудитор использует аналитические приёмы для принятия решения о достоверности значения показателя, отражённого в финансовой отчётности, посредством наблюдения, сравнения, подтверждения, опроса, контроля и других, необходимых в каждом конкретном случае процедур. В результате анализа формируется оценка достоверности проверяемого объекта учёта. Данная оценка является косвенным свидетельством, на основе которого аудитор принимает решение о необходимости применения других аудиторских процедур, в большей степени ориентированных на получение прямых свидетельств, если эта необходимость обусловлена предварительным анализом объекта учёта.

За рубежом обязательность аналитических процедур предусмотрена стандартами аудита. Например, согласно определению Положения о стандартах аудита (SAS 56) аналитические процедуры представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения записанных сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор.

Правилами (стандартами) аудиторской деятельности в России, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, в качестве источников аудиторских доказательств предусмотрены результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Убедительность аналитических выводов зависит от качества проведённого анализа и при необходимости подтверждается другими аудиторскими процедурами – пересчётом, подтверждением, документированием и прочими.

Особое значение анализ имеет на ранних стадиях аудиторской проверки, в том числе и на стадии планирования проведения аудита. На этих стадиях аналити-

ческие процедуры позволяют определить особенности деятельности клиента, наметить стратегию проверки, оценить степень аудиторского риска, выявить проблемы в формировании финансовой информации. На данном этапе планируются временные рамки, глубина проверки фактического материала, процедуры, которые целесообразно применить для эффективного решения задач аудита.

Знакомство с балансом предприятия-клиента – практически обязательный этап работы аудитора, как на стадии заключения договора, так и в ходе самой проверки. Финансовые оценки бухгалтерских отчётов в сжатом и концентрированном виде нужны аудитору в качестве ориентира, подсказки для выбора правильного решения в процессе аудита. Аналитические процедуры аудитора в ходе предварительного ознакомления с бизнесом клиента сводятся к следующим типовым действиям:

- сравнение текущих данных с данными предшествующих периодов;
- сравнение текущих данных с данными плана и прогноза;
- сравнение текущих данных с нормативными (или оптимальными) значениями;
- сравнение текущих данных предприятия со средними отраслевыми значениями;
- сравнение финансовых коэффициентов с нефинансовыми показателями.

Цель применения аналитических процедур – определение нетипичных ситуаций в деятельности предприятия и его отчетности. Процедуры предварительного обзора могут успешно применяться и на последующих этапах проверки.

В ходе проведения самих процедур аудита аудитор при помощи анализа оценивает необходимость сокращения или, напротив, увеличения количества детальных аудиторских процедур. Если анализ не выявляет необычных отклонений, то вероятность существенной ошибки минимальна.

Существенные неожиданные разницы между данными предварительной отчетности клиента за текущий период и другой информацией прошлых лет, используемых в сравнении, называют необычайными колебаниями. Одна из возможных причин этого – преднамеренные и непреднамеренные ошибки в учёте и отчетности. Если сумма необычайных колебаний велика, то аудитор должен установить их причины и определить, является ли это результатом воздействия нормальных экономических явлений или ошибкой.

Информационная база анализа основана на использовании различных источников, в том числе и нефинансовых данных (сведения средств массовой информации, пояснительные записки, положение об учётной политике, данные о производственных мощностях, численности работающих и др.). Умение сопос-

тавить финансовые и нефинансовые показатели характеризует квалификационный уровень аудитора.

На заключительной стадии аудиторской проверки финансовый анализ необходим для оценки результатов и выработки аудиторского заключения.

*Финансовый анализ как вид услуг, сопутствующих аудиту.* Бухгалтерский учёт в России развивается в соответствии с наиболее распространенным международным стандартам. В международной практике определение учета включает в себя счетоводство, производственный учёт, финансовый учёт, внутренний аудит, налоговый учет. Поэтому к аудиторской деятельности наряду с аудиторскими проверками относятся и работы, сопутствующие аудиту, – услуги по освидетельствованию, налоговые услуги, консультационные услуги для администрации, финансовый анализ (анализ финансовой отчётности).

Удельный вес услуг, сопутствующих аудиту, в практике ведущих аудиторских фирм западных стран составляет до 50% всех оказываемых услуг.

Стандарты по оказанию сопутствующих услуг в составе Международных стандартов проведения аудита (IAG/RS) Международного комитета по аудиторской практике определяют содержание и задачи работ. Стандарт по анализу финансовой отчётности выделен в отдельный раздел, в котором рассмотрены обязательные аудиторские процедуры при выполнении данного анализа. Этот норматив относится к анализу финансовой отчётности, однако может применяться к анализу другой финансовой информации.

Перед началом проведения финансового анализа клиент и аудитор согласовывают:

- цель подлежащей выполнению услуги;
- масштаб анализа;
- образец отчёта, подлежащего сдаче;
- положение о том, при каких обстоятельствах аудиторское заключение не может быть сформулировано.

Аудитор должен выполнить процедуры аналитического обзора:

- получить информацию о характере деятельности компании (предприятия);
- провести опрос с целью сбора информации относительно классификации и отражения выводов финансовой отчётности, сравнить выводы и результаты отчётности с ожидаемыми результатами;
- сравнить финансовую отчётность с отчётностью за предшествующие периоды;
- изучить соотношение различных элементов финансовой отчётности и влияние этих элементов на итоговый результат.

При выполнении обязательства аудитор может и должен использовать специфические аналитические процедуры. Их совокупность объединённых в определённую логическую последовательность, называется методикой проведения финансового анализа.

Кроме того, аудитор должен быть информирован о событиях, произошедших после даты составления финансовой отчётности, которые повлекли существенное изменение результатов, отражённых в финансовой отчётности.

Выводы проведённого анализа должны быть оформлены со ссылкой на используемые методы, с помощью которых получены оценочные результаты. Если результаты проводимого аудитором финансового анализа вызывают у него сомнения по поводу полноты и точности финансовой отчётности, то он аргументирует необходимость изменения информационной базы анализа, а в случае невозможности такого изменения не гарантирует достоверность аналитических выводов.

Составляемый аудитором отчёт по анализу готовится в соответствии с требованиями Международных стандартов IAG 21, IAG 24, IAG/RS 2.

*Финансовый анализ как элемент финансового менеджмента.* Введение нового Плана счетов бухгалтерского учёта, приведение форм бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в большее соответствие с требованиями международных стандартов вызывают необходимость использования новой методики финансового анализа, соответствующей условиям рыночной экономики. Такая методика нужна для обоснованного выбора делового партнера, определения степени финансовой устойчивости предприятия, оценки деловой активности и эффективности предпринимательской деятельности. Основным (а в ряде случаев и единственным) источником информации о финансовой деятельности делового партнера является бухгалтерская отчётность, которая стала публичной. Отчётность предприятия в рыночной экономике базируется на обобщении данных финансового учёта и является информационным звеном, связывающим предприятие с обществом и деловыми партнерами – пользователями информации о деятельности предприятия.

Каждый субъект анализа изучает информацию, исходя из своих интересов управления финансами и другими видами активов. Анализ финансовой отчётности производится с целью получения базы для принятия оптимального управленческого решения, поэтому углублённый анализ предназначен для внутреннего пользователя – администрации и собственника, которые управляют капиталом предприятия. Внешние пользователи – поставщики, покупатели, акционеры без права участия в управлении и другие категории – пользуются

результатами финансового анализа с согласия внутренних пользователей и в установленной ими форме.

Анализ как категория, характеризующая метод исследования какого-либо явления, широко используется как в науке, так и в практической деятельности. Финансовый анализ есть метод познания финансового механизма предприятия, процессов формирования и использования финансовых ресурсов для его оперативной и инвестиционной деятельности.

Основная цель финансового анализа – выявление существенных связей и характеристик финансового состояния предприятия для выработки оптимального управленческого решения. Эта цель достигается посредством получения небольшого числа ключевых (наиболее информативных) параметров, дающих объективную и точную картину финансового состояния предприятия, его прибылей и убытков, изменений в составе активов и пассивов, расчётах с дебиторами и кредиторами. При этом аналитика и управляющего (менеджера) может интересовать как текущее финансовое состояние предприятия, так и его проекция на ближайшую перспективу или более отдалённый период.

Цель анализа принимает вид конкретной управленческой задачи, поставленной перед аудитором. Аналитическая задача конкретизирует цель анализа с учётом организационных, информационных, технических и методических возможностей его проведения.

Примером аналитических задач могут быть:

- анализ ликвидности баланса;
- анализ финансового состояния и платежеспособности;
- анализ динамики и структуры статей баланса;
- факторный анализ прибыли;
- анализ оптимизации объёма прибыли, объёма производства и издержек;
- комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия и др.

При проведении финансового анализа используются знания таких смежных экономических дисциплин как: бухгалтерский учёт, финансы и кредит, экономическая теория, хозяйственное право. Аудитор, проводящий финансовый анализ, на базе этих знаний реконструирует деятельность объекта анализа по данным исходной информации, т. е. повторяет работу бухгалтера, но в обратном порядке – от обобщения и классификации исходных данных в форме бухгалтерской отчётности до понимания сущности той или иной хозяйственной операции. Необходимо аналитическое прочтение исходных данных исходя из целей менеджмента и задачи анализа.

Основным принципом аналитического чтения финансовой отчётности является дедуктивный метод, т. е. переход от общего к частному, который в ходе анализа должен применяться многократно. В ходе такого анализа как бы воспроизводится историческая и логическая последовательность хозяйственных фактов и событий, определяются направленность и сила влияния их на результаты деятельности.

Аналитическая информация окажется бесполезной для целей управления (менеджеров), если не будут соблюдены другие необходимые принципы анализа: уместность, достоверность, сравнимость, существенность.

*Уместность и достоверность* – это два основных качества, определяющие полезность аналитической информации для принятия решения. Информация уместна, если она способна подтвердить или опровергнуть предполагаемое управленческое решение. Иными словами, финансовый анализ должен оказать воздействие на это решение. Ценность анализа заключается в своевременности, которая является важным аспектом уместности и достоверности. Информация достоверна, если она отвечает требованиям правдивости, полноты и нейтральности.

*Сравнимость* по степени важности занимает такое же место, как уместность и достоверность. Сравнение – один из основных приёмов финансового анализа, используемый для повышения степени полезности аналитических выводов при принятии управленческого решения. Альтернативность выбора зависит от результатов сравнения данных с предшествующими периодами, данными других предприятий, прогнозными данными или планом.

*Существенность* характеризует уровень ценности аналитических выкладок для решения аналитической задачи. Существенность зависит от совокупности многих факторов, в том числе и от степени владения аудитором технологией проведения анализа. Опытный аналитик широко использует дополнительные аналитические приёмы – внешнюю информацию, косвенные свидетельства (например взаимоотношения предприятия и партнёров), информацию о технической подготовке производства, экспертную информацию и др. В частности, финансовые отчёты не содержат сведений о кадрах предприятия, характере НИОКР, маркетинговых мероприятиях, хотя эти сведения могут помочь аудитору в решении аналитической задачи. Однако главным фактором существенности является способность подробно проанализировать финансовую отчётность предприятия как основную информационную базу анализа. Такая информация может быть получена в результате проведения системного исследования финансовых отчётов по научно обоснованной методике.

Перед непосредственным проведением анализа аудитор, прежде всего, определяет его цель и задачи.

Затем он разрабатывает программу анализа, в которой определяются:

- методы и приёмы анализа, оптимальные для достижения поставленных целей и задач;
- информационная база анализа;
- критерий при принятии решения в случае выявления необычайных колебаний.

При проведении финансового анализа используются следующие основные методы исследования финансовых отчётов:

- горизонтальный (временной) анализ – сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом;
- вертикальный (структурный) анализ – выявление влияния каждой позиции отчётности на результат в целом, т. е. определение структуры итоговых финансовых показателей;
- сравнительный (пространственный) анализ – сопоставление сводных показателей отчетности предприятия с аналогичными показателями конкурентов, межхозяйственный анализ предприятий отрасли, внутрихозяйственный анализ структурных подразделений предприятия;
- трендовый анализ – определение тренда, т. е. основной тенденции динамики показателя, избавленной от случайных влияний и индивидуальных особенностей отдельных периодов посредством сравнения каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов. С помощью тренда прогнозируются возможные значения показателя в будущем периоде, а следовательно, ведется перспективный анализ;
- факторный анализ – анализ влияния отдельных факторов (причин) на результативный показатель с помощью детерминированных или стохастических приёмов исследования. Факторный анализ может быть прямым (собственно анализ), при котором результативный показатель разлагают на составные элементы, и обратным (синтез), при котором по отдельным элементам формируется результативный показатель;
- анализ относительных показателей (коэффициентов) – метод анализа на основе расчёта отношений между отдельными позициями финансовой отчетности с целью определения взаимосвязи показателей.

Кроме перечисленных основных аналитических методов исследования финансовой отчетности существуют научно обоснованные приемы финансового анализа:

- традиционные – сопоставление, сравнение, группировка;
- экономико-математические – графический, матричный методы, метод линейного программирования, метод корреляционно-регрессионного анализа, метод теории множеств и др.;

– эвристические – методы, основанные на экспертных оценках специалистов, их интуиции, прошлом опыте.

Конкретный метод анализа аудитор выбирает, исходя из задач анализа, своего опыта и профессиональной квалификации, объема и состава информационной базы финансового анализа.

### *Вопросы для контроля знаний по теме 9*

1. С какой целью аудитор выполняет финансовый анализ показателей аудируемой организации?

2. Дайте характеристику финансовому анализу как аналитической процедуре в аудиторской проверке.

3. Почему финансовый анализ выступает как метод аудиторского доказательства при аудиторских проверках?

4. Какие аналитические процедуры применяет аудитор в ходе предварительного ознакомления с организацией на основе её отчётности?

5. Поясните назначение финансового анализа как вида услуг, сопутствующих аудиту.

6. Как используются данные финансового анализа, полученные аудитором в финансовом менеджменте аудируемого лица?

7. Какие аналитические задачи решает аудитор в ходе проведения финансового анализа?

8. Назовите основные финансовые показатели, которые анализирует аудитор при определении финансовой устойчивости исследуемой организации.

9. С какой целью выполняется комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица?

10. Какие основные этапы включаются аудитором в программу финансового анализа?

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### *Основная литература*

1. Аудит : учеб. для студентов высш. учеб. заведений / В. И. Подольский [и др.]; под ред. В. И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ : Аудит, 2008. – 744 с.
2. Панкова С. В. Международные стандарты аудита : учеб. для студентов высш. учеб. заведений / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2008.
3. Ерофеева В. А. Аудит : учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт; Высшее образование, 2010. – 638 с.
4. Сборник задач по аудиту с решениями (практикум) / А. Д. Ларионов [и др.]; под ред. А. Д. Ларионова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2008. – 696 с.

### *Дополнительная литература:*

5. Бычкова С. М. Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина; под ред. С. М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 176 с.
6. Юдина Г. А. Основы аудита : учеб. пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2009. – 352 с.
7. Международные стандарты аудита : учеб. пособие / А. А. Ситнов, М. В. Мельник, М. Е. Грачёва. – М. : Форум, 2009. – 293 с.
8. Андреев В. Д. Практикум по аудиту : учеб. / В. Д. Андреев, С. А. Томских, С. В. Черемшанов. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 246 с.
9. Аудит в России. Антология российского аудита / под ред. А. В. Крикунова. – М. : Маркет ДС, 2007. – 211 с.
10. Аудит : учеб. для вузов / М. В. Мельник [и др.]. – М. : Форум, 2007. – 427 с.
11. Миронова О. А. Аудит : теория и методология : учеб. пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – М. : Омега-Л, 2005. – 185 с.
12. Основы аудита: учеб. пособие / Под ред. М. В. Мельник. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 386 с.
13. Миронова О. А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – М. : Омега-Л, 2007. – 185 с.
14. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита. – М. : МЦРСБУ, 2002. – 804 с.

15. Мельник М. В. Основы аудита: учеб. пособие / М. В. Мельник, Н. А. Пирожкова, М. Л. Макальская. – М. : Дело и сервис, 2008. –186 с.

16. Сиротенко Э. А. Внутрифирменные стандарты аудита : учеб. пособие / Э. А. Сиротенко. – М. : Кнорус, 2007. – 178 с.

### **Нормативно-правовые акты**

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон [30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 06.12.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон [26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 30.11.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон [05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.03.2012)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: федер. закон [30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 23.04.2012)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

5. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон [13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 01.03.2012)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

6. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон [30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 11.07.2011, с изм. от 21.11.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

7. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс]: федер. закон [01.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 03.12.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

8. О бухгалтерском учёте [Электронный ресурс]: федер. закон [21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

9. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ: [23.09.2002 г. № 696 (ред. от 22.12.2011)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

10. О формах бухгалтерской отчётности организаций [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ: [02.07.2010 г. № 66н (ред. от 05.10.2011, с изм. 01.01.2012)] // СПС КонсультантПлюс: Законодательство.

*Учебное издание*

**Елена Валерьевна Броило**

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА**

Учебное пособие

Редактор Л. А. Кокшарова

Технические редакторы Т. Б. Рябова, Л. П. Коровкина

План 2012 г., позиция 39. Подписано в печать 31.01.2013 г.  
Компьютерный набор. Гарнитура Times New Roman.  
Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная.  
Усл. печ. л. 10,7. Уч.- изд. л. 9,7. Тираж 120 экз. Заказ № 271.

Ухтинский государственный технический университет.  
169300, Республика Коми, г. Ухта, ул. Первомайская, д. 13.  
Типография УГТУ.  
169300, Республика Коми, г. Ухта, ул. Октябрьская, д. 13.