

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.

А.Д. ШЕРЕМЕТ
В.П. СУЙЦ

АУДИТ

УЧЕБНИК

Пятое издание, переработанное и дополненное

Рекомендовано
Учебно-методическим объединением
университетов России в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим специальностям
и направлениям

Москва
ИНФРА-М
2009

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73
Ш49

Шеремет А.Д., Суйц В.П.

Ш49 Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 448 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-16-002517-9

В пятом издании учебника отражено современное состояние теории и практики аудиторской деятельности в Российской Федерации. Рассматриваются теоретические основы аудита, отечественные и международные аудиторские стандарты, организация аудита, процесс аудита бухгалтерской отчетности.

Для студентов вузов, специалистов в области бухгалтерского учета, финансового анализа и аудита, претендентов на получение аттестатов аудитора и профессионального бухгалтера.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-16-002517-9

© Тубольцев М.Н., 2002, 2003, 2005, 2006

СОДЕРЖАНИЕ

От авторов 11

РАЗДЕЛ I. ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ

Глава 1. Сущность аудита, его содержание, цели и задачи 15
1.1. Возникновение аудита 15
1.2. Необходимость аудита 16
1.3. Сущность аудита и аудиторской деятельности 19
1.4. Пользователи информации финансовой отчетности 25
1.5. Цели и задачи аудита 26
1.6. Принципы проведения аудита 31
1.7. Объем аудита бухгалтерской отчетности и стадии аудиторской проверки 33
1.8. Виды аудита 39
1.9. Услуги, сопутствующие аудиту 48
1.10. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия 53
1.11. Этика аудитора 56
1.12. Права и обязанности аудитора, руководства и иных должностных лиц аудируемой организации 64
1.13. Независимость аудиторов 66

Глава 2. Аудиторская деятельность и ее регулирование 70
2.1. Регулирование аудиторской деятельности 70
2.2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите 73
2.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности 74
2.4. Ответственность аудиторов и аудиторских фирм 78
2.5. Страхование профессиональной и гражданской ответственности аудиторов 83
2.6. Профессиональные аудиторские объединения 84

Глава 3. Методология аудита и аудиторские стандарты 87
3.1. Цели и основные принципы стандартов аудита 87
3.2. Национальные и международные стандарты аудита 88
3.3. Внутрифирменные аудиторские стандарты 90

РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Глава 4. Организация менеджмента. Выбор клиентов и аудиторских фирм 95
4.1. Организация менеджмента в аудиторской деятельности 95
4.2. Отбор клиентов аудиторскими фирмами 102
4.3. Выбор аудиторских фирм экономическими субъектами 103

Глава 5. Начальная стадия аудиторской проверки 105
5.1. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита 105
5.2. Понимание деятельности аудируемого лица 107
5.3. Согласование условий по проведению аудита 113
5.4. Оценка стоимости аудиторских услуг 116

Глава 6. Планирование аудиторской проверки 118
6.1. Определение стратегии аудиторской проверки 118
6.2. Планирование аудита 119
6.3. Существенность в аудите 131
6.4. Аудиторский риск 141
6.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита 158
6.6. Процесс аудита бухгалтерской отчетности 173

Глава 7. Общие методические подходы к аудиторской проверке 175
7.1. Аудиторская выборка 175
7.2. Контроль качества работы аудиторов 191
7.3. Аудиторские доказательства 204
7.4. Получение аудиторских доказательств в особых конкретных ситуациях 211
7.5. Процедуры и методика аудиторских проверок 217
7.6. Аналитические процедуры 221
7.7. Документирование аудита 226
7.8. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита 231
7.9. Аудит в условиях компьютерной обработки данных 241
7.10. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников 248

Глава 8. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита 256
8.1. Общение с руководством экономического субъекта 256
8.2. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица 258
8.3. Использование работы эксперта 261
8.4. Операции с аффилированными лицами 263
8.5. Изучение и использование внутреннего аудита 266
8.6. Использование работы другой аудиторской организации 268

Глава 9. Специальные аспекты аудиторской проверки 272
9.1. Особенности проведения первой проверки данного аудируемого лица 272
9.2. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита 275
9.3. Проверка прогнозной финансовой информации 281
9.4. Особенности аудита оценочных значений 284
9.5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность 289

Глава 10. Некоторые процедуры на заключительной стадии аудита 293
10.1. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность 293
10.2. События после отчетной даты 300
10.3. Оценка результатов аудиторской проверки 303
10.4. Доведение результатов аудита до руководства и представителей собственника аудируемого лица 304
10.5. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита 309

Глава 11. Аудиторское заключение 315
11.1. Назначение аудиторского заключения 315
11.2. Основные элементы аудиторского заключения 316
11.3. Виды аудиторских заключений 319
11.4. Факторы, влияющие на мнение аудитора в аудиторском заключении 322
11.5. Аудиторское заключение специального назначения 323
11.6. Представление аудиторского заключения 324

РАЗДЕЛ III. ПРОЦЕСС АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Глава 12. Проведение аудиторской проверки 327
12.1. Этапы аудиторской проверки 327
12.2. Планирование состава и численности аудиторской группы 330
12.3. Виды программ 333
12.4. Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и способы их реализации 335
12.5. Циклы хозяйственных операций. Метод направленного тестирования 340
12.6. Организация проведения аудиторской проверки 357

Глава 13. Аудиторская проверка общей документации экономического субъекта 366
13.1. Документы, представляемые клиентом для начала аудиторской проверки 366
13.2. Оценка организационной структуры, структуры управления, нормативной базы, учредительных документов, учетной политики и договоров 371
13.3. Аудиторская проверка организации системы бухгалтерского учета и соблюдения принципа непрерывности деятельности 376

Глава 14. Аудиторская проверка внеоборотных активов 380
14.1. Планирование проверки внеоборотных активов 380
14.2. Программа проверки внеоборотных активов 382

Глава 15. Аудиторская проверка оборотных активов 386
15.1. Планирование проверки оборотных активов 386
15.2. Программа проверки оборотных активов 388

Глава 16. Аудиторская проверка расчетов 392
16.1. Планирование проверки расчетов 392
16.2. Программа проверки расчетов 395

Глава 17. Аудиторская проверка доходов, расходов, начисления и уплаты налогов и формирования финансовых результатов 399
17.1. Планирование проверки 399
17.2. Программа проверки доходов, расходов, налогов, финансовых результатов 401

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности 407

Приложение 2. Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке общей документации 432

Приложение 3. Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке внеоборотных активов 434

Приложение 4. Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке оборотных активов 437

Приложение 5. Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке расчетов с бюджетом 439

Приложение 6. Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке расходов для целей налогообложения 443

Список литературы 445

ОТ АВТОРОВ

Аудиторская деятельность — явление достаточно новое для России, которое является, однако, необходимым элементом рыночной экономики. Эта деятельность охватывает собственно аудит, т.е. заключение независимого профессионального бухгалтера-аудитора о достоверности публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и предоставление услуг, сопутствующих аудиту, — весьма разнообразных, но непременно требующих высокой квалификации профессионального бухгалтера. Хотя учебный курс в вузах (особенно по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит») называется «Аудит», он знакомит читателя со всей системой знаний аудиторской деятельности.

Учебник прежде всего предназначен для студентов экономических специальностей и написан в соответствии с программой курса «Аудит», действующей в Московском государственном университете им. М.В. Ломоносова, но может быть использован слушателями системы послевузовского образования, претендующими на получение квалификационного аттестата общего аудита и квалификационного аттестата профессионального бухгалтера, поскольку отвечает всем соответствующим требованиям, а также практическими работниками — аудиторами, бухгалтерами, финансовыми менеджерами, руководителями предприятий, финансовыми консультантами и экспертами.

Содержание учебника охватывает основные вопросы по разделам «Аудит» Программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и Программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области общего аудита.

Первое издание книги (М.: ИНФРА-М, 1995) явилось первым учебным пособием по аудиту в Российской Федерации. Данное, пятое, издание значительно переработано и дополнено.

Авторы учебника — **Шеремет Анатолий Данилович**, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, президент Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество», член Совета по аудиторской деятельности при Минфине России, член Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров России, доктор экономических наук, заслуженный профессор МГУ, заслуженный деятель науки РСФСР, заслуженный экономист Российской Федерации, и **Суйц Виктор Паулевич**, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова, член Президиума Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество», доктор экономических наук, заслуженный профессор МГУ.

В написании отдельных частей учебника участвовали: к.э.н., доцент Волков И.М. (глава 18, п. 18.1); к.э.н., доцент Старовойтова Е.В. (глава 12, п. 12.4 и 12.5).

В подготовке учебника к печати принимал участие к.э.н. М.Н. Тубольцев.

Раздел I
ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ

Глава 1. СУЩНОСТЬ АУДИТА, ЕГО СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ

1.1. Возникновение аудита

Аудит (в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятий. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди — аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета сначала не было главным, однако по мере усложнения бухгалтерского учета необходимым требованием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым

правления акционерных компаний обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России формальное звание аудитора было введено Петром I. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. К началу XX в. настоящих аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В то время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки, она стала обязательной, увеличилась рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить необходимые требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

В Великобритании аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции независимым финансовым контролем занимаются две профессиональные организации — бухгалтеров-экспертов, в компетенцию которых входят непосредственно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности и оказание консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Палаты аудиторов, Институты профессиональных бухгалтеров и другие регулярно проверяют их работу, и исключение из этих организаций означает запрещение дальнейшей деятельности.

1.2. Необходимость аудита

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1) возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

2) зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;

3) необходимость специальных знаний для проверки информации;

4) отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники — акционеры, пайщики, — а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям — для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов. Подход этой теории к аудиту состоит в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей.

Аудитор является агентом, действующим, как правило, от имени акционеров. По мере того как управляющие-собственники привлекают дополнительное внешнее финансирование (например, путем эмиссии акций), они постепенно теряют контроль над

некоторыми аспектами бизнеса, особенно над вопросами финансовой отчетности и дальнейшего привлечения капитала. По мере увеличения внешних источников капитала растет и потребность в современной и надежной финансовой информации (например, о том, насколько адекватен получаемый собственниками доход степени риска сделанных ими инвестиций; должны ли они продавать, покупать или продолжать держать свою долю в активах предприятия; будет ли предприятие способно удовлетворить их ожидания в отношении дивидендов). Более того, последующие держатели акций и кредиторы, как правило, получают меньше, чем предыдущие, гарантий и прав на приоритетное получение выплат при возможном банкротстве предприятия. Для компенсации соответствующего риска акционеры и кредиторы требуют от администрации предприятия предоставления регулярной финансовой информации, а также настаивают, чтобы эта информация была подтверждена независимым третьим лицом (аудитором) таким образом, чтобы ее можно было считать достаточно надежной для принятия управленческих решений. Если, не управляя предприятием непосредственно, собственники могут быть уверены в честности и аккуратности своих управляющих, а также в отсутствии фальсификаций в периодически составляемой и предоставляемой им финансовой отчетности, то, согласно теории агентов, очевидна необходимость аудита*.

Правильные данные нужны не только непосредственным инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия — стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли,

* Объяснение с помощью этой теории функций аудита не ограничивается частным, коммерческим сектором экономики. Правительство и местные органы власти осуществляют управление с помощью прямых и косвенных налогов, взимаемых с избирателей. Последние требуют подтверждения со стороны независимого органа достоверности публикуемых сведений о пользе той или иной компании.

благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;

упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;

возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

1.3. Сущность аудита и аудиторской деятельности

Сущность аудита и аудиторской деятельности определена как Международным стандартом аудита МСА 200, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ так определяет понятие аудиторской деятельности: «Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

б) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных

значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

в) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

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

Согласно этому же закону аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

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

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

Аудиторская организация — это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Одной из международных организаций, до недавнего времени контролирующей и координирующей аудиторскую деятельность, был Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который состоял из представителей всех основных профессиональных бухгалтерских организаций. Комитет был ответствен за установление стандартов и инструкций аудита с 1976 по 1991 г.; в настоящее время эту функцию выполняет Совет по аудиторской практике.

Комитет по аудиторской практике предложил простое определение аудита:

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

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярны, поэтому для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финан-

совой отчетности — реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг — возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. В качестве обобщения дадим определение собственно аудита:

аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности.

Сопутствующие аудиту работы и услуги — предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

Собственно аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, имеющий лицензию (индивидуальную или на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью.

В Российской Федерации существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Индивидуальный аудитор, зарегистрированный как предприниматель без образования юридического лица, не вправе проводить обязательный аудит.

В табл. 1.1 дана примерная характеристика аудиторской деятельности.

Аудит — это не просто механизм контроля. Аудиторские проверки в равной степени можно считать средством достижения коммерческого успеха, поскольку «добавочная стоимость» консультаций, осуществляемых специалистами по ви́дению бизнеса, и их советов в конечном счете способствуют экономическому успеху клиента.

Для многих аудиторских фирм в тех странах, где это разрешено законодательством (например, в США, Великобритании),

Таблица 1.1

Характеристика аудиторской деятельности

Содержание аудиторской деятельности	Аудит	Сопутствующие аудиторские услуги	
		Другие виды проверок	Другие сопутствующие работы
Цель оказания услуг	Выражение мнения о достоверности отчетности	Обзор допущенных предприятием нарушений	В зависимости от вида сопутствующих услуг
Степень выборки	До 100% с учетом величины (уровня) существенности	В зависимости от вида проверки по согласованию с заказчиком	Не установлена
Доказательства типичных нарушений	Аудиторские доказательства на все нарушения	Аудиторские доказательства на часть типичных нарушений, на остальную часть — аудиторская информация	—
Доказательства отдельных нарушений	Аудиторские доказательства	Подтверждением обнаружения отдельных нарушений служат аудиторские доказательства	—
Уровень гарантии достоверности отчетности	Больший уровень гарантии	Меньший уровень гарантии	—
Формы отчета	Аудиторское заключение аудиторской организации (фирмы)	Отчет аудиторской фирмы (аудитора)	Отчет аудиторской фирмы (аудитора)
Виды аудиторской деятельности	Аудиторская проверка	Выборочная проверка отдельных сторон деятельности, тематическая проверка, комплексная проверка	Другие услуги, разрешенные действующим законодательством

оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности.

В странах с развитой рыночной экономикой, в которых аудит существует уже давно, этот термин трактуется весьма многообразно.

Так, в Великобритании под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. При этом термин «аудит» применяется не только при проверке предприятий (фирм), подпадающих под действие Закона о компаниях или Закона о промышленных и иных обществах, но и при соответствующей проверке правительственных учреждений и местных органов власти, а также при оказании клиентам аудиторских услуг по соглашению (например, по доверительному договору).

По мнению американских специалистов, аудит — это сбор и оценка фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения), или информации о таком функционировании и положении, осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита — определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдения действующего законодательства и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор.

Независимость аудитора определяется:

свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;

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

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

невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;

запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью,

не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

1.4. Пользователи информации финансовой отчетности

В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Однако финансовые результаты их деятельности, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, интересуют достаточно большое количество пользователей информации, и прежде всего тех, кто входит в так называемые партнерские группы предприятия, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и исходя из своих интересов анализирует информацию о предприятии.

В табл. 1.2 представлена характеристика основных партнерских групп предприятия.

Таблица 1.2

Характеристика партнерских групп (пользователей информации) предприятия

Партнерские группы	Вклад в деятельность предприятия	Требования компенсации	Что анализируют
1. Администрация, руководство	Знание дела и умение руководить	Оплата труда и другие привилегии	Всю информацию, полезную для управления
2. Персонал, служащие	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Зарплата и социальные условия	Финансовые результаты
3. Поставщики	Поставка материальных ресурсов	Договорная цена	Финансовое положение
4. Покупатели и клиенты	Сбыт продукции и услуг	Договорная цена	Финансовое положение
5. Собственники	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты и финансовое положение
6. Заимодавцы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность баланса
7. Государственные органы и внебюджетные фонды	Услуги общества	Налоги и другие сборы и взносы	Финансовые результаты и их слагаемые

Следует отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, бухгалтерской (финансовой) и другой отчетности. Информация остальных партнерских групп ограничена данными публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, хотя именно эти пользователи непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависят их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Кроме того, существует еще одна довольно обширная группа пользователей финансовой отчетности, которые непосредственно не заинтересованы в результатах деятельности предприятия, но представляют и защищают интересы первой группы потребителей и других клиентов.

К ним относятся:

аудиторы и аудиторские фирмы;

консультанты по финансовым вопросам;

специалисты в области ценных бумаг и фондовых бирж (брокеры и дилеры);

юристы и юридические фирмы;

регулирующие органы;

пресса и информационные агентства;

торгово-производственные агентства;

профсоюзы;

научно-исследовательские организации;

общественность.

1.5. Цели и задачи аудита

Цель аудита определена как Международным стандартом аудита МСА 200, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Цель аудиторской деятельности — конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Целью собственно аудита согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности ауди-

руемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 1 аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

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

Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

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

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные *аудиторские доказательства*, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

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

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

в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;

любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);

преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Ограничивает надежность аудита и тот факт, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

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

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

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

необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Основная цель аудита финансовых отчетов — объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет

квалифицированному пользователю информации отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность пояснений к ним.

При этом устанавливают:

все ли активы и пассивы отражены в отчете;

все ли документы использованы в отчете;

насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (бухгалтерской) и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;

тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;

полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен решать ряд *задач* и составить мнение по следующим вопросам:

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

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

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

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

5) *классификация*: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

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

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

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

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг:

проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций;

помощь в организации бухгалтерского учета;

помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;

помощь в налоговом планировании и расчете налогов;

консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;

экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;

консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;

разработка учредительных документов и др.;

предоставление информации о будущих партнерах;

информационное обслуживание клиентов;

другие услуги.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и

оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции — интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов — сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является количественный рост сложных сделок, сделок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Указанные две функции не являются исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.

1.6. Принципы проведения аудита

Общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности, определены как Международным стандартом аудита МСА 200, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторские организации в ходе осуществления своей деятельности обязаны соблюдать и использовать в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера следующие профессиональные этические ***принципы***: независимость; честность; объективность; профессиональная компетентность; добросовестность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

Независимость — это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами ауди-

торов. Независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств. Независимость — ключ к доверию общества.

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

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

Профессиональная компетентность — это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги. Аудиторская организация должна привлекать подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы для обеспечения квалифицированного проведения аудита.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

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

Конфиденциальность — это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не может нанести ему, по представлениям аудитора, материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом и не имеет ограничений по времени.

Профессиональное поведение — это соблюдение приоритета общественных интересов и обязанность аудитора поддерживать

высокую репутацию своей профессии, воздерживаясь от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанести ущерб ее общественному имиджу.

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

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

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

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

1.7. Объем аудита бухгалтерской отчетности и стадии аудиторской проверки

Объем аудита определяется как Международным стандартом аудита МСА 200, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые необходимы для достижения цели аудита с учетом об-

стоятельств проверки. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором исходя из федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также внутрифирменных правил (стандартов). Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

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

Основными стадиями аудиторской проверки являются:

планирование аудита;

получение аудиторских доказательств;

использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта третьими сторонами;

документирование аудита;

обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская проверка должна быть *спланирована* на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования — организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

В ходе аудита должно быть получено достаточное количество качественных *аудиторских доказательств* (как правило, из нескольких источников и разными методами), которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При проведении аудита следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Тем не менее сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

Для достижений целей аудита может быть использована *работа других лиц*: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При

этом аудиторской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур, а также оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает степень этой ответственности.

В ходе аудита должны *документироваться* основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности того или иного мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана *обобщить и оценить выводы*, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям о деятельности экономического субъекта, которыми располагает аудиторская организация. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно-положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. При составлении условно-положительного или отрицательного аудиторского заключения либо оформлении отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта необходимо указать обстоятельства, которые явились причиной того или иного решения аудиторской организации.

Аудиторская организация обязана достичь в ходе аудита приемлемой уверенности в надежности своего *мнения* о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Оценка необходимого уровня аудиторских гарантий, надежности мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должна быть основана на его профессионализме. При этом доказательства должны дать воз-

можность аудиторской организации с уверенностью сделать выводы об отсутствии либо наличии искажений в бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может быть абсолютной в силу следующих факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита:

ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности экономического субъекта рамками исследований, издержки на проведение которых должны находиться в экономически приемлемых пределах;

присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности в процессе принятия аудитором решений на основе своих профессиональных суждений, в частности при определении видов, объема и графика аудиторских процедур;

применение в ходе аудита выборочного подхода к осуществлению проверки ввиду нерациональности ее проведения сплошным порядком;

использование аудиторской организацией в качестве основы для формирования выводов и заключений аудиторских доказательств, которые по своему характеру являются сочетанием фактов и мнений (например, аудиторская организация может использовать результаты работы привлеченного эксперта — оценщика, инженера, геолога, — приводящего в своем заключении как объективные данные о проведенных исследованиях, так и собственные мнения и выводы);

подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта присущим им изъянам;

отсутствие непреодолимых препятствий для мошеннического сговора с целью искажения информации;

наличие неопределенности, обусловленной различной интерпретацией и оценкой некоторых событий хозяйственной жизни, а также другими обстоятельствами, делающими невозможным применение исключительно объективных критериев как к составлению бухгалтерской отчетности, так и к оценке ее достоверности.

Указанные факторы ограничивают (уровнем приемлемой, а не абсолютной уверенности) предоставление аудиторской организацией гарантий отсутствия каких-либо иных (не обнаруженных в ходе аудита) обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что искажения в

бухгалтерской отчетности экономического субъекта могут остаться незамеченными.

При наличии признаков возможных искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует увеличить объем своих процедур, чтобы рассеять либо подтвердить возникшие сомнения.

Аудиторская работа по проверке финансовых отчетов подразумевает изучение и анализ бухгалтерского баланса (форма № 1), отчета о прибылях и убытках (форма № 2), пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: отчета о движении капитала (форма № 3), отчета о движении денежных средств (форма № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5), отчета о целевом использовании полученных средств (форма № 6), пояснительной записки (в части проверки соблюдения предприятием принципа постоянства учетной политики).

Аудитор должен проверить реальность ограничений предприятия в праве собственности на активы, степень надежности гарантий, данных в отношении обязательств, уровень достоверности условных активов и обязательств, оцененных количественно, проверить обоснованность принятых сумм обязательств в счет предстоящих капитальных затрат.

При проверке данных учета и отчетности анализируют наличие и состояние:

имущества (основных средств и вложений, запасов и затрат, нематериальных активов);

других долгосрочных активов (долгосрочных инвестиций, вложений в дочерние предприятия и филиалы, в ассоциированные компании);

денежных средств, расчетов и прочих активов (кассы, расчетного и валютного счетов, ценных бумаг и краткосрочных финансовых вложений, расчетов с участниками, расчетов с покупателями, дебиторами);

долгосрочных пассивов (уставного капитала, износа имущества, специальных фондов и резервов);

кредитов и других заемных средств;

расчетов и прочих пассивов (расчетов с кредиторами, с бюджетом, органами страхования, персоналом предприятия);

прочих пассивов.

При проверке правильности определения финансовых результатов деятельности предприятия предусматривается изучение:

выручки (валового дохода) от реализации продукции (работ, услуг);

затрат на производство реализованной продукции;

результатов от финансовой деятельности и других внереализационных операций.

При аудите финансовых отчетов необходимо удостовериться в правильности составления баланса, отчетов о прибылях и убытках и других финансовых документов. Проверке подлежат все значительные операции и сделки, крупные сделки и операции, зарегистрированные в конце квартала или финансового года, основные финансовые показатели, коэффициенты и контрольные цифры, отличающиеся от исчисленных в среднем за последние пять лет, неудовлетворительная ситуация с оборотными средствами, выявленные факты, свидетельствующие о необоснованной необходимости резко поднять доходы для удержания цен на акции, причины и характер судебных исков к предприятию, особенно в связи с претензиями акционеров, использование в подразделениях предприятия разных форм финансовой отчетности.

При проверке использования прибыли анализируют платежи в бюджет, отчисления в резервный (страховой) фонд, перечисления прибыли в фонды накопления, в фонд потребления, на благотворительные и аналогичные цели, на штрафы.

Особое внимание следует уделить анализу дебиторской и кредиторской задолженностей, динамике долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений (в паи и акции других предприятий, в облигации и другие ценные бумаги, предоставленные займы и т.п.).

При аудите акционерных предприятий в объем аудиторской проверки дополнительно включают обстоятельства и данные, характеризующие:

акционерный капитал (по видам вложений);

число акций — разрешенных, выпущенных и неоплаченных;

стоимость невыкупленных акций;

номинальную стоимость и доход с каждой акции;

движение по счетам акционерного капитала в течение проверяемого периода;

права, преимущества и ограничения при распределении дивидендов;

задолженность по кумулятивным накопленным дивидендам на привилегированные акции;

полученную выручку от реализации ценных бумаг;

акции в резерве для продажи по опционам и контрактам.

В процедурном отношении объем работы аудитора включает:

проверку правильности документального оформления и сущности отдельных хозяйственных операций, вызывающих сомнение;

возможность проведения инвентаризации денежных средств, отдельных видов товарно-материальных ценностей, сверки расчетов;

анализ финансового положения предприятия по данным баланса и отчетности о прибылях и убытках;

проверку соблюдения принципа тождественности данных аналитического и синтетического учета, правильности отнесения доходов и расходов предприятия к отчетным периодам;

оценку экономической эффективности принятой учетной политики;

проверку правильности составления консолидированной отчетности и баланса (консолидированная отчетность проверяется в случае, если головное предприятие предполагает или осуществляет выпуск ценных бумаг).

1.8. Виды аудита

Основные виды аудита представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Виды аудита

№ пп.	Критерии	Виды
1	По отношению к пользователям информации	1. Внешний 2. Внутренний
2	По отношению к требованиям законодательства	1. Обязательный 2. Инициативный
3	По объектам аудита	1. Банковский 2. Аудит страховых организаций 3. Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов 4. Общий 5. Государственный
4	По назначению	1. Аудит финансовой отчетности 2. Налоговый 3. Аудит на соответствие требованиям 4. Ценовой 5. Управленческий (производственный) аудит 6. Аудит хозяйственной деятельности 7. Специальный (экологический, операционный и др.)
5	По времени осуществления	1. Первоначальный 2. Согласованный (повторяющийся) 3. Оперативный
6	По характеру проверки	1. Подтверждающий 2. Системно-ориентированный 3. Аудит, базирующийся на риске

Поскольку о внешнем аудите уже было рассказано достаточно подробно, нет необходимости вновь его рассматривать.

Основными объектами **внутреннего аудита** являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит — неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т.е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

В правилах (стандартах) аудиторской деятельности Российской Федерации дается следующее определение:

*внутренний аудит — организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля**.

Внутренний аудит — один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

---

* Институт внутренних аудиторов США *(Institut of Internal Auditors)* разработал следующее определение:
внутренний аудит — это независимая деятельность в организации (на предприятии) по проверке и оценке ее работы в ее же интересах. Цель внутреннего аудита — помочь членам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренние аудиторы предоставляют своей организации (предприятию) данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, являющуюся результатом проверок.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, т.е. его руководством и (или) собственниками, в зависимости от:

содержания и специфики деятельности экономического субъекта;

объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта;

сложившейся системы управления экономического субъекта;

состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

В определенной мере функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиненные главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире.

Как правило, к функциям внутреннего аудита относятся:

проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;

проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;

проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;

проверка деятельности различных звеньев управления;

оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;

проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;

работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

оценка используемого экономическим субъектом программного обеспечения;

специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;

разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование к внутреннему аудиту, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Внутренний аудитор — это сотрудник подразделения внутреннего аудита, организованного экономическим субъектом.

Внутренними аудиторами являются сотрудники, находящиеся в штате предприятия и подчиненные его руководству.

Внутренний аудитор выполняет следующие функции:

проверка систем контроля в целях выработки политики компании в рамках законодательства;

оценка экономичности и эффективности операций компании;

проверка уровней достижений программных целей;

подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед собственниками и (или) руководством предприятия.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом.

Внутренний аудит решает следующие задачи:

1) контроль за состоянием активов и недопущение убытков;

2) подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;

3) анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;

4) оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутренних аудиторов могут быть выполнены приглашенными независимыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы — разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

В табл. 1.4 представлены основные особенности и отличия внутреннего и внешнего аудита.

Таблица 1.4

Особенности внутреннего и внешнего аудита

Факторы	Внутренний аудит	Внешний аудит
1	2	3
Постановка задач	Определяется собственниками и (или) руководством, исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом	Определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудиторской фирмой (аудитором)
Объект	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия	Главным образом система учета и отчетности предприятия
Цель	Определяется руководством предприятия	Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства
Средства	Выбираются самостоятельно (либо определяются стандартами внутреннего аудита)	Определяются общепринятыми аудиторскими стандартами
Вид деятельности	Исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
Организация работы	Выполнение конкретных заданий руководства	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
Взаимоотношения	Подчиненность руководству предприятия, зависимость от него	Равноправное партнерство, независимость

Окончание табл. 1.4

1	2	3
Субъекты	Сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия	Независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат на право заниматься этим видом предпринимательства
Квалификация	Определяется по усмотрению руководства предприятия	Регламентируется государством
Оплата	Начисление заработной платы по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору
Ответственность	Перед руководством за выполнение обязанностей	Перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач (например, оценка достоверности информации). Имеются различия в степени точности и детальности	
Отчетность	Перед собственниками и (или) руководством	Аудиторское заключение может быть опубликовано, письменная информация (отчет) передается клиенту

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов. Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается **инициативным** (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит регламентируется государством. Обязательный аудит согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации — это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

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

2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государствен-

ным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическим лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

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

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют указанным выше нормативам. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

5) обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

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

По объектам аудита различают: **банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит**. На все эти виды аудита (кроме государственного) аудитором необходимо иметь соответствующие аттестаты. Термин «государственный аудит» пока не нашел в России широкого применения, однако в Счетной палате Российской Федерации существуют должности аудитора.

В зависимости от назначения аудит делится на несколько видов.

Аудит финансовой отчетности представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами,

приглашенными компанией, отчеты которой проверяются. Результаты аудита финансовой отчетности публикуются компанией и рассылаются широкому кругу пользователей — владельцам акций, кредиторам, органам государственного регулирования и др.

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

Аудит на соответствие требованиям — это анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам. Если такие условия (например, внутренние правила контроля) установлены администрацией, то этот вид аудита осуществляют сотрудники предприятия, выполняющие функцию внутренних аудиторов. Если же условия установлены кредиторами (например, требование поддержания определенного соотношения между оборотным капиталом и краткосрочными обязательствами), то, поскольку выполнение этих условий часто находит отражение в финансовых отчетах компании, этот вид аудита проводится вместе с аудитом финансовых отчетов либо как специальный аудит.

Ценовой аудит — это проверка обоснованности установления цены на заказ. Применяется в развитых странах при проверке обоснованности бюджетных ассигнований (например, расходов на конкретный оборонный заказ).

Управленческий (производственный) аудит — это проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Управленческий аудит, выполняемый независимыми аудиторами, — один из видов консультационных услуг клиенту, предоставляемый для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов.

Аудит хозяйственной деятельности довольно близок к управленческому аудиту и представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для определенных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления организации, преследует следующие цели:

оценка эффективности управления;

выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности;

внесение рекомендаций относительно улучшения деятельности или дальнейших действий.

Аудит хозяйственной деятельности может быть проведен как по заказу администрации, так и по требованию третьей стороны, в том числе и государственных органов.

Специальный аудит (экологический, операционный и др.) — это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, проводится обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

По времени осуществления различают первоначальный, согласованный (повторяющийся) и оперативный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором (аудиторской фирмой) впервые для данного клиента. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудитором (аудиторской фирмой) повторно или регулярно и основан поэтому на знании специфики клиента, его положительных и отрицательных сторон в организации бухгалтерского учета, результатах длительного сотрудничества с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля).

Практика работы аудиторских фирм свидетельствует о том, что согласованный (повторяющийся) аудит предпочтителен и для аудиторов, которые в течение многих лет основательно изучают деятельность клиента, и для клиента, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

Более того, смена клиента аудиторской фирмы зачастую вызывает настороженность как у потребителей информации, так и у новых аудиторов.

Отрицательной стороной повторяющегося аудита является постепенная утрата независимости аудиторов от клиента. Международная федерация бухгалтеров (МФБ, или IFAC) рассматривает вопрос об ограничении срока повторяющегося аудита 3—5 годами.

Оперативный аудит — это кратковременная аудиторская проверка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего контроля, оценки деятельности.

По характеру проверки различают:

подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);

системно ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению);

аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

1.9. Услуги, сопутствующие аудиту

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается *предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.*

Аудиторские организации согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

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

2) налоговое консультирование;

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

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

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

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

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

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

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью,

и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

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

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

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

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида: услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, и услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области постановки бухгалтерского учета; контроля ведения учета и составления отчетности; контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализа хозяйственной и финансовой деятельности; оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций; научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационного обслуживания; экспертного обслуживания; подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области ведения бухгалтерского учета; восстановления бухгалтерского учета; составления налоговых деклараций; составления бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

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

Аудиторские организации, оказывающие услуги, должны:

действовать в соответствии с заданием, выполнения которого ждет от них заказчик и которое сформулировано в письменном виде (в форме договора, контракта, технического задания, письма-обязательства, письменного запроса и т.п.);

планировать порядок выполнения работ или оказания услуг;

документировать ход выполнения работ или оказания услуг;

при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организации, четко разграничивать ответственность и функции исполнителей;

подготовить типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг (эти формы рекомендуется применять на постоянной основе);

иметь систему контроля качества выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту (это относится к крупным аудиторским организациям);

подготовить документ по итогам выполнения работ (оказания услуг), отражающий результаты выполнения задания и выводы аудиторской организации.

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

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

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический объект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, полноту и юридическое оформление представляемых документов, точность и достоверность представляемой информации, своевременность представления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств.

На практике аудиторские организации оказывают множество дополнительных сопутствующих аудиту услуг. Приводим их примерный перечень.

***Аудиторские услуги и консультации в области бизнеса*:**

приведение финансовой отчетности в соответствие с международными стандартами;

диагностический анализ хозяйственной деятельности;

оценка возможностей привлечения инвестиций;

оценка систем ведения бухгалтерского учета и систем внутреннего контроля;

проведение диагностических обзоров;

консультирование по составлению бухгалтерской отчетности по международным стандартам;

анализ отчетности;

обзоры благонадежности для потенциальных инвесторов;

содействие образованию отдела внутреннего аудита и обучение сотрудников бухгалтерии;

консультации по налогам;

обучение управлению кредитными рисками;

обучение стратегическому планированию и составлению обзоров и бизнес-планов;

оценка управленческих информационных систем и определение потребностей в их усовершенствовании;

разработка инструкций и процедур по управлению рисками;

специальные бухгалтерские расследования по убыточным филиалам;

бухгалтерские расследования по проблемным заемщикам;

консультации по управлению финансами;

консультации по вопросам таможенного и валютного законодательства и иным аспектам экспортно-импортных операций;

правовая экспертиза актов проверок и решений налоговых органов о взыскании недоимок и наложении взысканий, подготовка соответствующих заключений;

представление и защита интересов предприятий и граждан в органах государственной власти, арбитражных судах и судах общей юрисдикции, в том числе по искам к налоговым инспекциям, органам налоговой полиции и валютного контроля;

защита прав и законных интересов предприятий и граждан в арбитражных судах и судах общей юрисдикции при предъявлении к ним исковых требований, в том числе со стороны налоговых органов и иных органов государственного управления;

абонентское консультационное и информационное обслуживание клиентов;

учетно-финансовое обеспечение процесса приватизации, в том числе оценка имущества;

внедрение автоматизированных систем бухгалтерского контроля;

содействие в заключении контрактов, связанных с программным обеспечением и поставками вычислительной техники, подбор программного обеспечения по управлению финансами, разработка и установка локальных сетей.

Аудиторские услуги в области профессионального обучения:

определение и оценка потребностей в профессиональном обучении;

организация по желанию заказчика курсов обучения на местах;

организация программ для начинающих и специальных курсов для профессионалов.

Специальные услуги:

структурные и функциональные изменения — совместное с клиентом решение организационных и технических вопросов, начиная с внедрения новых систем и ознакомления с сущностью проблемы до ее окончательного решения;

информационное и системное планирование — определение стратегических целей и установка базы данных, необходимой для достижения целей и намеченных планов;

управление затратами — использование наиболее передовых методов и технологий, помогающих клиенту лучше понять соотношение затрат и прибыли;

подбор и установка программного обеспечения — выбор систем, наиболее полно отвечающих потребностям клиента, и установка локальных сетей, работа со специалистами клиента в период установки и отладки информационных систем, подготовка персонала для управления ими.

1.10. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия

Контроль — важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами — неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями.

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта — на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления — на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий.

Государственный финансовый контроль регламентируется законами Российской Федерации и другими нормативными актами. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Счетная палата Российской Федерации, Департамент государственного финансового аудита и бухучета Министерства финансов Российской Федерации. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют и другие госорганы, в частности Федеральная налоговая служба, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основные задачи государственного финансового контроля: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств;

проверка правильности расчета и уплаты налогов. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Элементами системы **внутреннего контроля** экономических субъектов являются внутренний аудит и управленческий контроль. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т.п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения — управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является прерогативой самого экономического субъекта.

В настоящее время подразделения внутреннего аудита у экономических субъектов по-разному встраиваются в структуру управления экономического субъекта, поэтому условно внутренний аудит можно разделить на внутренний аудит акционеров и внутренний аудит исполнительного руководства. Первый из них часто называют независимым внутренним аудитом, так как внутренние аудиторы непосредственно не подчинены исполнительному руководству и, следовательно, по поручению собственников, акционеров могут осуществлять в том числе и проверку деятельности самого исполнительного руководства.

Некоторые экономические субъекты, по образцу фирм ФРГ, создают у себя подразделения контроллинга и назначают контролеров. Кратко основные функции этих подразделений и самих контролеров можно охарактеризовать как «управление управлением», т.е. это координация, согласование, контроль, упорядочение и подготовка информации для руководства в виде, удобном для принятия управленческих решений.

Хотя аудиторская деятельность может охватывать все экономические организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, основными объектами аудита являются предпринимательские структуры, а предметом аудита — собственность акционеров и инвесторов. Независимость — необходимое условие деятельности аудиторов, причем независимость аудиторов гораздо шире независимости государственных контролеров-ревизоров.

При проведении аудита применяются специальные приемы документального и фактического ***ревизионного контроля***, методики ревизии отдельных объектов учета.

При проведении ревизионной проверки составления бухгалтерских (финансовых) отчетов с определенными оговорками могут быть использованы нормы и стандарты ***аудита***.

Так как аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, между ними имеется много общего, но имеются и принципиальные различия.

Отличие внешнего аудита от ревизии

1. Цели:

аудит — выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности;

ревизия — выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. Характер:

аудит — предпринимательская деятельность;

ревизия — исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. Основа взаимоотношений:

аудит — добровольное осуществление на основе договоров;

ревизия — принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов.

4. Управленческие связи:

аудит — горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним;

ревизия — вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

5. Принцип оплаты услуг:

аудит — платит клиент;

ревизия — платит вышестоящее звено или государственный орган.

6. Практические задачи:

аудит — улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента;

ревизия — сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений.

7. Результаты:

аудит — аудиторское заключение — документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправ-

ления и судебных органов. Аудиторское заключение содержит мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и может быть опубликовано;

ревизия — акт ревизии — внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам и в котором отмечаются все выявленные недостатки.

1.11. Этика аудитора

Поскольку в современном обществе деятельности аудиторов отводится весьма важная роль, существует объективная необходимость поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов разрабатывают Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов МФБ.

Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств.

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм — непременная обязанность и высший долг каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб.

Неэтичное поведение отдельных аудиторов заслуживает порицания и наказания, вплоть до исключения из сообщества аудиторов, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности.

Признавая ответственность бухгалтерского профессионального сообщества и считая, что собственная роль заключается в обеспечении руководства, содействии последовательности в работе, МФБ разработала международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который должен служить основой этических требований (кодексов этики, подробных правил, руководящих указаний, стандартов поведения), предъявляемых профессиональным бухгалтерам* в каждой стране.

---

* *Профессиональный бухгалтер* — лицо, являющееся членом организации, входящей в МФБ, вне зависимости от того, занимается ли такое лицо публичной практикой (в качестве единолично практикующего бухгалтера, товарищества или корпорации) или работает в промышленности, коммерческой деятельности, государственном секторе или в сфере образования.

Международный Кодекс этики устанавливает стандарты поведения профессиональных бухгалтеров и излагает основные принципы, которые должны соблюдаться профессиональными бухгалтерами для достижения общих целей. Представители бухгалтерской профессии во всем мире работают в среде, в которой существуют различные культурные традиции и нормативные требования. Однако основные принципы кодекса следует всегда соблюдать. Для профессии бухгалтеров характерны:

владение определенными интеллектуальными умениями, приобретенными посредством подготовки образования;

приверженность общему кодексу ценностей и поведения, принятому соответствующим административным органом, в том числе поддержка объективной точки зрения;

осознание своего долга перед обществом в целом (обычно в обмен на ограничения, касающиеся присуждения звания бухгалтера или присвоения квалификации).

Рассмотрим важнейшие требования к деятельности профессионального бухгалтера, публично практикующего профессионального бухгалтера (аудитора)*, которые отражены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров МФБ.

Общественные интересы. Отличительной чертой данной профессии является признание своей ответственности перед обществом. Применительно к профессиональному сообществу бухгалтеров общество включает клиентов, кредиторов, правительство, работодателей, служащих, инвесторов, деловое и финансовое сообщество, а также других лиц, которые полагаются на объективность и порядочность профессиональных бухгалтеров для обеспечения упорядоченного ведения коммерческой деятельности. Это возлагает на представителей бухгалтерской профессии обязанность, продиктованную интересами общества. Интересы общества определяются как коллективное благосостояние сообщества людей и институтов, которым предоставляют услуги профессиональные бухгалтеры.

Обязанности профессионального бухгалтера не сводятся исключительно к удовлетворению потребностей отдельного клиента или работодателя. На стандарты бухгалтерской профессии значительное влияние оказывают интересы общества.

Цели. Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии — выполнение работы в соответствии с самыми высокими стан-

* *Публично практикующий профессиональный бухгалтер* — каждый партнер или лицо, занимающее должность, аналогичную должности партнера, и каждый практикующий служащий, оказывающие профессиональные услуги клиенту.

дартами профессионализма, обеспечение самых лучших результатов работы и в целом выполнение требования о соблюдении общественных интересов, указанного выше. Для достижения этих целей необходимо соблюдение четырех следующих основных требований:

достоверность (в обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах);

профессионализм (существует потребность в людях, которые могут быть идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета);

качество услуг (необходима уверенность в том, что все услуги предоставленные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества);

доверие (потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг).

Фундаментальные принципы. Для достижения целей бухгалтерской профессии профессиональные бухгалтеры должны соблюдать ряд следующих фундаментальных принципов.

Порядочность. Профессиональный бухгалтер должен быть прямолинеен и честен при предоставлении им **профессиональных услуг**.

Объективность. Профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и избегать предвзятости или пристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые мешали бы его объективности.

Профессиональная компетентность и должная тщательность. Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и прилежанием. Он должен постоянно поддерживать профессиональные знания и умения на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.

Конфиденциальность. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не использовать или не разглашать такую информацию без соответствующих надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями.

Профессиональное поведение. Профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло дискредитировать профессию. Обязательство воздерживаться от какого-либо поведения, которое могло бы дискредитировать профессию, предполагает, что организации — члены МФБ при разработке этических стандартов должны будут рассмотреть вопрос об обязанностях профессионального бухгалтера по отношению к клиентам, третьим лицам, другим представителям бухгалтерской профессии, сотрудникам, работодателям и населению в целом.

Технические стандарты. Профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами. Профессиональные бухгалтеры обязаны тщательно и умело выполнять инструкции клиента или работодателя в той мере, в какой такие требования совместимы с требованиями порядочности, объективности, независимости.

Порядочность и объективность. Порядочность предполагает не просто честность, но и справедливое ведение дел и правдивость. Принцип объективности налагает на всех профессиональных бухгалтеров обязательство быть справедливыми, профессионально честными и не иметь конфликтов интересов.

Профессиональные бухгалтеры выполняют множество различных функций и должны демонстрировать свою объективность в различных обстоятельствах. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры выполняют задания по составлению отчетности и оказывают услуги по налоговому и иному управленческому консультированию. Другие профессиональные бухгалтеры подготавливают финансовую отчетность в качестве подчиненных, предоставляют услуги по внутреннему аудиту и выполняют функции по финансовому управлению в промышленности, коммерческой деятельности, государственном секторе или в сфере образования. Они также занимаются обучением и повышением квалификации тех, кто надеется стать представителем данной профессии. Вне зависимости от своих услуг и функций профессиональные бухгалтеры должны заботиться о порядочности при предоставлении своих профессиональных услуг и быть объективными в своих суждениях.

Разрешение этических конфликтов. Время от времени профессиональные бухгалтеры сталкиваются с ситуациями, в которых возникают конфликты интересов. Такие конфликты могут возникать в силу разных причин — начиная от относительно тривиальной ди-

леммы до крайнего случая мошенничества и незаконной деятельности. Невозможно даже попытаться составить подробный и всеобъемлющий контрольный перечень потенциальных ситуаций, при которых могут возникать конфликты интересов. Профессиональный бухгалтер должен постоянно помнить о факторах, которые могут обусловить конфликт интересов. Следует отметить, что отрытое расхождение во мнениях между профессиональным бухгалтером и другим лицом само по себе не составляет этической проблемы. Однако факты и обстоятельства в каждом случае должны быть проанализированы заинтересованными сторонами.

Профессиональная компетентность. Профессиональные бухгалтеры не должны делать вид, что они имеют экспертные знания или опыт, которыми в действительности не обладают.

Профессиональная компетентность может быть разделена на две фазы:

а) достижение уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание уровня профессиональной компетентности.

Конфиденциальность. Профессиональные бухгалтеры обязаны соблюдать конфиденциальность информации о делах клиента и работодателя, полученной при предоставлении профессиональных услуг. Обязательство по обеспечению конфиденциальности остается в силе и после прекращения отношений между профессиональным бухгалтером и его клиентом или работодателем.

Профессиональный бухгалтер должен всегда соблюдать конфиденциальность, за исключением случаев, когда ему предоставлены особые полномочия по раскрытию информации или когда раскрытие информации продиктовано юридическими или профессиональными обязательствами.

Профессиональные бухгалтеры обязаны обеспечить соблюдение конфиденциальности руководимыми ими сотрудниками и лицами, которые предоставляют рекомендации или помощь.

Конфиденциальность не сводится только к раскрытию информации. Это также подразумевает, что профессиональный бухгалтер, получающий информацию в ходе предоставления профессиональных услуг, никогда не будет использовать или создавать видимость использования такой информации для личной выгоды или для выгоды третьего лица.

Налоговая практика. Профессиональный бухгалтер, оказывающий профессиональные налоговые услуги, имеет право добиваться наилучшей позиции к выгоде клиента или работодателя при условии, что услуги предоставляются с профессиональной компетентностью, не наносят какого бы то ни было ущерба порядочности и объективности и, по мнению профессионального

бухгалтера, соответствуют законодательству. Сомнения могут толковаться в пользу клиента или работодателя при условии разумного обоснования соответствующей позиции.

Профессиональный бухгалтер не должен гарантировать клиенту или работодателю, что подготовленная налоговая отчетность или предоставленные налоговые рекомендации не могут быть оспорены. Напротив, профессиональный бухгалтер должен обеспечить осведомленность клиента или работодателя об ограничениях, присущих налоговым рекомендациям и услугам, чтобы они не воспринимали ошибочно выражение мнения как утверждение факта.

Профессиональный бухгалтер, который подготавливает или помогает подготовить налоговую отчетность, должен сообщить клиенту или работодателю, что ответственность за содержание отчетности несет в первую очередь клиент или работодатель. Профессиональный бухгалтер должен принять необходимые меры в целях обеспечения того, чтобы налоговая отчетность была надлежащим образом подготовлена на основе полученной информации.

Обнародование информации. При маркетинге и продвижении себя и своих услуг на рынке профессиональные бухгалтеры не должны:

использовать средства, которые наносят ущерб репутации данной профессии;

преувеличенно рекламировать услуги, которые они могут предложить, свою квалификацию и опыт;

пренебрежительно отзываться о работе других бухгалтеров.

В Кодексе этики профессиональных бухгалтеров МФБ содержатся следующие требования этики, применяемые только к аудиторам (публично практикующим профессиональным бухгалтерам).

Независимость. Принимая поручение, предполагающее отчет, публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны быть свободными и выглядеть свободными от какой-либо заинтересованности, которая может быть признана (вне зависимости от ее действительных последствий) несовместимой с принципами порядочности, объективности и независимости.

Профессиональная компетенция и ответственность в связи с использованием лиц, не являющихся бухгалтерами. Публично практикующим профессиональным бухгалтерам не следует оказывать такие профессиональные услуги, которые не входят в сферу их компетенции, если они не могут получить компетентные консультации и содействие, которые позволили бы им удовлетворительным образом оказывать такие услуги. Если профессиональный бухгалтер не обладает необходимой компетенцией для оказа-

ния определенной части профессиональных услуг, он может обратиться за техническими консультациями к другим профессиональным бухгалтерам, юристам, актуариям, инженерам, геологам, оценщикам.

Гонорар и комиссионное вознаграждение. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры, оказывающие профессиональные услуги клиенту, берут на себя ответственность по оказанию таких услуг на началах порядочности и объективности и согласно соответствующим техническим стандартам. Эта ответственность реализуется путем применения профессиональных навыков и знаний, которые публично практикующие профессиональные бухгалтеры приобрели в результате получения профессиональной подготовки и опыта. Публично практикующий профессиональный бухгалтер имеет право на получение вознаграждения за оказываемые услуги.

Деятельность, не совместимая с публичной бухгалтерской практикой. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому являются не совместимыми с оказанием профессиональных услуг.

Предоставление двух или нескольких видов профессиональных услуг одновременно само по себе не наносит ущерба порядочности, объективности или независимости.

Одновременное участие в другом бизнесе, роде занятий или деятельности, не связанных с профессиональными услугами, которое приводит к тому, что публично практикующий профессиональный бухгалтер не может надлежащим образом осуществлять профессиональную практику в соответствии с фундаментальными этическими принципами бухгалтерской профессии, должно рассматриваться как не совместимое с публичной бухгалтерской практикой.

Денежные средства клиентов. Известно, что в некоторых странах закон не разрешает публично практикующему профессиональному бухгалтеру держать у себя денежные средства клиентов, в других странах предусмотрены юридические обязательства, устанавливаемые в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров, во владении которых находятся такие денежные средства. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен держать у себя денежные средства клиентов, если имеется основание полагать, что они были получены в результате незаконной деятельности или предназначаются для осуществления такой деятельности.

Отношения с другими публично практикующими профессиональными бухгалтерами. Расширение деятельности коммерческого предприятия часто приводит к созданию отделений или дочерних компаний в тех местах, где не практикует действующий бухгалтер. В этих обстоятельствах клиент или действующий бухгалтер, проконсультировавшись с клиентом, может попросить принимающего бухгалтера, осуществляющего практику в этих местах, оказать такие профессиональные услуги, которые необходимы для выполнения поручения.

Передача деятельности может также иметь место в области специальных услуг или специальных заданий. Объем услуг, предлагаемых публично практикующими профессиональными бухгалтерами, продолжает расширяться, и обширные знания, которые необходимы для обслуживания публики, часто требуют особых навыков. Поскольку один публично практикующий профессиональный бухгалтер не может приобрести экспертные знания во всех областях бухгалтерской деятельности, некоторые публично практикующие профессиональные бухгалтеры пришли к выводу о том, что нецелесообразно и нежелательно заниматься обеспечением в рамках их фирм полного набора специальных навыков, которые могут потребоваться.

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны предоставлять только такие услуги, которые согласно их ожиданиям могут быть оказаны на профессиональном и компетентном уровне. Поэтому как для этой профессии в целом, так и в интересах клиентов важно поощрять публично практикующих профессиональных бухгалтеров в случае необходимости обращаться за консультацией к компетентным лицам, способным предоставить такую консультацию.

Действующий бухгалтер, не обладающий определенными навыками, тем не менее может противиться тому, чтобы передать клиента другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру, обладающему этими навыками, из опасения потерять существующий элемент бизнеса, который может перейти к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру. В результате клиенты могут быть лишены преимущества получения консультаций, на которые имеют право.

Собственники предприятия имеют неоспоримое право выбирать своих профессиональных консультантов и заменять их на других по своему желанию. Несмотря на важность защиты законных интересов собственников, важно также, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер, которого просят заменить на другого публично практикующего профессионального бухгалтера, имел возможность удостовериться в том, что не

существует никаких профессиональных причин, по которым такое назначение не должно быть принято. Этого нельзя эффективно добиться без установления непосредственного контакта с действующим бухгалтером. В отсутствие конкретного запроса действующий бухгалтер не должен добровольно предоставлять информацию о делах клиента.

Реклама и предложение услуг. Вопрос о том, разрешать ли конкретным публично практикующим профессиональным бухгалтерам осуществлять рекламу и предложение услуг, относится к компетенции организаций — членов МФБ и определяется ими исходя из правовых, социальных и экономических условий каждой страны.

Если такие реклама и предложение услуг разрешены, то они должны быть направлены на объективное информирование публики и должны удовлетворять требованиям порядочности, честности, достоверности и тактичности. Предложение услуг с использованием принуждения или навязывания должно быть запрещено.

1.12. Права и обязанности аудитора, руководства и иных должностных лиц аудируемой организации

Взаимоотношения аудитора и экономического субъекта основаны на добровольности и возмездности. Конфликты между ними разрешаются в суде или арбитражном суде. Экономический субъект и аудитор вправе выбирать друг друга самостоятельно. Аудиторская услуга оплачивается согласно договору.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также аудируемых лиц.

Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

1. *Права*:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

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

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

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

непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенные договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству Российской Федерации и упомянутому Федеральному закону.

2. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы *обязаны*:

осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

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

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

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

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

1.13. Независимость аудиторов

Аудиторы должны быть независимы от аудируемой организации, любой третьей стороны, собственников и руководителей аудиторской организации.

Согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов определяется следующим образом.

***Аудит не может осуществляться*:**

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

аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

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

аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

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

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

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание со-

путствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

Проблема независимости аудиторов является дискуссионной даже в странах с развитой рыночной экономикой.

«Независимость» является основополагающим этическим требованием, предъявляемым к профессии аудитора. Это не значит, что другие требования (независимость, объективность, профессиональная честность и др.) менее важны. Основной вопрос, возникающий при подписании аудитором своего заключения, — это вопрос его объективности и профессиональной честности. Но основным условием объективности аудитора является его независимость, которую он может подтвердить.

Необходимость независимости аудиторов подчеркивается не только в законе об аудите и других нормативных актах, но и в этическом кодексе аудитора. Так, в Кодексе профессиональной этики аудиторов одного из профессиональных объединений аудиторов в Российской Федерации, перечисляются *основные обстоятельства, наносящие ущерб независимости аудитора либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости*:

а) предстоящие (возможные) или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента;

б) финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме;

в) финансовая и имущественная зависимости аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.);

г) косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих фирмы, основные и дочерние организации и т.п.;

д) родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;

е) чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам, существенно сниженным по сравнению с реальными рыночными ценами;

ж) участие аудитора (руководителей аудиторской фирмы) в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций;

з) неосторожные рекомендации и советы аудиторов (руководителей аудиторских фирм) о финансовых вложениях в

организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы;

и) прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации на любых должностях;

к) рассмотрение вопроса о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации клиента.

Независимость считается нарушенной, если перечисленные обстоятельства возникли, продолжали существовать или были прекращены в период выполнения профессиональных аудиторских услуг.

Независимость аудиторской фирмы вызывает сомнения в случае, если:

а) она участвует в финансово-промышленной группе, группе кредитных организаций или холдинге (банковской группе) и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную группу либо холдинг;

б) аудиторская фирма возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета) или при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (комитета) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету);

в) аудиторская фирма возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний или инвестиционных институтов и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или приобретались вышеназванными структурами в период оказания услуг аудиторской фирмой.

В тех случаях, когда аудитор выполняет по поручению клиента другие услуги (консультирование, составление отчетности, ведение бухгалтерского учета и т.п.), необходимо следить, чтобы они не нарушали независимость аудитора. Независимость аудитора обеспечивается в тех случаях, когда:

а) консультации аудитора не трансформируются в услуги по управлению организацией;

б) отсутствуют любые причины и ситуации, влияющие на объективность суждений аудитора;

в) персонал, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации клиента;

г) ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента.

Глава 2. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЕЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

2.1. Регулирование аудиторской деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит во всех странах достаточно жестко регулируется. В некоторых из них, например во Франции, в этот процесс вмешивается государство, устанавливая нормы, нормативы аудита, осуществляя регистрацию аудиторов и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью. В других странах (США, Великобритания) этот процесс регулируется общественными профессиональными аудиторскими организациями.

В Российской Федерации для регулирования аудиторской деятельности согласно закону об аудиторской деятельности создается уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности.

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет ***уполномоченный федеральный орган исполнительной власти***, определяемый Правительством Российской Федерации. Положение о федеральном органе утверждает Правительство Российской Федерации. Во исполнение Федерального закона «Об аудиторской деятельности» Правительство Российской Федерации приняло постановление «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 06.02.02 № 80, в котором Министерство финансов Российской Федерации определено уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Основные функции уполномоченного федерального органа:

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

организация разработки и представление на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;

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

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

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

ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;

аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Минфином России издан приказ «Об утверждении Временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Министерстве финансов Российской Федерации» от 29.04.02 № 38н. Временное положение определяет порядок получения аккредитации, отказа в выдаче аккредитации и отзыве аккредитации, права и обязанности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, формы контроля за их деятельностью. Аккредитованные объединения имеют право участвовать через своих представителей в работе Совета по аудиторской деятельности при Минфине России.

Для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создан Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о Совете по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

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

разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;

рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

осуществляет иные функции в соответствии с положением о Совете по аудиторской деятельности.

Члены Совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений. В состав Совета по аудиторской деятельности включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в Совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51% общего состава Совета.

В состав Совета по аудиторской деятельности должны входить представители государственных органов, Центрального банка Российской Федерации (Банка России) и пользователей аудиторских услуг.

Во всех развитых странах действуют независимые Палаты аудиторов, основными задачами которых являются разработка стандартов по аудиторской деятельности, осуществление контроля за качеством работы аудиторов, проведение аттестации и выдача документов на занятие аудиторской деятельностью (в странах, где это не является государственной прерогативой). Палаты аудиторов выполняют также роль координаторов деятельности аудиторов, определяют этические нормы их поведения в обществе и принимают дисциплинарные меры к лицам, нарушившим эти нормы.

На международном уровне профессиональные организации аудиторов сотрудничают через посредство Международной федерации бухгалтеров, которая вырабатывает рекомендации, касающиеся различных аспектов аудиторской деятельности.

К международным аудиторским стандартам относятся:

международные стандарты учета;

международные стандарты аудита;

международные стандарты бухгалтерского образования;

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.

Упомянутые международные стандарты учета публикуются с 1973 г. Комитетом международных стандартов учета, который был создан бухгалтерскими органами ведущих западных стран для разработки и издания международных стандартов учета, а также для совершенствования и гармонизации во всем мире бухгалтерских инструкций, стандартов и процедур, относящихся к предоставлению финансовой отчетности.

Международные стандарты аудита и сопутствующих работ были изданы Международным комитетом по аудиторской практике (*Internaional Auditing Prechies Committee — IAPC*) Международной федерации бухгалтеров — МФБ (*International Federation of Accountants — IFAC*). Главная задача этого Комитета — разработка международных унифицированных стандартов учета, аудита и сопутствующих работ и стимуляция принятия указанных стандартов в аудиторской практике всех стран для обеспечения единообразия аудиторской деятельности во всем мире.

Международные стандарты бухгалтерского образования разработаны Комитетом по образованию Международной федерации бухгалтеров и предназначены для публикации и внедрения в странах — членах МФБ.

В международной аудиторской практике используются общепринятые аудиторские стандарты проверки финансовой отчетности (*CAAS*), которые были опубликованы Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (*American Institute of Certifies Public Accountants — AICPA*), задачей которого является разработка и внедрение национальных аудиторских, аттестационных и других стандартов, регламентирующих аудиторскую деятельность в США.

2.2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите

Аудиторской деятельностью в Российской Федерации имеют право заниматься физические лица (аудиторы) и юридические лица (аудиторские фирмы).

При этом аудиторы, осуществляющие свою деятельность самостоятельно, обязаны зарегистрироваться как предприниматели без образования юридического лица.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности. Аудиторская организация согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации 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 Германии и Франции аудиторской фирмой может называться только фирма, 75% уставного капитала которой принадлежит лицам, имеющим право заниматься аудитом. За неправомерное использование названия «аудиторская фирма» в Германии определена уголовная ответственность. Аудиторы, прошедшие аттестацию и желающие работать самостоятельно, а также аудиторские фирмы начинают свою деятельность после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности и включения в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельности.

Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. Общественные аудиторские объединения не вправе непосредственно заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторские фирмы существенно различаются по численности персонала: от нескольких человек до нескольких тысяч человек — в крупнейших межнациональных и общепризнанных в деловом мире аудиторских фирмах. В Великобритании, например, где существуют тысячи аудиторских фирм, четыре крупнейших из них подвергают аудиту более 80% ведущих предприятий страны.

2.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

В законе об аудиторской деятельности в Российской Федерации отмечается, что 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, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Квалификационные экзамены на право заниматься аудиторской деятельностью проводятся в учебно-методических центрах (центрах по аттестации аудиторов).

Закон об аудиторской деятельности в Российской Федерации определяет порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Аттестация проводится с целью проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, по итогам которого выдаются квалификационные аттестаты аудиторов в области:

общего аудита;

аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

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

аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо имеющие документ о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельство об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, а также стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти на территории Российской Федерации (либо в российских или совместных с российскими организациях и учреждениях на территории иностранных государств).

Претенденты на получение квалификационного аттестата аудитора представляют в Министерство финансов Российской Федерации через учебно-методические центры следующие документы:

а) заявление;

б) заверенную в установленном порядке копию диплома о высшем экономическом или юридическом образовании;

в) заверенную в установленном порядке копию трудовой книжки (в случае невозможности нотариального заверения трудовой книжки представляется копия трудовой книжки, заверенная по последнему месту работы либо справка с места работы с указанием занимаемой должности и срока пребывания в ней);

г) свидетельство Министерства образования Российской Федерации о признании эквивалентности иностранного документа об образовании (при наличии высшего экономического и (или) юридического образования, полученного в иностранном образовательном учреждении);

д) копию платежного документа о внесении платы за проведение аттестации;

е) копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации.

Для обеспечения проведения аттестации Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации создаются комиссия по разработке и обновлению программ квалификационных экзаменов и программ повышения квалификации аудиторов, а также комиссия по формированию и обновлению экзаменационной базы билетов и тестов и утверждается состав указанных комиссий.

Квалификационные экзамены по направлениям аудита, соответствующим отдельным типам квалификационных аттестатов аудитора, проводятся один раз в месяц одновременно во всех учебно-методических центрах, своевременно подавших необходимые документы.

Квалификационные экзамены проводятся в течение трех дней и состоят из тестирования и выполнения письменно-устной работы по экзаменационным билетам (с перерывом между тестированием и проведением письменно-устной работы по экзаменационным билетам от одного до трех дней). В период квалификационного экзамена письменно-устная работа проводится исключительно по местонахождению учебно-методического центра. Квалификационные экзамены сдаются на русском языке без помощи переводчика.

Информация о дате и месте проведения квалификационного экзамена доводится до сведения претендентов учебно-методическими центрами не менее чем за 5 дней до намеченной даты его проведения. Конкретные даты проведения квалификационных экзаменов устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

Министерство финансов Российской Федерации утверждает программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. Претенденты сдают квалификационные экзамены в соответствии с программами.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следу-

ющего за годом получения аттестата (продления на неограниченный срок либо обмена), проходить обучение по программам повышения квалификации аудиторов, утверждаемым Министерством финансов Российской Федерации.

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

Министерство финансов Российской Федерации один раз в 3 года подтверждает повышение квалификации аудитора. На оборотной стороне бланка квалификационного аттестата производится соответствующая отметка о прохождении повышения квалификации. При отсутствии данного подтверждения при сроке действия квалификационного аттестата аудитора более 4 лет квалификационный аттестат аудитора аннулируется.

Квалификационный аттестат также аннулируется в случаях, если:

установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

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

установлен факт несоблюдения требований по неразглашению аудиторской тайны, а также требований независимости;

установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;

установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществлял аудиторскую деятельность;

аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное федеральным законом.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный федеральный орган выносит мотивиро-

ванное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по причине его получения по подложным документам, разглашения аудиторской тайны, несоблюдения требований независимости, несоблюдения требований закона об аудиторской деятельности и аудиторских правил (стандартов), подписания аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по приговору суда, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают аттестат аудитора единого образца. Если аудитор в течение двух лет с момента получения аттестата не приступил к аудиторской деятельности, аттестат утрачивает силу.

2.4. Ответственность аудиторов и аудиторских фирм

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» устанавливает следующую ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите.

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральным законом об аудиторской деятельности.

Рассмотрим эти и другие виды ответственности аудиторов и аудиторских организаций.

Гражданско-правовая ответственность за причинение вреда. Федеральное правило (стандарт) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» так опре-

деляет ответственность сторон в отношении достоверности отчетности:

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

Экономические субъекты обязаны в случаях, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации и нормативными актами, заключать с аудиторскими организациями договоры на проведение обязательного аудита. За незаключение (несвоевременное заключение) таких договоров и создание препятствий к их выполнению они несут ответственность в установленном порядке*.

Проведение аудиторской проверки не освобождает руководство экономического субъекта от ответственности за выполнение присущих ему обязанностей и функций.

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

При формировании и выражении своего мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, и профессиональными этическими принципами аудита.

Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) (ст. 15 и 393) предусматривает, что «лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере». В ГК РФ отмечается, что «физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых, не противоречащих законодательству, условий договора».

Однако взыскание убытков не происходит автоматически. Организация — клиент аудиторов — должна доказать в суде причинную связь между действиями аудитора и наступившими последствиями.

---

* Этот вопрос регламентируется Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях Российской Федерации.

Наиболее общий источник возникновения ответственности перед клиентом — несостоятельность аудитора выполнить работу с должной тщательностью. Основаниями для привлечения к ответственности являются как нарушения условий договора, так и нарушения, связанные с небрежностью при оказании услуг.

Принципиальным вопросом в этом случае является уровень требуемой тщательности и аккуратности со стороны аудитора. Хотя общеизвестно, что никто не может достичь абсолютного совершенства, но любая значительная ошибка или ошибочное суждение будут создавать презумпцию небрежности в работе, которую аудитор должен будет опровергнуть. Проведение проверки в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами часто служит доказательством невиновности.

Степень тщательности проверки более сложно установить в случае оказания других услуг, так как четко определенных критериев для их оценки не существует.

Аудиторские фирмы в этих случаях прибегают к нескольким способам защиты:

во-первых, доказательство того, что аудитор не имеет обязательств перед клиентом, не указанных в договоре. В связи с этим важно, чтобы в договоре четко были определены характер предоставляемых услуг, их продолжительность и стоимость;

во-вторых, аудитор должен доказать, что проверка проводилась в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами. В этом случае даже при обнаружении ошибок аудитор может не нести за них ответственности;

в-третьих, если судебный процесс возбужден из-за неосмотрительности пострадавшего, вызвавшей убытки, то аудитор имеет большие шансы выиграть процесс, если он уведомлял в письменном виде клиента о необходимости каких-либо изменений в системе учета или предоставлении ему каких-нибудь документов.

В гражданском законодательстве Российской Федерации содержится ряд норм, предусматривающих потенциальную возможность возбуждения клиентами исков в отношении аудиторских фирм, в частности нормы, регулирующие договорные отношения.

Административная ответственность. Основная форма административной ответственности аудиторов и аудиторских фирм определяется Кодексом об административных правонарушениях Российской Федерации.

Уголовная ответственность. Уголовная ответственность распространяется только на физических лиц. В действующем Уголовном кодексе РФ (УК РФ) введена специальная статья 202 «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 пятисот до восьмисот минимальных размеров оплаты труда... либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное... неоднократно, — наказывается штрафом в размере от семисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда... либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет».

В определенном смысле к деятельности аудиторов может быть отнесена и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов с организаций», а также ст. 33 УК РФ «Виды соучастников преступления» (п. 5): «Пособником признается лицо, содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, предоставлением информации, средств или орудий совершения преступления, либо устранением препятствий...»

Ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности. В законе об аудиторской деятельности имеется специальная статья «Аудиторская тайна».

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

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных настоящим федеральным законом и другими федеральными законами.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности (да-

лее — уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к этим сведениям, на основании настоящего федерального закона и иных нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

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

В ГК РФ имеется ст. 139 «Служебная и коммерческая тайна»:

«1. Информация составляет служебную или коммерческую тайну в случае, когда информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Сведения, которые не могут составлять служебную или коммерческую тайну, определяются законом и иными правовыми актами.

2. Информация, составляющая служебную или коммерческую тайну, защищается способами, предусмотренными ГК РФ и другими законами.

Лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки...»

Даже в странах с развитой экономикой и правовой системой в судах затруднительно бывает доказать факт нарушения конфиденциальности аудитором.

Ответственность перед третьими лицами. Ситуация относительно ответственности аудитора перед третьей стороной на основании общего права остается неопределенной. В этих случаях защита аудитора строится на основе доказательства качества предоставленных услуг (их соответствия общепринятым стандартам). Но это часто сложно доказать в суде. С другой стороны, можно использовать непричастность третьей стороны к договору, однако это не всегда возможно.

Законодательство Российской Федерации (в частности, статьи ГК РФ, связанные с причинением вреда, ущерба, возмещением убытков) дает основания для возбуждения исков третьими сторонами в отношении аудиторских фирм.

2.5. Страхование профессиональной и гражданской ответственности аудиторов

Закон об аудиторской деятельности предусматривает страхование при проведении обязательного аудита.

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

Поскольку ответственность аудиторов очень высокая, т.е. высок риск аудиторской проверки, возникает проблема страхования аудиторского риска. В развитых странах аудиторские фирмы тратят до 10% прибыли на страхование аудиторских рисков.

В России также наметилась тенденция к увеличению количества аудиторских фирм, заключающих договоры страхования.

Страхованию риска аудиторскими фирмами препятствует ряд обстоятельств: высокие тарифы страхования, неприемлемые условия страхования, отсутствие нормативной базы по аудиту для доказательства в суде факта некачественного оказания аудиторских услуг. Основная особенность страхования профессиональной ответственности — общий для всех профессий объект страхования: имущественные интересы застрахованного физического лица, связанные с обязанностью последнего в порядке, установленном законодательством, возместить ущерб, причиненный третьим лицам в результате ошибки или упущения, совершенных при исполнении профессиональных обязанностей.

Необходимо различать страхование профессиональной и гражданской ответственности: гражданская ответственность шире профессиональной ответственности, которая является как бы одним из ее разделов.

Эти как бы несущественные, на первый взгляд, различия носят принципиальный характер. Так, никоим образом не может быть застрахована профессиональная ответственность аудиторской фирмы как юридического лица, потому что юридическое лицо носителем профессии не является. Речь может идти только о страховании гражданской ответственности.

В отличие от страхования имущества или личного страхования, объект страхования профессиональной ответственности носит субъективный характер, т.е. наступление страхового случая зависит не от внешних факторов — стихии, природных явлений, действий других людей, а от квалификации лица, осуществляющего деятельность в соответствии с определенной профессией.

Как правило, единым при страховании профессиональной ответственности является и определение страхового случая: им признаются вступившие в законную силу решения суда (общегражданского или арбитражного), устанавливающие имущественную ответственность страхователя за причинение материального ущерба клиенту. Кроме того, страховым случаем может быть признано и наличие обоснованной претензии клиента, но при условии бесспорных доказательств причинения последнему вреда страхователем.

2.6. Профессиональные аудиторские объединения

Согласно федеральному закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации могут создаваться аккредитованные профессиональные аудиторские объединения — объединения аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, защиты их интересов, действующие на некоммерческой основе, устанавливающие обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности и профессиональной этики, осуществляющие систематический контроль за их соблюдением, получившие аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее указанным требованиям и насчитывающее не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации.

Для целей настоящего федерального закона под аккредитацией в уполномоченном федеральном органе понимаются официальное признание и регистрация этим органом профессиональных объединений.

Порядок получения аккредитации, отказа в выдаче и отзыва аккредитации, права и обязанности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений определяются уполномоченным федеральным органом с учетом требований настоящего федерального закона и рекомендаций Совета по аудиторской деятельности.

Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор должны являться членами, по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения *имеют право*:

участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;

в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;

самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;

по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;

ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;

ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

обращаться в Совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;

содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;

защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;

разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;

представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;

осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

Отчеты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В России утвержден Порядок представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами. Этот Порядок устанавливает состав, содержание и сроки представления отчетов аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Отчеты составляются по специально утвержденным формам.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

В отчет аудиторской организации включаются три группы сведений.

1. Общие сведения:

численный состав организации;

аттестованные аудиторы, работающие в организации;

аттестованные аудиторы, привлекаемые по договорам гражданско-правового характера;

сведения о повышении квалификации аудиторов, работающих в организации;

применение дополнительных аудиторских стандартов;

членство в общественных профессиональных российских и международных аудиторских организациях и объединениях;

2. Экономические показатели деятельности за отчетный период:

данные в отчете должны быть приведены по отдельным видам аудита и аудиторским услугам.

3. Данные об аудиторских проверках организаций, подлежащих обязательной ежегодной аудиторской проверке:

перечень организаций, в которых были проведены аудиторские проверки;

основные виды деятельности для каждой организации;

результаты аудиторских проверок (количество и виды аудиторских заключений).

Для индивидуальных аудиторов также предусмотрено представление отчетов.

Глава 3. МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТА И АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ

3.1. Цели и основные принципы стандартов аудита

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

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

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

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

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

обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;

содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;

помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;

создают общественный имидж профессии;

устраняют контроль со стороны государства;

помогают аудитору вести переговоры с клиентом;

обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

национальные;

международные;

внутрифирменные.

3.2. Национальные и международные стандарты аудита

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т.д.

В Российской Федерации согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» разработку федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности осуществляет федеральный орган государственного регулирования аудиторской дея-

тельности (ФОГРАД). Утверждает федеральные правила (стандарты) Правительство Российской Федерации. Поскольку федеральные правила находятся в процессе разработки и утверждения, действуют правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденные ранее Минфином России; их действие заканчивается по мере утверждения федеральных правил.

Федеральные правила (стандарты) базируются на международных стандартах аудита.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности — это, как отмечается в законе об аудиторской деятельности в Российской Федерации, 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.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторских организаций (фирм) и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и правил профессионального аудиторского объединения, членами которых они являются.

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров (IFAC), созданная в 1977 г. В рамках IFAC Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту (*International Auditing Guidelines — IAG*), которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профес-

сионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

Международные стандарты по аудиту действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут также применяться аудиторами при выполнении ими сопутствующей деятельности. Однако эти стандарты не превалируют над местными установлениями в той или иной стране, регламентирующими аудит и оказание иных сопутствующих услуг в области финансовой информации.

В Австралии, Бразилии, Индии и Голландии и других странах международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных стандартов, а в странах, в которых решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка и др.), международные стандарты могут полностью использоваться в качестве национальных.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Международный комитет по аудиторской практике от имени Совета Международной федерации бухгалтеров издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

3.3. Внутрифирменные аудиторские стандарты

В законе об аудиторской деятельности в Российской Федерации отмечается, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных норматив-

ных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме.

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам (если аудит проводится по национальным стандартам) и международным стандартам (если аудит проводится по международным стандартам).

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых — разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание — закрытая информация. Внутрифирменные стандарты — это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутрифирменные стандарты, как правило, являются детализацией национальных и международных стандартов аудита, они «доводят» требования общепринятых стандартов до уровня конкретных методик и конкретных указаний конкретным исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку.

Внутрифирменные стандарты содержат методики и требования проведения аудита на всех его этапах и могут включать в себя следующие разделы.

Определение целей соглашения. Каждая аудиторская проверка должна быть тщательно спланирована — это обеспечивает уверенность в том, что она проведена квалифицированно и профессионально, клиенту предоставлена высококачественная услуга, использование аудиторов было оптимальным и получена коммерческая выгода.

Обзор бизнеса. Проверка начинается со знакомства с клиентом и получения знаний о нем. В фирме постоянно отслежива-

ются изменения в законодательстве и профессиональных стандартах, а также изменения в бизнесе, которые имеют отношение к клиентам и аудиторской проверке.

Оценка возможного риска. Используя знание клиента и структурированный подход к выявлению риска, определяется риск мошенничества и обычных ошибок и оценивается их значимость.

Оценка системы внутреннего контроля для разработки стратегии аудита. На предварительной стадии проверки оценивается система внутреннего контроля — сначала система контроля за хозяйственной деятельностью, используемая руководством, а затем система бухгалтерского учета и контроля. На этой стадии оценивается лишь информация, необходимая для разработки стратегии проверки.

Определение стратегии аудиторской проверки. Обобщаются частные оценки главных рисков и определяются необходимые аудиторские процедуры.

Оценка эффективности системы контроля. Дается расширенная оценка системы внутреннего контроля для разработки плана проверки и обобщающей оценки системы контроля в конце аудиторской проверки. Клиент ставится в известность о ходе проверки.

План независимых обследований. В плане определяются сущность, применение и продолжительность наиболее эффективных в каждом случае независимых обследований.

Независимые обследования. Независимые обследования проводятся в соответствии с планом. В зависимости от оценки их результатов в план вносятся соответствующие коррективы.

Завершение аудиторской проверки. Составляется обзор финансовой отчетности и делаются заключительные выводы. Наиболее важные моменты обсуждаются с клиентом.

Представление заключения. Заключение составляется в соответствии с выводами аудиторской проверки. Кроме мнения о финансовой отчетности клиенту представляется отчет о результатах проверки. При этом преследуется цель дать обобщающую оценку соответствия системы внутреннего контроля предъявляемым требованиям и рекомендации по повышению эффективности системы учета.

Раздел II
ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Глава 4. ОРГАНИЗАЦИЯ МЕНЕДЖМЕНТА. ВЫБОР КЛИЕНТОВ И АУДИТОРСКИХ ФИРМ

4.1. Организация менеджмента в аудиторской деятельности

Основная задача менеджмента в аудиторской фирме — наиболее эффективное использование профессиональных услуг сотрудников и согласование деятельности подразделений фирмы.

Поскольку каждая аудиторская фирма самостоятельно определяет свою организационную структуру, довольно сложно обобщить опыт разных аудиторских фирм. Тем не менее в структурах управления аудиторскими фирмами можно выделить следующие подразделения, органы управления:

совет директоров;
генеральный директор;
исполнительный директор;
центр прибыли:
- департамент финансового и управленческого консультирования;
- департамент налогового консультирования;
- департамент банковского аудита;
- департамент страхового аудита;
- департамент аудита внебюджетных фондов, бирж и инвестиционных институтов;

центр затрат:
- бухгалтерия;
- департамент методологии бухгалтерского учета и аудита;
- отдел кадров;

департамент развития бизнеса;
информационный отдел;
отдел маркетинга;
хозяйственный отдел;
секретариат;
служба безопасности;
водительская группа;
обслуживающий персонал.

Работа всех этих подразделений должна быть хорошо скоординирована, чтобы фирма имела возможность максимально эффективно решать задачи, определяемые ее общей стратегией. Четкое определение места каждого подразделения в фирме достигается с помощью должностных инструкций, а также обоснованной структуры фирмы.

Организационная структура управления аудиторской фирмой формируется исходя из теории и практики управления, а также видов услуг, оказываемых аудиторской фирмой.

В крупнейших аудиторских фирмах (как в странах с развитой рыночной экономикой, так и в Российской Федерации) работают следующие специалисты, наделенные соответствующими правами и ответственностью:

партнер;
менеджер;
сеньор (старший аудитор);
ассистент (линейный персонал).

Каждый экономический субъект обслуживается группой специалистов, в которую включается и группа аудиторского обслуживания; в нее входят:

ведущий партнер, отвечающий за развитие и уровень взаимоотношений с экономическим субъектом;

технический партнер, отвечающий за техническое качество аудиторских услуг;

менеджер, оказывающий помощь техническому партнеру в проведении аудиторской работы, которая требует наличия значительного опыта и принятия обоснованных решений;

сеньор (старший аудитор), который оказывает помощь техническому партнеру и менеджеру, работает непосредственно с ассистентами (местным персоналом), распределяет и курирует их работу;

ассистент (линейный персонал), который непосредственно выполняет аудиторскую проверку и помогает старшему аудитору в подготовке отчета.

Департаменты крупных западных аудиторских компаний имеют следующую структуру: партнер — менеджер — старший аудитор — ассистент.

В данной структуре менеджер занимается подготовкой и организацией работы по проекту, выполняемому его департаментом.

Непосредственную работу выполняют старший аудитор, имеющий не менее трех лет производственного опыта в данном направлении, и один или несколько ассистентов с опытом работы не менее одного года, а также стажеры из числа сотрудников, недавно поступивших на фирму.

Партнер и менеджер подготавливают договоры (большинство договоров — бессрочные), планируют аудиторские процедуры по данному проекту, а также подготавливают отчетную документацию для представления клиенту.

Разногласия, возникающие между членами команды в ходе проведения проверки, разрешаются путем обращения к члену команды более высокого уровня.

Ответственность ведущего партнера. В обязанности ведущего партнера входят:

координация интеграции услуг фирмы, оказываемых данному клиенту, а также его представительствам во всем мире, и специалистов, способных эти услуги оказывать;

обеспечение высокого качества оказываемых услуг;

обеспечение возникновения «резонанса» клиента в ответ на критические замечания.

Ведущий партнер несет ответственность за:

понимание всего диапазона оказываемых услуг, включая потенциальные, оказываемые в соответствии с потребностями клиента;

разработку и определение совместно с другими партнерами уровня требований, которым должны соответствовать знания, умения и опыт членов команды обслуживания клиента;

составление плана работ с клиентом, проведение периодических совещаний с техническими партнерами и другими членами команды по вопросам оценки и анализа новой информации;

обеспечение членами команды передачи информации друг другу;

оценку степени удовлетворенности клиента уровнем и качеством оказанных ему услуг;

оказание поддержки при проведении дополнительных работ;

управление изменением общего уровня цен в соответствии с оценками Международного совета.

При общении с клиентом ведущий партнер исполняет роль директора компании.

Ответственность технического партнера. В обязанности технического партнера входят:

разработка аудиторской стратегии и доведение ее до членов команды;

приведение аудита в соответствие с политикой компании и профессиональными требованиями;

формирование аудиторского мнения.

Технический партнер несет ответственность за:

сохранение независимости компании от клиента;

компоновку команды;

обеспечение конфиденциальности информации;

решения относительно доступа к аудиторской документации третьей стороны;

согласование с клиентом сроков проведения аудита;

проверку и утверждение всех аудиторских планов (по каждому проекту), задокументированных в меморандуме планирования, до начала работ на объекте;

информирование партнеров о ходе проверки и о результатах проведения соответствующих процедур;

наблюдение и тренинг менеджера и, по мере необходимости, инструктаж других членов команды;

проверку рабочей документации аудитора, содержащей критическую оценку по результатам проверки;

оценку соответствия собранных аудиторских доказательств готовящемуся аудиторскому заключению;

оценку отсутствия в финансовой отчетности материальных погрешностей;

оценку представления финансовой отчетности;

подписание аудиторского отчета;

проведение соответствующих переговоров с клиентом и подготовку доклада руководству;

проведение аудиторского дебрифинга с указанием путей совершенствования как индивидуальной, так и коллективной работы в будущем.

Ответственность менеджера. Менеджер несет ответственность за:

проверку и утверждение плана аудиторских процедур, задокументированных в аудиторской программе перед началом работы на объекте;

составление списка специалистов для работы по данному проекту и поддержание постоянной связи с клиентом на период выполнения работ по данному проекту;

сверку продвижения аудиторских работ с расписанием и бюджетом, а также контроль стоимости работ;

разрешение разногласий, возникающих при расхождении мнений старшего аудитора и команды в целом, и обсуждение их с техническим партнером;

разработку совместно с техническим партнером дополнительных профессиональных услуг, которые могут быть предложены данному клиенту;

наблюдение за работой старшего аудитора и, по мере необходимости, проведение тренинга и инструктажа линейного персонала и старшего аудитора;

наблюдение за подготовкой доклада руководству;

проверку рабочей документации аудитора.

Ответственность старшего аудитора. Старший аудитор помогает техническому партнеру и менеджеру. Он обычно работает вместе с линейным персоналом непосредственно на объекте и распределяет аудиторскую работу между персоналом в течение работы над данным проектом. Кроме того, старший аудитор отвечает за:

подготовку бюджетов и сверку фактически отработанного времени с бюджетом;

идентификацию бухгалтерских и аудиторских данных для обсуждения их с менеджером;

составление ответов для руководства;

составление совместно с менеджером перечня профессиональных услуг, которые могут быть оказаны данному клиенту;

обеспечение наблюдения, проведения совещаний и инструктажа на рабочем месте с линейным персоналом, оказание линейному персоналу помощи в понимании целей и соответствия рабочих процедур конкретному виду документации;

проверку рабочих документов, подготовленных линейным персоналом, последующее выделение для обзора вопросов и оценок пригодности и соответствия полученных аудиторских доказательств;

подготовку предложений по совершенствованию аудиторских услуг.

Ответственность линейного персонала. Аудиторский персонал выполняет аудиторскую проверку и помогает старшему аудитору в подготовке отчета. Линейный аудиторский персонал несет ответственность за:

понимание и осуществление аудиторских процедур, подписанных ими;

подготовку соответствующих рабочих документов;

информирование старшего аудитора об аудиторских или бухгалтерских несоответствиях или проблемах, связанных с вычислениями;

подготовку предложений по улучшению качества аудиторских услуг компании;

информирование старшего аудитора обо всех аспектах профессиональных услуг, которые могут быть полезны клиенту.

В Российской Федерации профессиональные сотрудники аудиторской организации в зависимости от функций, выполняемых ими в ходе аудита, могут быть разделены на следующие категории (в соответствии с Правилом (стандартом) аудита «Внутрифирменный контроль качества аудита»):

руководители аудиторской организации;

руководители аудиторских проверок;

старшие аудиторы (руководители звеньев или групп);

рядовые участники аудиторских проверок.

Руководитель аудиторской организации выполняет следующие функции:

ведет переговоры с руководством экономического субъекта;

назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов для проведения аудита экономического субъекта;

выражает мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

Руководитель аудиторской организации должен быть осведомлен о всех существенных причинах, обусловивших содержание выданного этой организацией аудиторского заключения.

Руководитель аудиторской организации — это, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

Руководителем аудиторской проверки назначается сотрудник аудиторской организации, которому поручено проводить проверку и руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке конкретного экономического субъекта. Руководитель аудиторской проверки подотчетен руководителю аудиторской организации.

Руководитель аудиторской проверки несет ответственность за:

организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;

процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);

соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;

доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

Руководителем аудиторской проверки может быть только лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по аудиторской специализации, соответствующей требованиям данного аудиторского задания.

Старший аудитор — это сотрудник аудиторской организации, которому поручено или может быть поручено в ходе данной аудиторской проверки руководить рядовыми участниками этой проверки. Старший аудитор подотчетен руководителю аудиторской проверки и по отношению к нему является исполнителем.

Старший аудитор несет ответственность за:

подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;

организацию и контроль работы подотчетных ему рядовых участников проверки.

Старшим аудитором может быть, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

Рядовой участник аудиторской проверки — это сотрудник, подотчетный старшему аудитору или непосредственно руководителю проверки и по отношению к данным лицам являющийся исполнителем. К рядовым сотрудникам могут быть отнесены аудиторы, младшие аудиторы, ассистенты, стажеры и прочие специалисты, не являющиеся техническим персоналом, которым может быть доверена работа лишь под руководством старшего аудитора. Рядовые сотрудники аудита несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита.

Аудиторские организации вправе установить другую структуру управления при условии, что такая структура будет обеспечивать надлежащее распределение ответственности сотрудников за качество аудита и достоверность его результатов.

Аудиторские организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления: руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые участники проверки.

Аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, несут ответственность за качество выполняемого аудита в соответствии с действующим законодательством. Если аудиторы в своей работе прибегают к услугам помощников, они обязаны использовать организационную структуру, предназначенную для аудиторских организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства.

4.2. Отбор клиентов аудиторскими фирмами

Чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов.

Неудачный, непродуманный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб имиджу фирмы и аудитора. Особенно важно иметь продуманную систему отбора клиентов аудиторскими фирмами в период становления рынка в Российской Федерации, когда значительное количество коммерческих структур нарушает действующие правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Основными процедурами отбора клиентов аудиторскими фирмами являются следующие:

1) оценка характера отрасли;

2) оценка цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования его результатов;

3) выяснение особенностей руководителей;

4) предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;

5) оценка причины смены или смен аудиторов;

6) знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;

7) выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации, финансовой отчетности потенциального клиента;

8) получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);

9) аналитическая проверка отчетности;

10) предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;

11) оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.

Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой для аудитора, клиенту отказывается в обслуживании.

В аудиторской фирме должны регистрироваться все факты обращения клиентов.

4.3. Выбор аудиторских фирм экономическими субъектами

В настоящее время в Российской Федерации действует большое количество аудиторских фирм, и перед экономическими субъектами стоит проблема выбора. Самый простой способ выбрать аудиторскую фирму — довериться рекламе. Однако это и самый ненадежный способ, поскольку нет уверенности в качестве и надежности работы рекламируемой фирмы.

Часто экономические субъекты используют рекомендации деловых друзей, партнеров, знакомых или черпают информацию из специальной литературы, посещений семинаров, выставок и пр.

Основными критериями отбора аудиторских фирм являются:

численность персонала и его опыт;

оборот фирмы;

наиболее крупные клиенты фирмы;

уровень цен на услуги;

возможные предоставляемые льготы;

степень ответственности за качество аудита;

наличие филиалов в регионах;

продолжительность работы на рынке;

наличие соответствующей лицензии;

ассортимент предоставляемых услуг.

Численность персонала и оборот аудиторской фирмы можно установить, используя регулярно публикуемые в прессе рейтинги аудиторских фирм.

Поскольку в условиях рынка *цена на услуги* различна в разных фирмах, экономические субъекты имеют возможность выбора аудиторских фирм и по этому параметру.

Некоторые аудиторские фирмы предоставляют своим постоянным клиентам определенные *льготы* относительно цены, времени оказания услуги, предоставления конкретных аудиторов,

а в своих рекламных буклетах (или используя другие формы оповещения) перечисляют наиболее известных своих клиентов для дополнительного подтверждения своего статуса, солидности и значимости на рынке аудиторских услуг. Эти факторы также следует учитывать при выборе аудиторов.

Важный критерий выбора аудиторской фирмы — *степень ответственности за качество своей работы*, которую аудиторская фирма готова нести в соответствии с договором на проведение аудита (диапазон ответственности, которую согласна взять на себя аудиторская фирма по договору на аудит, очень широк).

Наличие филиалов в регионах может быть лишь вспомогательным критерием в тех случаях, когда это важно для экономического субъекта.

Продолжительность работы на рынке аудиторских услуг — критерий, свидетельствующий об имеющемся опыте.

Конечно, экономическому субъекту следует убедиться в том, что аудиторская фирма имеет непросроченную *лицензию* на соответствующий вид услуг.

Чем шире *ассортимент услуг*, которые предоставляет аудиторская фирма, тем это удобнее экономическому субъекту, так как при необходимости в одной и той же фирме он может получить исчерпывающую информацию, необходимую для решения той или иной проблемы.

При проведении конкурса на выбор аудиторской организации правила такого выбора определяются условиями конкурса. Условия конкурса могут быть индивидуальными либо типовыми, утверждаемыми государственными органами (например, при проведении аудита организаций, в уставном капитале которых есть доля госсобственности).

Глава 5. НАЧАЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита

Письма об аудиторском задании готовятся аудиторской организацией согласно Международному стандарту аудита МСА 210, а также российскому федеральному правилу (стандарту).

Письму-обязательству должно предшествовать официальное обращение экономического субъекта, содержащее просьбу об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг.

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

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

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения о назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание письма-обязательства аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и

пожеланиями экономического субъекта об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-обязательство должно содержать обязательные указания:

по условиям аудиторской проверки;

по обязательствам аудиторской организации;

по обязательствам экономического субъекта.

По условиям аудиторской проверки письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания:

об объекте и цели аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний:

о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

По обязательствам аудиторской организации письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания:

о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

о соблюдении аудиторской организацией коммерческой тайны;

о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

По обязательствам экономического субъекта письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания:

об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности;

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

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с пожеланиями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-обязательства:

общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах;

примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;

общую характеристику применяемых методов проведения проверки;

условия оплаты аудита;

предложение об использовании услуг других аудиторов (резидентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический субъект сочтут необходимыми;

согласие экономического субъекта на использование результатов предшествующей аудиторской организации;

описание важнейших ограничений ответственности аудиторской организации;

рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;

предложение о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

5.2. Понимание деятельности аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 310, а также российские правила (стандарты) аудиторской деятельности требуют, чтобы аудиторская организация получила знания о деятельности аудируемого лица (знание бизнеса) в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, финансово-хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать значительное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Подобная информация используется аудитором при оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, а также при определении характера, временны́х рамок и объема аудиторских процедур.

Уровень знаний аудитора, необходимый для выполнения аудиторского задания, включает информацию об экономике в целом и той области деятельности, в которой работает аудируемое лицо, а также более конкретные сведения о том, каким образом функционирует аудируемое лицо.

Получение информации. До заключения договора аудитор должен получить предварительные сведения об отрасли и структуре собственности, руководстве и работе аудируемого лица и определить, может ли он получить необходимый объем информации о деятельности аудируемого лица для проведения аудита.

После заключения договора аудитору следует расширить объем и степень детализации информации, поэтому в ходе аудита полученная ранее информация оценивается, обновляется и пополняется.

Знания о деятельности аудируемого лица приобретаются за счет непрерывного сбора и оценки информации и соотнесения ее с аудиторскими доказательствами и полученными сведениями на всех стадиях аудита.

При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверках данного аудируемого лица аудитор обновляет и заново оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочих документов за предыдущие годы. Аудитор должен также выявить значительные изменения, имевшие место после проведения предыдущей аудиторской проверки.

Аудитор может получать сведения о деятельности аудируемого лица из разных источников:

предыдущий опыт работы с данным аудируемым лицом и его областью деятельности;

беседы с сотрудниками аудируемого лица;

беседы с внутренними аудиторами и изучение отчетных документов внутренних аудиторов;

беседы с другими аудиторами, юристами и консультантами, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной области деятельности;

беседы со специалистами, не относящимися к данному аудируемому лицу (например, экономистами данной отрасли, представителями отраслевых регулирующих органов, заказчиками, поставщиками, конкурентами);

публикации, относящиеся к данной области деятельности (например, государственные статистические данные, обобщающие материалы, статьи, профессиональные журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг, финансовые газеты);

нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица;

посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;

документы, непосредственно подготовленные аудируемым лицом (например, протоколы заседаний; материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные регулирующим органам; рекламные материалы; финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы; сметы; внутренние отчеты руководства; промежуточные отчеты; руководство по управленческой политике; указания по ведению бухгалтерского учета и системам внутреннего контроля; рабочий план счетов; должностные инструкции; планы маркетинга и продаж).

Применение полученных знаний. Знание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального мнения аудитора. Понимание деятельности и правильное использование такой информации помогает аудитору:

оценивать риски и выявлять проблемные области;

эффективно планировать и проводить аудит;

оценивать аудиторские доказательства;

обеспечивать высокое качество аудита и надежность выводов аудитора.

Знание деятельности аудируемого лица необходимо, например, при:

оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля;

рассмотрении коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;

разработке общего плана аудита и программы аудита;

определении уровня существенности и оценке того, является ли он надлежащим;

сборе аудиторских доказательств для определения надлежащего их характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

оценке официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных ими оценочных значений;

определении областей, где могут потребоваться какие-либо специфические познания и навыки аудитора;

выявлении аффилированных лиц и операций с ними;

выявлении противоречивой информации (например, заявлений, противоречащих друг другу);

обнаружении необычных обстоятельств (например, фактов недобросовестных действий или несоблюдения нормативно-правовых актов);

подготовке квалифицированных запросов и оценке характера ответов на них с точки зрения их разумности;

анализе надлежащего характера учетной политики и раскрытий информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен добиться, чтобы сотрудники, выполняющие аудиторскую проверку, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющий им выполнять порученную работу. Кроме того, эти сотрудники должны при необходимости запрашивать дополнительную информацию и делиться этой информацией с аудитором и другими членами группы аудиторов.

Для эффективного использования информации о деятельности аудируемого лица аудитору следует проанализировать, каким образом характер данной деятельности влияет на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом и соответствуют ли предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности знаниям аудитора об этой деятельности.

Факторы, подлежащие рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица (объекты познания бизнеса)

1. Общие экономические факторы:

общий уровень экономической деятельности (например, спад, рост);

процентные ставки и наличие финансовых ресурсов;

инфляция, ревальвация валюты;

политика правительства (денежная, фискальная, налоговая, корпоративная, тарифы, торговые ограничения, финансовые льготы и программы правительственной помощи);

курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля.

2. Особенности отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица:

рынок и конкуренция;

цикличная или сезонная деятельность;

изменения в технологии производства;

коммерческий риск (например, высокая технология, высокая мода, легкий доступ на рынок для новых конкурентов);

сокращение или расширение деятельности;

неблагоприятные условия (например, снижение спроса, неиспользуемые производственные мощности, серьезная ценовая конкуренция);

базовые экономические показатели;

проблемы отрасли и отраслевые особенности бухгалтерского учета;

экологические требования и проблемы;

требования нормативно-правовых актов;

доступность и стоимость энергоресурсов;

специфические особенности деятельности (например, в отношении трудовых контрактов, методов финансирования, методов ведения бухгалтерского учета).

3. Управление и структура собственности аудируемого лица:

корпоративная структура – частная, общественная, государственная (включая любые недавние или запланированные изменения);

собственники и аффилированные лица (местные, иностранные, деловая репутация и опыт);

структура капитала (включая любые недавние или запланированные изменения);

организационная структура;

цели, принципы, стратегические планы руководства;

приобретения компаний, их слияние или ликвидация отдельных видов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно произошедшие);

источники и методы финансирования (текущие, первоначальные);

совет директоров (состав, деловая репутация и профессиональный опыт отдельных лиц, независимость от управляющих и контроль за их деятельностью, периодичность заседаний, наличие комитета по аудиту и масштаб его деятельности, наличие политики корпоративного поведения, факты замены профессиональных консультантов, например юристов);

руководители (опыт и репутация; текучесть кадров; основной финансовый персонал и его статус в организации; укомплектованность бухгалтерии кадрами; планы стимулирования или премирования как элемента вознаграждения, например в зависимости от прибыли; использование прогнозов и смет; давление на руководство, например перегруженность руководства, доминирование одного лица, поддержка курса акций, необоснованно жесткие сроки объявления результатов; наличие и качество управленческих информационных систем);

наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита;

отношение к среде внутреннего контроля.

4. Продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность аудируемого лица:

характер хозяйственной деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);

местонахождение производственных помещений, складов, офисов;

характеристика наемного персонала (например, по месту нахождения, уровню заработной платы, особенности деятельности профессиональных союзов, особенности социального обеспечения, специфическое государственное регулирование);

продукция или услуги и рынки (например, основные заказчики и контракты, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, гарантии, портфель заказов, тенденции, маркетинговая стратегия и задачи, производственные процессы);

важные поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки, например на условиях «точно в срок»);

товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);

франшизы, лицензии, патенты;

важные категории расходов;

исследования и разработки;

активы, обязательства и операции в иностранной валюте – по типам валюты, хеджирование;

законодательство и нормативные акты, в значительной степени влияющие на деятельность аудируемого лица;

действующие информационные системы; планы по внесению изменений;

особенности полученных займов.

5. Факторы, относящиеся к финансовому положению и доходности аудируемого лица:

основные финансовые показатели;

тенденции их изменения.

6. Условия, в которых подготавливается отчетность аудируемого лица, в том числе внешние факторы, оказывающие воздействие на руководство в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Особенности законодательства:

среда регулирования и нормативные требования;

налогообложение;

особенности требований по раскрытию информации, характерные для данного вида деятельности;

требования к аудиторскому заключению;

возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

5.3. Согласование условий по проведению аудита

Необходимость согласования условий по проведению аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 210, а также российскими Правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При проведении аудита аудиторам необходимо:

согласовать условия проведения аудита с аудируемым лицом;

предпринять определенные действия в ситуации, когда руководители аудируемого лица просят аудитора изменить условия аудиторского задания на такое, которое предоставляет более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности по сравнению с разумной уверенностью, которая требуется для выражения мнения в стандартном аудиторском заключении.

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия по поводу условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в предусмотренной действующим законодательством форме договора.

Аудитор может также использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица форму письма о проведении аудита — документа, направляемого аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемого руководством аудируемого лица в знак согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

Необходимость согласования условий возникает также и в случае оказания таких услуг, как проверки, не являющиеся аудитом, или специальные аудиторские задания. В случае предоставления иных услуг, например консультаций по вопросам налогообложения, бухгалтерского или управленческого учета, можно составлять отдельные письма.

Договор (письмо) о проведении аудита. Договор (письмо) о проведении аудита является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед аудируемым лицом, а также формой аудиторского заключения и иных отчетов.

Форма и содержание договоров (писем) о проведении аудита для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности, но обычно в них указываются:

цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;

ответственность руководства аудируемого лица за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности;

объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и правила (стандарты) аккредитованного профессионального объединения, соблюдаемые аудитором;

форма аудиторского заключения и любых иных отчетов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

тот факт, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;

требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита.

Аудитор может также указать в договоре (письме) о проведении аудита:

договоренности, связанные с координацией работы с сотрудниками аудируемого лица в ходе планирования аудита;

что он ожидает получить от руководства официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

что руководство окажет содействие в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

что руководство обеспечит присутствие сотрудников аудитора в ходе проводимой инвентаризации имущества аудируемого лица;

какие-либо другие письма или отчеты (помимо аудиторского заключения с выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности), которые аудитор предполагает составить для аудируемого лица;

стоимость выполнения аудиторского задания (либо порядок ее определения), а также порядок признания работы выполненной и производства взаиморасчетов.

При необходимости в договоре (письме) о проведении аудита или в приложениях к нему могут быть также освещены следующие моменты:

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

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

договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим ему аудитором (при его наличии) в случае, если аудитор впервые работает с данным клиентом;

любое ограничение ответственности аудитора там, где это возможно;

ссылка на любые дополнительные соглашения между аудитором и аудируемым лицом.

Повторяющиеся аудиторские проверки. В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий аудиторского задания и есть ли необходимость напомнить аудируемому лицу о действующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о задании. Однако составление нового письма целесообразно в следующих случаях:

неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;

любые пересмотренные или особые условия задания;

изменения в составе высшего руководства, совета директоров или изменения в структуре собственности;

значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;

требования законодательства.

Принятие изменений в задании. В случае если аудитора до завершения выполнения задания просят изменить его условия на такие, которые предоставляют более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, нежели разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в стандартном аудиторском заключении, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении задания может быть вызвана разными обстоятельствами, влияющими на аудиторскую услугу. Аудитору необходимо выявить причину этой просьбы и тщательно изучить возможные последствия ограничения объема аудита.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания в сторону оказания сопутствующих услуг, аудитор, с которым договорились провести аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, должен также рассмотреть любые юридические или договорные последствия таких изменений.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам, которые могут быть применены к измененному заданию, то подготовленный отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям

задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки на:

первоначальное задание;

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

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

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования. Примером может служить возникшая в ходе аудита ситуация, когда аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по дебиторской задолженности, а аудируемое лицо просит изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки, чтобы избежать мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное и ему не разрешают продолжать работу согласно первоначальному заданию, то ему следует отказаться от задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации и об обстоятельствах, послуживших причиной отказа, другим сторонам, например совету директоров или акционерам.

5.4. Оценка стоимости аудиторских услуг

Важным моментом при заключении договора на аудиторскую проверку является оценка стоимости аудиторских услуг. Необходимо стремиться к тому, чтобы не занизить и не завысить стоимость услуг, так как и то и другое зачастую оказывает негативное воздействие на экономического субъекта, особенно если он впервые обращается в данную аудиторскую фирму.

В Российской Федерации постепенно складывается рынок аудиторских услуг, под воздействием которого и регулируются ставки этих услуг.

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

аккордная оплата;

повременная оплата;

сдельная оплата;

комбинированная оплата.

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

К недостаткам этой формы оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства. Если эти «непредвиденные обстоятельства» в ходе аудиторской проверки резко увеличивают ее трудоемкость, то это неблагоприятно отражается на финансовых результатах проверки для аудиторской фирмы; если же трудоемкость не увеличивается, аудиторская фирма даже выигрывает в финансовом отношении.

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

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

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

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

Комбинированная оплата — это различные комбинации из перечисленных форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства и т.п.

Глава 6. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

6.1. Определение стратегии аудиторской проверки

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем — две недели); из-за этих ограничений на крупном и даже среднем по мощности предприятии провести сплошную аудиторскую проверку не всегда удается. Поэтому аудитору следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;

предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;

определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель которого:

1) предварительно определить объем и тип необходимых тестов;

2) оценить издержки по их проведению;

3) достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;

4) иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы:

предплановая подготовка;

получение информации о бизнесе клиента (специфике деятельности, структуре и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.);

оценка существенности;

оценка аудиторского риска;

изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиентов.

Обычно планирование включает в себя:

разработку графиков проведения аудита;

определение сроков и доходов и обсуждение их с клиентом;

проведение инструктажа членов команды аудиторов;

организацию взаимодействия с подразделениями внутри фирмы;

обсуждение стратегии аудита с клиентом.

6.2. Планирование аудита

Порядок планирования аудита определяется как Международным стандартом аудита МСА 300, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3.

Цели и содержание планирования аудита. Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

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

Аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического объекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

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

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о:

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

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

Кроме того, аудитор должен ознакомиться с:

организационно-управленческой структурой экономического субъекта;

видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;

структурой капитала и курсом акций (в случае, если акции экономического субъекта подлежат котировке);

технологическими особенностями производства продукции;

уровнем рентабельности;

основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;

порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

существованием дочерних и зависимых организаций;

организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;

принципами формирования оплаты труда персонала.

Источниками информации об организации деятельности субъекта для аудитора могут быть устав экономического субъекта; документы о регистрации экономического субъекта; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта; документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность; документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты); контракты, договоры, соглашения экономического субъекта; внутренние отчеты аудиторов-консультантов; внутрифирменные инструкции; материалы налоговых проверок; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний; сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

Аудиторская организация должна оценить возможность проведения аудита. В случае если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом.

При планировании состава аудиторской группы аудиторская организация должна учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного); предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; преемственность персонала группы; квалификационный уровень членов группы.

В процессе предварительного ознакомления с клиентом аудитору необходимо оценить финансовую стабильность клиента; положение клиента в экономической среде; отношения с предыдущей аудиторской фирмой, если они имели место.

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

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

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

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

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

Общая информация о предприятии необходима для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. В частности, необходимо выяснить специфику деятельности и отраслевые особенности предприятия, понять его организационное устройство, определить производственные, финансовые и другие связи, познакомиться с юридическими обязательствами, получить информацию из различных источников.

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

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

Важно использовать внешние и внутренние отчеты и публикации. Внешние отчеты — это деловая печать и газеты, анали-

тические отчеты по отрасли, сравнения с основными конкурентами и среднеотраслевыми показателями, государственное и налоговое законодательство и регулирование, официальные заявления; внутренние отчеты — это финансовые отчеты, ежемесячная финансовая информация, протоколы заседаний совета директоров, правления, дирекции, акционеров, отчеты управляющих, в том числе бюджеты, прогнозы, проекты, внутренние отчеты аудиторов, консультантов, инструкции по процедурам, политике внутри фирмы.

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

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

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

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

Обзор деятельности предприятия должен включать в себя:

1) глубокое понимание предпринимательской деятельности клиента, мотивы поведения старшего управленческого персонала для оценки риска представления ложной информации;

2) предварительные аналитические обзоры для оценки текущего финансового состояния предприятия, чтобы выделить необычные и неожиданные сальдо;

3) понимание особенностей учетной политики;

4) оценку уровня и существенности.

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

К ***внешним факторам*** относятся макроэкономические и отраслевые факторы.

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

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

Внутренние факторы, влияющие на деятельность клиента, можно классифицировать следующим образом:

общие факторы: история клиента; структура бизнеса; виды производственной деятельности и важнейшие производственные единицы; быстрое расширение бизнеса; существующие и возможные разногласия; мнение руководства по поводу своего предприятия в отрасли; мнение руководства по поводу результатов и тенденций развития; главные заботы руководства; ожидания от проведения аудита;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Подготовка общего плана и программы аудита. Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об эконо-

мическом субъекте, а также результаты проведенных аналитических процедур.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным, для того чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

установление уровней существенности для аудита;

возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временны́е рамки и объем процедур, в том числе:

относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

привлечение экспертов;

количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

обстоятельства, требующие особого внимания, например существование аффилированных лиц;

особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временны́е рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах про-

верки по существу, временны́е рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации должны варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Составляя общий план и программу аудита, аудиторская организация должна учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит ей точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Аудиторская организация при необходимости может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская организация независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как они являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В процессе аудита у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта), аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

реальные трудозатраты;

расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;

уровень существенности;

проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку.

Составной частью общего плана являются положения по управлению и контролю качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;

распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы — одновременно и средством контроля качества работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своих рабочих документах.

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

Программа тестов средств контроля — это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу — это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в порядке, установленном в аудиторской организации.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в федеральном правиле (стандарте).

6.3. Существенность в аудите

Существенность в аудите, порядок ее определения описаны как в Международном стандарте аудита МСА 320, так и в российском Федеральном правиле (стандарте) № 4 «Существенность в аудите».

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

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;

оценке последствий искажений.

При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить, например, вопрос о том, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вы-

звано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение значительно отличаются от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;

наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т.е. прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору

необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

Аудитор может принимать во внимание две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения в совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операциях от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий — уровень существенности.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту.

Аудиторские организации на практике устанавливают систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые оформляются документально и применяются на постоянной основе.

В случае появления новых обстоятельств, которые станут известны аудитору по ходу проверки, он имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое значение уровня существенности, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Значение уровня существенности, полученное по окончании этапа планирования аудита, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки должны быть утверждены руководителем данной проверки, что отражается в рабочей документации проверки.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности:

на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные отмеченные им искажения могут не иметь существенного значения сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер.

В том случае, если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности, а качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов, по профессиональному суждению аудитора, несущественны, он вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности, или если качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов, по профессиональному суждению аудитора, имеют существенный характер, он обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной.

Если же отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше уровня существенности, но в целом близки к его значению и (или) если имеются расхождения порядка ведения и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными, аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и

принять решение о том, сделать ли в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности либо вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение. При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитор должен предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. В случае если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить основанием для подготовки аудитором аудиторского заключения по итогам проверки, отличного от безусловно-положительного.

Аудиторские организации на практике вычисляют уровень существенности, используя определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки какой-то определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Концепция существенности (значимости) практически необходима как в аудите, так и в бухгалтерском учете. Суждения о существенности влияют на планирование аудиторской проверки и оценку ее результатов, являются решающими в определении того, правильно ли представлены финансовые отчеты. В суждение, вынесенное в результате аудиторской проверки, входит и признание того, что финансовые отчеты не могут «точно» или «исчерпывающе» представить финансовое положение, результаты операций и движение денежной наличности. Такая точность недостижима из-за недостатка возможностей измерений в бухгалтерском деле и ограничений, накладываемых на процесс и технологию аудиторской проверки.

Одна из целей предварительной оценки существенности — сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунк-

тах финансового отчета при определении стратегии аудиторской проверки. На практике предварительное суждение о существенности для финансовых отчетов в целом – это обычно совокупный уровень ошибок, которые могли бы считаться значимыми для какого-нибудь из финансовых отчетов.

Планируя процедуры на уровне статей, аудитор должен принимать во внимание, что несущественные искажения сведений в отдельных статьях могут в совокупности составить значительное количество. Существенность в выборочном исследовании и проверке — это общий показатель, однако он применяется в отношении конкретных сальдо счетов как наибольшая по размеру ошибка, которая может быть допущена. Для избежания подобной проблемы используется понятие «допустимая ошибка». Устанавливая допустимую ошибку ниже значения планируемой существенности, аудитор уменьшает вероятность того, что сумма расхождений (как выявленных, так и невыявленных) превысит уровень существенности. Размер допустимой ошибки учитывается при разработке программы аудита каждого конкретного счета, и прежде всего при расчете размера выборки. Обычно допустимая ошибка устанавливается на уровне 50% (иногда 75%) от планируемой существенности.

Чем важнее область аудита, тем меньше допустимая сумма ошибок в генеральной совокупности, и чем меньше допустимая сумма ошибок, тем больший объем выборки необходим аудитору для получения достаточной очевидности, что исследуемое сальдо отражено объективно. Аудитор должен принимать во внимание уровень степени важности при планировании характера, времени и масштаба всех аудиторских процедур.

Крупнейшие аудиторские фирмы разработали собственные руководства для внутреннего пользования, согласно которым существенными являются суммы ошибок, превышающие следующие проценты от показателей (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Примерные критерии существенности

Показатели	% от показателя
Для показателей отчета о прибылях и убытках:	
товарооборот	0,5—1
валовая прибыль	1—2
прибыль до налогообложения	5
Для статей баланса:	
собственный капитал	5
общая стоимость используемых активов	1—2

Многие аудиторы считают, что самым объективным измерителем существенности является прибыль до налогообложения.

Чтобы эффективно провести проверку, аудитор должен оценивать результаты проведенных процедур и многократно проверять на основе этих результатов, является ли объем процедур, запланированных для различных счетов, достаточным или, возможно, чрезмерным.

Соответственно оценки степени важности и планирование аудиторской проверки должны рассматриваться скорее как динамические, а не как статические аудиторские концепции.

Существует предположение о том, что финансовая отчетность экономического субъекта содержит искажения, которые способны повлиять на достоверность финансовой отчетности и стать причиной ее фактического непредставления в соответствии с законодательно установленными принципами бухгалтерского учета и отчетности. Обнаруженные при проведении аудиторской проверки *искажения могут считаться* **существенными** в том случае, если *их сущность и значение по отношению к другим статьям финансовой отчетности являются достаточными для того, чтобы повлиять на представление или непредставление финансовой отчетности в соответствии с законодательно установленными принципами ведения бухгалтерского учета.* Существенность, таким образом, служит критерием, позволяющим судить о влиянии обнаруженных искажений на финансовую отчетность экономического субъекта.

Каким образом устанавливается этот критерий? Существенность является показателем количественным, и ее можно рассчитать для каждого экономического субъекта. Расчет ведется в зависимости от *критического компонента*, выбранного в качестве основы. Критический компонент — это показатель деятельности экономического субъекта, который имеет тенденцию заметно варьировать год от года. Например, для экономических субъектов, имеющих проблемы с ликвидностью или платежеспособностью, в качестве критического компонента могут быть взяты оборотные активы или уставный капитал. В других случаях это может быть выручка от реализации товаров, работ, услуг. Для экономических субъектов, для которых характерно более или менее стабильное получение выручки или относительно постоянное количество оборотных активов, в качестве критического компонента может быть рассмотрена нераспределенная прибыль отчетного периода.

При выборе критического компонента не надо забывать о таком факторе, как отраслевая специфика. Зачастую анализ отрасли, в которой работает экономический субъект, позволяет вы-

явить показатели деятельности, которые могут быть подвержены наибольшим колебаниям.

Для расчета существенности должен быть выбран *единственный критический компонент*. На практике случается так, что по результатам деятельности экономического субъекта в качестве критического компонента могут быть выбраны сразу несколько показателей (например, выручка от реализации продукции и оборотные активы). В этом случае имеет смысл проанализировать отчетность экономического субъекта за последние несколько лет, чтобы выявить показатель, наиболее подвергавшийся колебаниям в течение этого времени.

Существует несколько способов определения существенности, которые различны для публичных и непубличных компаний.

Для публичных компаний, акции которых обращаются на рынке ценных бумаг, существенность рассчитывается как величина из интервала 5–10% от выбранного критического компонента. Чаще всего для публичных компаний в качестве критического компонента используется нераспределенная прибыль отчетного периода.

Для всех остальных компаний (непубличных) имеются разные виды определения существенности:

2% от оборотных активов или от уставного капитала;

10% от нераспределенной прибыли отчетного периода;

3–0,5% от выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг с использованием «скользящей шкалы».

«Скользящая шкала» — это соотношение показателя выручки от реализации продукции и фактора, на который должна быть скорректирована нераспределенная прибыль. Корректирующий фактор определяется статистическими методами на основе закона равномерного распределения (табл. 6.2).

Если выручка от реализации продукции непубличной компании в отчетном году составила 12 500 000 долл., то существенность будет определяться как 12 500 000 × 0,011 = 137 500 долл.

При оценке материальности преследуются следующие цели:

определение приемлемого уровня искажений в финансовой отчетности;

оценка объема предстоящего аудита;

оценка последствий выявленных искажений.

При определении *приемлемого уровня искажений* в финансовой отчетности руководствуются следующим: если обнаруженные искажения по своей величине равны или превышают уровень существенности, есть все основания полагать, что финансо-

Таблица 6.2

Скользящая шкала

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (млн долл.)	Корректирующий фактор
0,5	0,03
0,6	0,025
0,7	0,023
0,8	0,02
0,9	0,018
1	0,017
2	0,016
6	0,015
10	0,012
15	0,01
30	0,009
50	0,008
100	0,007
300	0,006
1000 и более	0,005

вая отчетность экономического субъекта недостоверна; если обнаруженные искажения не превышают уровень существенности, то есть основания полагать, что финансовая отчетность достоверна и данные искажения не влияют на достоверность этой отчетности. Следует сразу заметить, что в данном случае речь идет *о сумме* всех обнаруженных искажений. Каждое обнаруженное искажение само по себе может не превышать уровня существенности, но в сумме они способны повлиять на достоверность проверяемой финансовой отчетности.

Каким образом можно оценить *объем предстоящего аудита*? Необходимо помнить, что существует вероятность того, что далеко не все ошибки будут выявлены во время аудита. Некоторая часть ошибок в финансовой отчетности экономического субъекта все-таки останется необнаруженной после проведения всех аудиторских процедур. Поэтому необходимо спланировать процедуры таким образом, чтобы даже если искажения и превысят уровень существенности, сохранилась бы относительно низкая вероятность того, что они не будут обнаружены. Как несложно догадаться, ошибки, превышающие уровень существенности, могут возникнуть при проверке тех статей финансовой отчетности, остаток по которым также превышает уровень существенности. Это означает, что при проведении аудиторской проверки этим статьям следует уделить особое

внимание, поскольку в процессе проверки существует большая вероятность возникновения существенной ошибки.

Все обнаруженные во время аудита искажения, превысившие уровень существенности, должны быть представлены в письме-рекомендации руководству экономического субъекта в виде исправительных проводок. Оценка последствий обнаруженных искажений выражается в оценке того, насколько сильно изменится финансовая отчетность экономического субъекта при внесении в нее исправительных проводок.

6.4. Аудиторский риск

Виды и порядок определения аудиторского риска отражены как в Международном стандарте аудита МСА 400, так и в российском Федеральном правиле (стандарте) № 8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют.

Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск означает риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск — это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), представляющий собой оценку риска неэффективности аудиторской проверки. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, риска неэффективности системы внутреннего контроля клиента, риска невыявления ошибок клиента аудиторами.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рис-

ков количественных показателей (процентов или долей единицы).

При проведении аудита аудитор должен принять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Неотъемлемый риск отражает подверженность сальдо счетов или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, однотипной группы хозяйственных операций и отчетности в целом у проверяемого экономического субъекта.

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне бухгалтерской отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и группами однотипных операций на уровне предпосылок или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение с тем, чтобы учесть многочисленные факторы, например:

на уровне бухгалтерской отчетности —

опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период, например неопытность руководства может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

необычное давление на руководство, например обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению бухгалтерской отчетности, такие, как большое число банкротств предприятий в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности субъекта;

характер бизнеса субъекта, например потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость связанных сторон, а также количество производственных площадей и их географическое распространение;

факторы, влияющие на отрасль, к которой относится субъект, например состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели,

а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли;

на уровне сальдо счета и группы однотипных операций —

счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям, например статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки;

сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

роль субъективного суждения, необходимого для определения сальдо счетов;

подверженность активов потерям или незаконному присвоению, например наиболее привлекательные и подвижные активы, такие, как денежные средства;

завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

При оценке неотъемлемого риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо (остатков) счета или группы однотипных операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями: высокой надежности соответствует низкий риск, низкой надежности — высокий риск.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

После того как аудитором поняты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок по каждому существенному сальдо счета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не являются действенными, а оценка действенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не является целесообразной.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения, и планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

В рабочих документах аудита отражаются понимание и оценка риска средств контроля. Аудитору необходимо изложить полученное понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и оценку риска средств контроля. В том случае, если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры субъекта, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше будет объем документации аудитора.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т.е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных

искажений, а также работоспособности средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Некоторые процедуры, выполняемые с целью получения понимания систем учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Если аудитор приходит к выводу о том, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предоставляют аудиторские доказательства, то он может использовать данные аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

Тесты средств контроля включают:

проверку документов, подтверждающих операции и другие события, чтобы получить аудиторские доказательства относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например наличие разрешения на проведение операции;

направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оставляют документальных свидетельств для аудита, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены субъектом.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективного применения средств внутреннего контроля

аудитор принимает во внимание способ их применения, последовательность их применения в течение периода, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность появления отклонений. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевых сотрудников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает специальные запросы в отношении данных аспектов, в частности в отношении периодичности изменений в составе сотрудников, выполняющих ключевые функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим образом охватывают период, в течение которого произошли изменения или колебания.

В среде компьютерных информационных систем цели тестов средств контроля остаются теми же, что и в обычной среде, где все выполняется вручную; однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Использование подобных методов, например инструментов по исследованию электронных файлов, может быть уместным в том случае, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временны́е рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего периода. Если в разное время в течение периода применялись средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент периода требует отдельного анализа характера, временны́х рамок и объ-

ема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения субъекта до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тестов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. Во внимание принимаются следующие факторы:

результаты промежуточных тестов;

длительность оставшегося периода;

наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;

характер и величина операций и других событий, а также соответствующих сальдо счетов;

контрольная среда, особенно средства контроля, применяемые сотрудником в порядке текущего контроля;

процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

До того как закончить аудиторскую проверку, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

В ответ на ситуации, связанные с неотъемлемым риском, руководство часто разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В таких ситуациях аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Аудитор обязан принимать эти факторы во внимание, анализировать отрицательные результаты тестирования средств контроля и планировать с учетом этого свои аудиторские процедуры.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные средства контроля, тем тщательнее он должен проверять их надежность и эффективность.

При оценке риска средства контроля аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Результаты оценки риска средств контроля аудитор должен отразить в общем плане аудита, а уточняющие оценки (если таковые имеются) — в рабочей документации по проверке.

Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или группы операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временны́е рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Но даже если аудитору придется проверить все сальдо счетов или однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, в частности потому, что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временны́х рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи аудитор рассматривает:

характер процедур проверки по существу, например проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон за пределами субъекта, а не на сотрудников или документацию внутри него, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;

временны́е рамки выполнения процедур проверки по существу, например проведение данных процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;

объем процедур проверки по существу, например использование большего объема выборки.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Например, если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и все равно снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В табл. 6.3 показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения (затененная часть таблицы) может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Несмотря на то что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других. Искажения, обнаруженные в ходе процедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и группы операций.

Таблица 6.3

Анализ факторов уровня риска необнаружения

		Аудиторская оценка риска средств контроля		
		Высокая	**Средняя**	**Низкая**
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя
	Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая
	Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в процессе аудита; например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таких случаях аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности применительно к существенному сальдо счета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

В случае если аудитор хочет снизить риск необнаружения, он должен модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения до приемлемого уровня относительно имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций, он может использовать это как основание для подготовки аудиторского заключения по итогам проверки, отличного от безусловно-положительного.

При планировании аудита аудитор обязан учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской отчетности. На основе того, какое значение уровня существенности принимает аудитор для проверки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, он обязан решить, какие статьи учета следует изучать особенно внимательно и в каких случаях надо использовать аудиторскую выборку и (или) аналитические процедуры с тем, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость.

Значения неотъемлемого риска остаются постоянными и могут измениться лишь в случае обнаружения в ходе проверки объективно существующих фактов, не учтенных в ходе подготовки общего плана проверки.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

1) оценочный (интуитивный);

2) количественный.

Оценочный (интуитивный) метод, наиболее широко применяющийся российскими аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим одну из них (более простую):

$$A_р = H_р \times K_р \times П_р,$$

где $A_р$ — аудиторский риск;

$H_р$ — неотъемлемый риск;

$K_р$ — контрольный риск (риск средств контроля);

$П_р$ — риск необнаружения (процедурный риск).

Эта модель является основой планирования аудита, так как позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования.

Предварительно установленная *величина аудиторского риска* отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует. Если, например, вероятность того, что клиент сможет возбудить судебный иск против аудитора или предпринять другие действия, которые существенно могут сказаться на его репутации, достаточно мала, то предварительно установленная величина аудиторского риска может быть большой.

Для суждения о приемлемом уровне аудиторского риска анализируют ликвидность предприятия, изменение уровня прибылей и убытков за предшествующие годы, используемые методы финансирования (если предприятие в большой степени использует внешние источники финансирования и структура задолженности не соответствует структуре активов, то вероятность фи-

нансовых трудностей выше), природу операций клиента (предприятие может заниматься весьма рискованными видами деятельно-сти), компетентность менеджмента.

Кроме того, величина аудиторского риска зависит от:

степени, в которой пользователи полагаются на финансовую отчетность в процессе принятия решений;

распределения собственности (если держателями акций является ограниченное число собственников, у них есть альтернативные пути получения информации);

финансового положения клиента (если оно неустойчиво, то велика вероятность того, что аудитору придется доказывать качество проведенной им проверки).

Как уже говорилось, аудиторский риск является предпринимательским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина отражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка, что также нужно учитывать.

После установления величины аудиторского риска аудитор оценивает факторы, от которых зависит чистый (конечный) риск. Прежде всего производится оценка специфики деятельности предприятия. Например, скорость устаревания товарно-материальных запасов у предприятия, производящего электронику, выше, чем у сталелитейных заводов; возможность востребования займа для небольшого предприятия меньше, чем для крупного банка, и т.д. Важным фактором является репутация руководства: аудиторы действуют достаточно рискованно, сотрудничая с нечестным менеджментом. Кроме того, аудитор должен понять мотивацию действий клиента в некоторых обстоятельствах: если величина вознаграждения менеджера установлена как процент от прибыли или решение по выпуску облигаций содержит ограничения на величину соотношения текущих активов и обязательств, то вероятность умышленных искажений соответствующей информации увеличивается.

Результаты предыдущих аудиторских проверок могут указывать на потенциальные ошибки текущего периода. Обычно при отсутствии результатов предшествующих аудиторских проверок величина чистого риска устанавливается на высоком уровне.

Вероятность искажений отчетности высока также в случае операций между связанными сторонами и в случае, если операции не характерны для компании.

Отражение некоторых статей отчетности требует оценок (по сомнительным долгам), правильность которых зависит, в свою

очередь, от подготовки персонала компании, поэтому часто для данных статей устанавливается большая величина чистого риска.

В ситуациях, когда достаточно легко использовать активы компании в личных целях (денежные средства, легкореализуемые ценные бумаги), возрастает и величина чистого риска.

Величина чистого риска всегда прямо пропорциональна сумме, отраженной по данному счету, а также размеру выборки и зависит от характера элементов выборки.

Данная стадия планирования состоит из следующих этапов: при первоначальном аудите аудитор, исходя из основополагающих факторов — честности руководства и существования адекватной системы бухгалтерских записей, должен оценить возможность проведения аудита. Если аудит невозможен, аудитор отказывается от него. Если же аудитор считает, что проверка может быть проведена, то следующим этапом будет предварительная оценка величины риска неэффективности систем внутреннего контроля (СВК) в отношении каждого типа операции и определение целей СВК. Для этого первоначально оценивается отношение руководства к необходимости поддержания адекватной СВК: если руководство не придает должного значения этому вопросу, то устанавливается большая величина *контрольного риска*, если же менеджмент осознает важность существования эффективной СВК, то аудитор оценивает элементы контрольной среды и систему учета с точки зрения достижения целей СВК и процедуры контроля. Но аудитор может и не проводить такую детальную оценку, так как в некоторых случаях, особенно на небольших предприятиях, аудитор устанавливает максимальное значение этой составляющей аудиторского риска по причине того, что более экономично проводить обширную проверку статей финансовой отчетности.

В любом случае оценка аудитора должна основываться на доказательствах, которые он получил на первом этапе, и величина контрольного риска может быть уменьшена по мере накопления дополнительных данных. Если аудитор считает, что действительная величина риска может быть ниже первоначальной оценки, то он принимает решение о дополнительной проверке контрольных процедур. В результате аудитор должен решить, какой уровень риска неэффективности СВК он будет использовать для дальнейшего планирования своих действий: максимально высокий, основанный на уже имеющихся данных, или более низкий, учитывая и сравнивая стоимость проверки СВК и проведения тестирования операций и деталей баланса.

Последняя ступень процесса расчета аудиторского риска — установление величины риска необнаружения (*процедурного*

риска). После определения значения контрольного риска для каждой цели СВК и типа операций аудитор устанавливает связь между целями СВК и целями аудиторской проверки, определяя для каждого счета и каждой цели аудиторской проверки свою величину процедурного риска.

В отличие от аудиторского чистый риск и контрольный риск устанавливаются для каждой статьи в отдельности, так как факторы, их определяющие, варьируют от счета к счету; в связи с этим величина процедурного риска, а следовательно, и объем необходимых данных для составления мнения о правильности статей также различны.

Риск сопровождает любую деятельность. Для хозяйствующего предприятия риск — это изменение конъюнктуры рынка (например, вкусов потребителей), нарушения со стороны контрагентов, действия внешних сил (например, выступления профсоюзов с требованием повысить заработную плату). Аудиторский риск заключается в формировании неправильного мнения относительно финансовой отчетности компании.

Аудитор стремится, чтобы риск неправильного мнения был незначителен, или, другими словами, к высокой степени уверенности, что финансовые отчеты свободны от существенных ошибок.

Нет практического способа свести аудиторский риск к нулю. Решение о приемлемости степени риска принимает аудитор на основе ожиданий пользователя. Мнение, выраженное при аудиторской проверке, означает для пользователя, что профессиональные стандарты были выдержаны, значительные данные накоплены и оценены для подтверждения этого мнения. Аудитор должен спланировать аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был минимальным. (Способы детализации риска приведены в табл. 6.4.)

Таблица 6.4

Способы детализации риска

Показатель	Определение
1	2
Аудиторский, или общий, риск	Опасность, что аудитор сделает неправильный вывод из выполненных им аудиторских процедур, т.е. по неверно составленной финансовой отчетности будет представлено аудиторское заключение без оговорок, и наоборот
Неотъемлемый риск	Опасность, что учет и отчетность подвержены существенным погрешностям при допущении, что внутрихозяйственный контроль отсутствует

Окончание табл. 6.4

1	2
Риск контроля	Опасность, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит существенных ошибок
Риск необнаружения	Опасность, что процедуры проверки, выполняемые аудитором, и проводимый им анализ финансовой отчетности не выявят существенных ошибок
а) риск анализа	Опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)
б) риск при проверках по существу	Опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки (составляющая риска необнаружения)
в) риск выборочного исследования	Опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)

Термин «общий (аудиторский) риск» используется для описания риска в случае, если аудитор вынесет неверное суждение (которое заключается или в том, что финансовые отчеты в целом составлены правильно, когда это противоречит действительности, или, наоборот, в том, что финансовые отчеты составлены неправильно, когда они верны). Практика свидетельствует о том, что аудиторы особенно подвержены риску вынесения «чистого» суждения по значительно отступающим от истины финансовым отчетам. Составление условного или отрицательного заключения по правильно составленным финансовым отчетам считается маловероятным, поскольку тревога клиента о неблагоприятных последствиях такого мнения обычно приводит к длительному изучению им данных, ситуации и своевременному выявлению ошибки еще до вынесения аудитором своего суждения. Тем не менее оба аспекта общего аудиторского риска существенно затрагивают интересы аудиторов.

Общий аудиторский риск — это комбинация различных видов риска по каждому суждению, относящемуся к каждому счету или группе счетов. Рассмотрение общего аудиторского риска в связи с финансовыми отчетами в целом обычно не практикуется. Чаще используется рассмотрение риска для конкретных суждений, связанных с конкретными бухгалтерскими счетами, группами счетов или имеющими к ним отношение классами операций, поскольку они, вероятно, будут иметь различные модели риска и аудиторские процедуры, применяемые к ним, будут иметь различный уровень материальности.

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

Аудиторский риск на уровне счета или класса операций имеет два главных составных элемента: 1) риск (состоящий из внутреннего риска и контрольного риска) содержания в финансовых отчетах (по отдельности или в совокупности) неточных или неправильных сведений (как результат ошибок или злоупотреблений), являющихся существенно важными, и 2) риск необнаружения значительных неточностей в процессе детальных аудиторских проверок или аналитических процедур.

Неотъемлемый и контрольный риски отличаются от риска необнаружения тем, что аудитор может только оценить их, но не контролировать; оценка аудитором внутреннего и контрольного рисков способствует их лучшему пониманию, но не уменьшает и не изменяет их. Риск необнаружения аудитор может контролировать, изменяя характер, время и масштабы отдельных проверок на существенность.

Для практического применения были разработаны четыре определения риска необнаружения:

минимальный риск — в случае, когда СВК клиента предварительно была оценена аудиторской фирмой как эффективная и аудитор полагается на нее, делая акцент на проверке контроля, а не на детальных процедурах;

низкий риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;

средний риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудитором как неэффективная и аудитор планирует детальные процедуры;

высокий риск — в случае отсутствия СВК клиента планируется практически сплошная проверка.

Среди множества методов аудиторской проверки, о которых будет рассказано позже, три метода непосредственно связаны с применением категории риска необнаружения: аналитические процедуры, проверки элементов для 100-процентного изучения (каждый из элементов обычно составляет значительную часть об-

щего баланса статьи или группы счетов), проверки статистических выборок.

Для снижения аудиторского риска следует руководствоваться правилом: чем больше аудитор проверяет элементов, предназначенных для полного изучения, и чем более убедительным является анализ, тем меньшим будет объем выборки.

Аудитору необходимо обеспечить одинаковый уровень уверенности для того, чтобы в отношении бухгалтерской отчетности как крупных, так и малых экономических субъектов он смог выразить безоговорочно положительное мнение. Однако многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных субъектов, нецелесообразно применять в малом бизнесе. Например, в малых экономических субъектах процедуры бухгалтерского учета могут выполняться малым числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и хранением документации; таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным. В некоторых случаях недостаточное разделение обязанностей может компенсироваться системой жесткого управленческого контроля — когда средства контроля со стороны владельца (который одновременно является и руководителем) обусловлены личным знанием деятельности субъекта и непосредственным участием в операциях. В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении средств контроля, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о бухгалтерской отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур проверки по существу.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить руководство соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Обычно руководство информируют о существенных недостатках в письменном виде. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, а также что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля управленческим целям.

6.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля отражен как в Международном стандарте аудита МСА 400, так и в российском Федеральном правиле (стандарте) № 8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитору необходимо понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Система бухгалтерского учета — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном и (или) количественном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций и других событий.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета, она включает:

контрольную среду, под которой понимается осведомленность и действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание СВК. Контрольная среда, влияющая на эффективность конкретных средств контроля, состоит из следующих элементов:

стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;

организационная структура экономического субъекта;

распределение ответственности и полномочий;

кадровая политика;

порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства;

процедуры контроля — методы, принятые руководством для достижения конкретных целей. К процедурам (конкретным средствам) контроля относятся:

подотчетность одних учетных работников другим, внутренние проверки и сверки данных;

утверждение документов и осуществление контроля над документами;

сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации;

проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем;

ограничение прямого физического доступа к активам и записям;

сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

В процессе аудита бухгалтерской отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки бухгалтерской отчетности.

Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору определить виды потенциальных существенных искажений, которые могут встретиться в бухгалтерской отчетности; учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений и разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При подготовке к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля (а также оценку неотъемлемого риска) для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят в отношении процесса формирования бухгалтерской отчетности, а также для определения характера, временны́х рамок и объема процедур по существу для проверки данного процесса.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению таких целей, как:

осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

своевременный учет всех операций и прочих событий в точных величинах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными принципами подготовки бухгалтерской отчетности;

возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут предоставить руководству исчерпывающие доказательства достижения поставленных перед такими системами целей из-за существования таких неотъемлемых ограничений, как:

обычное требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не редкие операции;

потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора — по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;

возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или сотрудника с внешними или внутренними по отношению к экономическому субъекту лицами;

возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;

возможность того, что процедуры могут стать неадекватными вследствие изменения условий, и потому эффективность процедур может ухудшиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить «сквозной тест, другими словами, проследить несколько операций сквозь всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквоз-

ных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов:

размера и сложности субъекта и его компьютерной системы;

соображений, связанных с понятием существенности;

применяемых средств внутреннего контроля;

характера документирования субъектом конкретных средств внутреннего контроля;

аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Обычно понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля приобретается на основе предыдущего опыта работы с субъектом и дополняется:

а) запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры субъекта наряду с использованием документации клиента, такой, как пособия по процедурам, описания служебных обязанностей и блок-схемы;

б) изучением документов и записей, создаваемых в рамках средств бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) наблюдением за деятельностью и операциями субъекта, включая наблюдение за организацией компьютерных операций, характером обработки операций и руководящим составом.

Система бухгалтерского учета. Аудитору необходимо понять системы бухгалтерского учета настолько, чтобы установить:

основные группы и типы осуществляемых им операций;

способы инициирования таких операций;

основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета учета, используемые при подготовке отчетности;

процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в бухгалтерскую отчетность.

Аудитору важно понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения руководства экономического субъекта, его осведомленности и предпринимаемых действий касательно средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное представление о процедурах (средствах) контроля. При этом аудитору следует учитывать знание о наличии или отсутствии процедур контроля, получение в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета. Обычно при разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

В том случае, если аудитор убеждается, что он может использовать данные соответствующих средств контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, а также вносить изменения в суть применяемых аудиторских процедур и предполагаемые затраты времени на их осуществление.

При оценке эффективности и надежности СВК в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация использует не менее трех градаций: высокая, средняя, низкая (аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности).

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета, СВК должны в обязательном порядке документироваться аудиторскими организациями в ходе аудиторской проверки. При проведении и документировании этой работы рекомендуется использовать следующие типовые формы: специально разработанные тестовые процедуры; перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии; специальные бланки и проверочные листы; блок-схемы и графики; перечни замечаний, протоколы или акты.

Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют процедуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изучения и оценки. Снижение объема и детальности отдельных аудиторских процедур в результате изучения особенностей средств контроля экономического субъекта должно быть надлежащим образом аргументировано.

Поскольку мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности СВК является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур, то отсутствие документирования или ненадлежащее документирование особенностей системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта, а также результатов изучения и оценки СВК этого экономиче-

ского субъекта может служить доказательством низкого качества оказываемых аудитором услуг.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и СВК, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению аудитор должен представлять в виде письменного отчета руководству проверяемого экономического субъекта.

Особенности изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства. При аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства, аудиторские организации также обязаны изучать и давать оценку системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, однако при этом следует учитывать специфические особенности таких субъектов.

Для субъектов малого предпринимательства характерно ведение бухгалтерского учета ограниченным числом работников; кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и за хранение товарно-материальных ценностей. Следовательно, аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

Доверие аудитора к эффективности СВК субъектов малого предпринимательства обычно должно быть ниже, чем к эффективности СВК средних и крупных экономических субъектов, и по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности 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 учета и СВК должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта и для субъектов малого предпринимательства может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

Оценка и аудит системы внутреннего контроля. Поскольку в ходе аудиторской проверки не представляется возможным проверить все операции, всю документацию клиента, аудиторы определяют риск аудита как разновидность предпринимательского риска.

Для снижения аудиторского риска, получения большей уверенности в достоверности информации, снижения трудоемкости проверки аудиторы оценивают СВК экономического субъекта как одну из основ информационной системы.

В связи со сложностью происходящих в организации хозяйственных процессов СВК затрагивает не только финансовую сферу и деятельность бухгалтерии, в которой обрабатывается необходимая для составления отчетности информация, но и подразделения компании, являющиеся источником данной информации.

Аудит СВК необходим аудитору прежде всего для того, чтобы понять, насколько он может доверять предоставленным организацией данным, какие усилия были приложены руководством компании, чтобы получить правильную и полную информацию, и насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля при своей проверке. Иными словами, результатом аудита СВК является определение риска внутреннего контроля.

Степень выбранного риска влияет в дальнейшем на размер статистической выборки, используемой при проверке соответствующей позиции и баланса.

Как уже было отмечено, целями внутреннего контроля являются, с одной стороны, объективное отражение хозяйственной ситуации, а с другой стороны, поддержка интересов и политики руководства фирмы, поэтому даже эффективные системы ревизии могут находиться под влиянием руководства компании. Если аудитор после изучения взаимоотношений в фирме считает, что вероятность этого большая, то риск внутреннего контроля необходимо оценить как высокий независимо от прочих результатов.

Необходимо различать аудит СВК в целом, т.е. общие темы, и аудит ее основных объектов (снабжение, сбыт и т.д.). Проверка СВК в целом должна обязательно проводиться аудитором, а степень необходимости проверки внутреннего контроля по каждому объекту аудитор устанавливает, исходя из соотношения предполагаемых затрат (с учетом и без учета подготовительного этапа) и размера проверяемой совокупности.

При проверке системы СВК аудитор выполняет три важных этапа:

описание действующей СВК;

оценка целесообразности контрольных механизмов;

проверка эффективности СВК.

При этом аудитору следует руководствоваться следующими принципами, необходимыми для функционирования данной системы:

1. *Организация рабочих процессов.*

Эффективность внутреннего контроля во многом зависит от вида и объема проводимых хозяйственных операций. Процессы, выполняемые каждый день в новом виде и новыми людьми, содержат в себе бóльшую вероятность сознательной или бессознательной ошибки, чем процессы, выполнение которых определено инструкциями и указаниями. В связи с этим целью СВК должна стать замена индивидуальной, часто меняющейся обработки повторяющихся операций на четко сформулированные, организованные процессы. С этой целью используются письменные инструкции, заготовленные бланки и формуляры. Например, использование бланков векселей единой для предприятия, а не произвольной формы позволит уменьшить вероятность неправильного выставления или заполнения векселя.

Каждое отклонение от определенной организации рабочего процесса должно служить сигналом для проведения конкретной проверки и выяснения причин этого отклонения.

2. *Разделение функциональных обязанностей.*

Данный принцип предполагает, что определенные функциональные обязанности не могут выполняться одним и тем же лицом. Хозяйственные, управленческие и бухгалтерские функции должны быть разделены.

3. *Контроль.*

В эффективно действующей предпринимательской структуре ни одна операция не должна оставаться без контроля. Контроль бухгалтерского учета может проводиться как случайным, ручным способом, так и в систематизированном, запрограммированном, а значит, и обязательном порядке. При этом правильность выполнения операции может быть проверена путем сравнения результатов данной операции с результатами другой операции, не зависимой от первой. Так, стоимость отгруженной за неделю продукции, учитываемая в отделе сбыта, может сравниваться со стоимостью продукции, учтенной в бухгалтерии как отгруженная за тот же период времени; сумма процентов за кредиты, начисленная отделом кредитования, должна соответствовать сумме процентов, отраженной в бухгалтерском учете по тем же кредитам.

Наряду со сравнительными могут проводиться и аналитические проверки, например анализ изменения отгруженной продукции и изменения дебиторской задолженности, анализ изменения материалов по отдельным подразделениям.

К вспомогательным средствам, позволяющим внедрить названные принципы внутреннего контроля на предприятии, относятся:

1) *организационный план.*

Благодаря организационному плану аудитор получает первое представление о том, насколько широко используется на предприятии принцип разделения функциональных обязанностей. В дальнейшем организационный план поможет сделать вывод о возможном недостаточном контроле отдельных подразделений (в случае запутанности организационной структуры и нечеткого разделения сфер ответственности на предприятии). Однако окончательные выводы можно сделать лишь после детального анализа хозяйственных операций;

2) *рабочие инструкции и указания.*

Для закрепления перечисленных в организационном плане процессов необходимы рабочие инструкции и указания, которые определяют задачи и ответственность для каждого рабочего места. Как правило, в подобных документах указываются вид проводимой деятельности, кто и каким способом должен ее выполнять. Они могут содержать сроки выполнения повторяющихся операций (представление месячной отчетности, напоминание покупателю о неоплаченных счетах). Кроме того, в инструкции требуется отразить, как проводить проверку результатов проделанных операций.

В настоящее время организации получают все больше самостоятельности в ведении бухгалтерского учета. Это касается как вопросов оценки производственных запасов, так и отражения хозяйственных операций с помощью бухгалтерских проводок. Сформулированные в учетной политике особенности бухгалтерского учета необходимо дополнить более детальными указаниями во избежание разного подхода к одному и тому же вопросу внутри предприятия;

3) *описание хозяйственных процессов.*

Подобные описания отражают содержание и последовательность действий хозяйственного процесса, например описание учета кредиторской задолженности от момента получения счета от поставщика до его оплаты.

Вместе с более интенсивным использованием ЭВМ на всех этапах деятельности организации появилась и потребность в описании задействованных программ, ведении программной документации и использовании обработанных данных. Информация, содержащаяся в описаниях, поможет аудитору получить сведения об интегрированных в каждом процессе контрольных механизмах или об их отсутствии, видах проверок (персональные или машинные) и целях, которые они преследуют;

4) *заготовленные бланки и формуляры.*

Заготовленные единые бланки и формуляры способствуют более точному выполнению требуемых действий сотрудниками и, таким образом, уменьшению вероятности возникновения ошибки. Однако для эффективного использования таких бланков (формуляров) необходимо выполнение следующих условий:

использование бланков различных цветов для разных процессов;

указание отдельных этапов одного процесса на бланке;

обработка каждого этапа ответственным за это сотрудником (подпись, штемпель); одним из видов контроля будет в данном случае проверка работником наличия отметки о выполнении предыдущего этапа и выяснение причин ее отсутствия;

указание времени обработки бланка (формуляра) путем его датирования; медлительность обработки документа повышает опасность его потери, увеличения расходов (штрафов), несвоевременности информации;

5) *внутренняя ревизия.*

Даже самые эффективные внутренние контрольные механизмы не могут гарантировать полного обнаружения или избежания ошибок. Постоянные изменения в хозяйственной жизни любой организации приводят к необходимости проверки СВК относительно ее способности соответствовать новым требованиям как в целом по предприятию, так и по отдельным циклам бизнеса. Эти функции и берет на себя внутренняя ревизия, которая также является составной частью СВК.

Чтобы описать СВК и таким образом установить ее запланированную структуру и состояние, аудитор использует в своей работе:

сбор информации.

Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно он высылает клиенту список необходимых документов до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку;

вопросные листы.

Применение вопросных листов — один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию относительно организации и действия внутренних проверок. Вопросные листы могут разрабатываться в закрытой (ответы «да», «нет») или открытой (описание ответа) формах. Преимущество закрытой формы состоит в том, что аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос и

не оставляет клиенту возможности уйти от ответа. С другой стороны, давая открытые ответы, клиент может затронуть аспекты, упущенные аудитором. Для того чтобы использовать преимущества обоих видов ответов, в вопросных листах планируется одновременное их получение («ответьте «да» или «нет»; «если ваш ответ отрицательный, то обоснуйте его»).

Вопросные листы могут предоставляться для заполнения клиенту или заполняются аудитором на основании полученной информации. В первом случае следует избегать вопросов с низкой вероятностью объективного ответа, например: «Считаете ли вы, что руководство предприятия оказывает давление на деятельность внутренней ревизии?» Решение об эффективности контрольного механизма принимает аудитор и фиксирует его в отдельных рабочих документах.

К общим вопросам о СВК организации можно отнести следующие:

существуют ли организационный план и список сотрудников отделов;

имеются ли описание и четкое разделение функций каждого сотрудника в форме инструкции и указаний; знают ли сотрудники об их существовании;

написаны ли инструкции доступным, понятным языком;

существует ли на предприятии отдел внутренней ревизии;

разработан ли план проведения специальных внутренних проверок; если разработан, то выполняется ли он;

используются ли в бухгалтерском учете компьютерные программы; если используются, то каково их описание (производитель, характеристики);

сравниваются ли данные аналитического и синтетического учета; если сравниваются, то в какой форме это происходит, через какие периоды времени и как это документируется;

каким образом гарантируется, что все проводки делаются только на основании первичных документов;

как организовано архивирование первичных документов, связан ли поиск нужного документа с большими затратами времени;

как происходит исправление ошибочных проводок;

информированы ли сотрудники о порядке передачи и приемки дел во время их замены (отпуск, болезнь и т.д.);

диаграммы и описание рабочих процессов.

Аудитор самостоятельно составляет диаграммы и описывает рабочие процессы, предусмотренные контрольной деятельностью. Чаще всего они отличаются от подобных документов, составленных клиентом, так как преследуют различные цели: в первом слу-

чае это внешняя аудиторская проверка, а во втором — внутренняя организация хозяйственной деятельности предприятия.

Диаграммы схематично, а описания более подробно отражают порядок прохождения документов через различные структуры компании, задействованные в обработке этих документов подразделения и сотрудников, а также вид выполняемых ими операций и механизм проверки. Эффективное использование подобного метода требует от аудитора наличия опыта работы. После составления диаграмм и описания целесообразно обсудить их с ответственными сотрудниками и тем самым подтвердить правильность понимания и отражения аудитором организации хода рабочих процессов на предприятии. В противном случае это может привести к неправильным выводам, а следовательно, и к конфликтным ситуациям с клиентом.

Результаты описания существующей СВК закрепляются аудитором в рабочих документах и позволяют определить наличие и запланированное предназначение контрольных механизмов. Так как описание СВК требует больших затрат времени, то при повторяющихся ежегодных проверках используются материалы и записи прошлых лет, которые только актуализируются в зависимости от произошедших изменений.

После завершения описания существующей системы внутреннего контроля аудитор приступает *к оценке используемых в данной системе контрольных механизмов*. Его задача — оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. При этом он исходит из того, что система функционирует так, как она должна функционировать, т.е. как было запланировано руководством.

На данном этапе своей деятельности внимание аудитора должно быть обращено как на отдельные компоненты СВК (разделение функциональных обязанностей, инструкции, указания и внутренние проверки), так и на взаимодействие этих компонентов.

1. *Оценка отдельных компонентов системы внутреннего контроля.*

Если ситуация и численность работников на предприятии не предусматривают требуемого разделения функциональных обязанностей в организации, то это является недостатком СВК, который необходимо учесть при общей оценке системы. Если же подобное разделение запланировано, то аудитору следует оценить возможность его длительного сохранения существующим персоналом. Кроме того, он проверяет сохранение данного принципа в случаях замены (отпуск, командировка, болезнь).

Каждая инструкция, относящаяся к системе контроля, проверяется аудитором, насколько полно, профессионально правильно и понятно она написана. Установленные при такой проверке недостатки требуют скорейшего исправления. Ошибочные инструкции не приводят однозначно к ошибочным действиям персонала, но это должно быть обязательно проверено аудитором.

Проводя каждую внутреннюю проверку, аудитор должен ответить на вопрос, способствует ли она правильности и полноте годовой бухгалтерской отчетности, что является ее целью и эффективна ли она. Только тот контроль способствует достижению данной цели, который проводится на правильном месте, в правильное время и имеет правильное содержание. Для пояснения можно привести следующие примеры:

а) полная обработка всех входящих первичных документов (счетов, накладных и т.д.) проверяется сравнением зарегистрированных документов с документами, обработанными в бухгалтерии. Действенным названный контроль будет лишь в случае регистрации документов сразу после их получения, на так называемой границе предприятия. Если же это происходит после многодневного «хождения» бумаг по отделам, то возрастает вероятность того, что часть их останется неучтенной или будет учтена лишь со значительным опозданием;

б) сравнение данных синтетического и аналитического учета проводится в целях подтверждения, что хозяйственные операции полностью отражены на бухгалтерских счетах, и может происходить путем сравнения контрольных сумм. Однако для достижения эффективного результата контрольные суммы должны быть образованы на основании независимых друг от друга баз данных — в противном случае проверяется не полнота этой информации, а только ее отражение в базе данных и в синтетическом и аналитическом учете.

2. *Оценка взаимодействия отдельных компонентов системы внутреннего контроля.*

Для оценки компонентов СВК как единого целого аудитор учитывает их взаимодействие, исходя при этом из соображения, что риск составления неполной и неправильной отчетности, ограниченный одной внутренней проверкой, должен быть уменьшен последующими проверками. Далее следует проверить, действительно ли контрольные механизмы дополняют, а не повторяют друг друга, что обусловливает ненужные затраты времени и сил.

Проанализировав эти моменты, аудитор делает выводы о целесообразности взаимодействия отдельных компонентов системы.

Обнаружение внутренних проверок, финансовые и людские затраты на проведение которых не соизмеримы с получаемыми от

них результатами, — важное требование, предъявляемое аудитору. Такие малоэффективные или совсем неэффективные внутренние проверки могут принести больше ущерба, чем их отсутствие.

Аудитор должен убедиться в соответствии реального функционирования контрольных механизмов запланированному, в осуществлении задач, возлагаемых руководством на СВК: эффективное разделение функциональных обязанностей на основе рабочих инструкций и указаний, а также эффективность внутренних проверок.

Оценку эффективности системы внутреннего контроля аудитор должен организовать по направлениям, соответствующим циклам бизнеса: снабжение и учет производственных запасов и оказанных услуг; производство; сбыт продукции; оплата труда; финансы.

Оценка СВК базируется на получении ответов на основные контрольные вопросы, содержащиеся в бланках, которые заранее выдаются аудиторам в аудиторских фирмах; основной аудитор может вносить в перечень вопросов коррективы в зависимости от особенностей клиента. На основании ответов на эти вопросы дается оценка СВК. Как правило, ответы являются закрытыми («да» или «нет»), иногда на бланках аудиторы делают специальные пояснения (табл. 6.5).

С точки зрения аудитора, оценка эффективности СВК заключается в оценке достоинств и недостатков контроля экономического субъекта. СВК может считаться эффективной, если, во-первых, она эффективно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а во-вторых, эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени, после того как недостоверная информация возникла.

Аудиторская оценка эффективности СВК необходима для оценки и планирования масштаба аудита. Если СВК клиента оценивается аудитором как эффективная, появляется возможность снизить объем проверки, а в некоторых случаях и вовсе ее не проводить, доверяя СВК.

Усложнение хозяйственных процессов затрудняет аудит СВК, однако, с другой стороны, требует еще более тщательного его проведения.

Успешное выполнение аудитором своих обязанностей не может ограничиваться в настоящее время только проверкой бухгалтерской отчетности. Получение реального представления о СВК, происходящих на предприятии процессах, уровне организации бухгалтерского учета необходимо аудитору для формулирования правильных выводов.

Руководство предприятия несет ответственность за разработку и эффективное функционирование системы внутрихозяйствен-

Таблица 6.5

Оценка системы внутреннего контроля

Область	Ключевые контрольные вопросы
Продажа, должники и денежные поступления	Возможны ли отгрузка товара или его отпуск с предприятия без выписки счета-фактуры? Возможна ли отсылка товара при наличии значительного риска неплатежа? Возможны ли ошибки при выписке счетов-фактур? Возможно ли, что продажа фактурируется, но не регистрируется в счетах? Возможны ли неправильные записи на кредит должника? Возможно ли получение денежных средств, не внесенных в банк? Возможно ли завышение объема продаж?
Закупки, кредиторы и платежи	Возможно ли образование задолженности за товары, которые не санкционированы или не получены? Возможно ли неправильное начисление задолженностей? Возможно ли, что задолженности образуются, но не регистрируются? Возможно ли искажение задолженности? Возможно ли выполнение платежей без достаточного основания? Возможно ли неправильное дебетование счетов кредиторов? Возможно ли приобретение или реализация основных средств без достаточных на то полномочий или документации? Возможно ли незаконное присвоение наличности?
Заработная плата рабочих и служащих и денежные поступления	Возможна ли оплата служащих за невыполненную работу? Возможна ли неправильная выплата премий или комиссионных? Возможна ли неправильная запись уплаты налогов при получении заработной платы, национального страхования и других вычетов? Возможны ли завышения платежных ведомостей какими-либо другими способами? Возможны ли другие случаи ошибок в платежных ведомостях?
Запасы и незавершенное производство	Возможны ли утрата или разворовывание запасов? Возможны ли расход или растрата запасов без правильной документации? Возможны ли искажения незавершенного производства? Дает ли система информацию об издержках, достаточную для их контроля?
Управление и учет	Возможны ли неправильные записи в журнале? Возможны ли ошибки во вспомогательных книгах? Возможны ли ошибки проводки или сложения в бухгалтерской книге? Наблюдается ли общая неопределенность при контроле управленческих и учетных функций? Наблюдаются ли время от времени сбои процедуры, имеющие значительное воздействие на внутренний контроль?

ного контроля. От руководства предприятия зависит, чтобы система внутрихозяйственного контроля соответствовала размерам предприятия и специфике его деятельности, функционировала регулярно и эффективно.

Обычно на предприятиях для повышения эффективности функционирования СВК создаются специальные службы (отделы внутреннего контроля, ревизоры, управления организации производства, ревизионные комиссии и т.д.) или назначаются отдельные работники — ревизоры. Конечно, правильная работа СВК требует соответствующей квалификации и честности сотрудников.

Основными причинами неудовлетворительного функционирования СВК, как правило, являются:

требование руководства экономического субъекта, чтобы затраты на осуществление контроля были минимальными;

выявление только нежелательных хозяйственных операций и недостаточный контроль за необычными операциями;

небрежность, рассеянность, неверные суждения или недопонимание инструктивных материалов, являющиеся причинами ошибок;

умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников как с другими сотрудниками данного предприятия, так и с третьими лицами;

нарушение системы контроля в силу злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование контроля; существенные изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, приводящие к потере некоторых контрольных функций.

В ходе изучения и оценки системы внутрихозяйственного контроля аудиторским фирмам рекомендуется применять:

специально разработанные тестовые процедуры;

перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;

специальные бланки (проверочные листы);

блок-схемы и графики;

перечни замечаний, протоколы или акты.

6.6. Процесс аудита бухгалтерской отчетности

Организация аудита — это продолжительная процедура, подразумевающая определение стратегии аудита, планирование применения этой стратегии и контроль практического проведения аудита.

Хотя стратегии проверок конкретных компаний различны, они основаны на одной и той же схеме. В самом общем виде процесс аудита можно разделить на четыре этапа (в западных аудиторских фирмах стратегия аудита включает до десяти этапов).

1. *Сбор информации.* Сначала необходимо собрать (а в случае повторного аудита — обновить) и задокументировать информацию о клиенте и определить, каким образом эта информация может повлиять на план аудиторской проверки. Этот этап включает также изучение бизнеса клиента и конъюнктуры его отрасли. При этом учитываются два фактора: во-первых, должен быть собран достаточный объем достоверных данных для выполнения задач аудита, а во-вторых, затраты на сбор этих данных должны быть минимизированы. Первый фактор, разумеется, более важен, однако нельзя недооценивать и второй, так как это обеспечивает конкурентоспособность и рентабельность аудиторской фирмы.

2. *Планирование.* Необходимо оценить степень риска того, что финансовый отчет может содержать существенные погрешности в записях, и на основе этой оценки разработать эффективный и рациональный план аудиторской проверки. Ключевым моментом в определении стратегии аудита является принятие решения о том, следует ли подвергать проверке эффективность экономической политики и методики структур внутреннего контроля с целью сокращения объема проверки остатков по счетам.

3. *Осуществление аудита.* На этом этапе аудитору необходимо собрать, зарегистрировать и оценить определенное количество фактов, чтобы подтвердить правильность данных, содержащихся в отдельных счетах и финансовом отчете в целом. Этот этап тесно взаимосвязан с предыдущим. Результаты проверок структуры внутреннего контроля клиента являются основой для оценки степени риска того, что в остатках по счетам могут содержаться существенные ошибки, а при сборе и оценке доказательств относительно остатков на счетах могут обнаружиться проблемы в структуре внутреннего контроля клиента. В ходе сбора и оценки доказательств, касающихся сальдо счетов и эффективности структуры внутреннего контроля, аудитор может обнаружить, что его стратегия нуждается в пересмотре.

4. *Представление отчета.* На заключительном этапе от аудитора требуются формулирование и написание аудиторского заключения и уведомление клиента о недостатках в структуре его внутреннего контроля.

Глава 7. ОБЩИЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ

7.1. Аудиторская выборка

Международный стандарт МСА 530, а также российские правила (стандарты) определяют порядок проведения выборочных проверок в аудите, а также средств отбора элементов для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.

Аудиторская выборка (выборочная проверка) включает в себя применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам в пределах данной статьи отчетности или группы однотипных операций таким образом, чтобы для каждого элемента существовала вероятность быть выбранным. В ходе выборочной проверки в аудите можно применять либо статистический, либо нестатистический подход.

Понятие «*ошибка*» означает:

отклонение от нормального функционирования средств внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

искажение учета или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аналогичным образом понятие «*общая ошибка*» означает:

степень отклонения (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

суммарное искажение (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аномальная ошибка — это ошибка, являющаяся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно, за исключением специфических определенных ситуаций, и,

таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Генеральная совокупность — это полный набор данных, из которых аудитор набирает отобранную совокупность и в отношении которой аудитор хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может разделяться на страты, или подмножества, где каждая страта проверяется отдельно. Выражение «генеральная совокупность» включает в себя понятие «страта».

Риск, связанный с использованием выборочного метода — возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в том случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были бы применены те же самые процедуры аудита.

Существуют два типа риска, связанного с использованием выборочного метода:

1) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); что существенной ошибки не существует — вопреки действительности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Данный тип риска оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

2) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Данный тип риска оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно вызывает необходимость дополнительной работы, заключающейся в установлении того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением таких рисков являются так называемые уровни доверия: высокому риску соответствует низкий уровень доверия; среднему риску — средний уровень доверия; низкому риску — высокий уровень доверия.

Риск, не связанный с использованием выборочного метода — является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. количеством отбираемых для проверки элементов).

Элемент выборки — это индивидуальные элементы, отражаемые в учете, составляющие генеральную совокупность, например однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, сальдо по лицевым счетам дебиторов.

Статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка) — означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;

применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Подход к выборке, который не соответствует обеим данным характеристикам, считается нестатистическим (нестатистической выборкой).

Стратификация — это процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто — с денежной стоимостью).

Допустимая ошибка — это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой. Допустимая ошибка связана с уровнем существенности.

Аудиторские доказательства. Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля обычно является надлежащей, если применение средств внутреннего контроля оставляет доказательства предпринятых действий (например, подписи ответственного сотрудника по предоставлению скидок на отпускном документе по продажам или документальное подтверждение разрешения руководством ввода данных в компьютерную систему их обработки).

При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка и иные средства отбора элементов для проверки и получения аудиторских доказательств могут использоваться для рассмотрения применительно к конкретному числовому значению верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, существования дебиторской задолженности) или для независимой оценки какого-либо показателя (например, оценки морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

Учет риска при получении аудиторских доказательств. При получении аудиторских доказательств аудитор должен использовать

профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, призванных обеспечить снижение такого риска до приемлемо низкого уровня.

На компоненты аудиторского риска могут оказывать влияние риск, связанный с использованием выборочного метода, и риск, не связанный с использованием данного метода.

Как в случае тестов контроля, так и в случае проверок по существу, риск, связанный с использованием выборочного метода, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, в то время как риск, не связанный с использованием выборочного метода, может быть снижен путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств. При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может отобрать:

все элементы (сплошная проверка);

специфические (определенные) элементы;

отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Решение о том, какой метод или их сочетание следует избрать, зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Аудитор может решить, что наиболее целесообразным было бы исследовать генеральную совокупность элементов, которые составляют сальдо счета или группу однотипных операций (или страту в составе данной генеральной совокупности). Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; она чаще используется в случае аудиторских процедур проверки по существу.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, если:

генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;

неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Аудитор может отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, основываясь на следующих факторах:

знание деятельности аудируемого лица;

предварительная оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля;

характеристики и особенности тестируемой генеральной совокупности.

Отбор специфических элементов на основании суждений влечет за собой риск, не связанный с использованием выборочного метода. Отбираемые специфические статьи могут включать:

а) элементы с высокой стоимостью, или так называемые ключевые элементы.

Аудитор может отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности, исходя из их высокой стоимости или наличия какой-либо иной характеристики, например элементы, которые являются подозрительными, необычными, в большей степени подверженными риску или элементы, ранее связанные с ошибками;

б) элементы, превышающие определенную величину.

Аудитор может отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке бóльшую часть общей суммы сальдо счета или группы однотипных операций;

в) элементы для получения информации.

Аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер финансово-хозяйственных операций, отдельные аспекты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

г) элементы для проверки процедур.

Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах сальдо данного счета или группы однотипных операций может представлять собой эффективное средство получения аудиторских доказательств, но не будет является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность.

Аудитор может провести выборочную проверку в пределах сальдо данного счета или группы однотипных операций — с использованием статистического или нестатистического методов.

Статистический и нестатистический методы выборочной проверки. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

При применении статистической выборки объем отобранной совокупности может определяться на основании либо теории вероятности и математической статистики, либо профессионального суждения аудитора. Объем отобранной совокупности не является действительным критерием для разграничения статистических и нестатистических методов.

В некоторых случаях, когда избранный подход не соответствует определению статистической выборки, применяются отдельные составляющие статистического подхода, например случайный отбор элементов на основании полученных компьютером случайных чисел. Однако статистические измерения риска, связанного с использованием выборочного метода, будут действительны только в том случае, когда принятый подход обладает всеми характеристиками статистической выборки.

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для тестов средств внутреннего контроля, представлены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Факторы и их влияние на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение степени намерения аудитора полагаться на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Увеличение
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что риск средств внутреннего контроля ниже, нежели действительный риск средств внутреннего контроля по генеральной совокупности)	Увеличение
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Малое влияние, которым можно пренебречь

Степень намерения аудитора полагаться на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Чем бóльшую уверенность аудитор предполагает обеспечить за счет систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тем ниже будет его оценка риска средств внутреннего контроля и тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой. Чем ниже степень отклонения, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем выборки.

Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности. Чем выше степень отклонения, ожидаемая аудитором, тем больше должен быть объем выборки, чтобы аудитор мог реально оценить действительную степень отклонения. К факторам, имеющим значение с точки зрения анализа ожидаемой степени ошибки, относятся понимание аудитором деятельности аудируемого лица (в частности, понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля), смена персонала или изменение в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, и результаты двух аудиторских процедур. Высокая ожидаемая степень ошибки обычно не гарантирует (или гарантирует в незначительной степени) снижение риска средств внутреннего контроля, поэтому при таких обстоятельствах тесты средств внутреннего контроля обычно не проводятся.

Необходимая степень доверия аудитора. Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты отобранной совокупности являются на деле показательными с точки зрения действительной частоты появления ошибок в генеральной совокупности, тем бóльшим должен быть объем выборки.

Число элементов генеральной совокупности. При наличии большой генеральной совокупности ее действительный объем оказывает лишь незначительное воздействие на объем отобранной совокупности.

Однако в случае небольшой генеральной совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для процедур проверки по существу, представлены в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Факторы процедур проверки по существу и их влияние на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	Увеличение
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	Увеличение
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Уменьшение
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, будто существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности имеет место)	Увеличение
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние

Оценка аудитором неотъемлемого риска. Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Более высокий неотъемлемый риск предполагает, что для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня необходим менее высокий уровень риска необнаружения, а меньший риск необнаружения может быть обеспечен путем увеличения объема отобранной совокупности.

Оценка аудитором риска средств внутреннего контроля. Чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, оценка риска средств внутреннего контроля как высокого свидетельствует о том, что аудитор не может в значительной степени полагаться на эффективное действие средств внутреннего контроля применительно к конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следовательно, в целях уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитору необходимо обеспечить низкий уровень риска

необнаружения, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем в большей мере аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу (т.е. чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Чем в большей мере аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов бухгалтерского учета либо аналитические процедуры) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения искажений применительно к конкретному сальдо бухгалтерского счета или конкретной группы однотипных операций, тем меньшей уверенности аудитор будет требовать от выборочной проверки и, следовательно, тем меньшим может быть объем отобранной совокупности.

Необходимая степень доверия аудитора. Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты проверки элементов отобранной совокупности являются на самом деле показательными с точки зрения фактического значения ошибки, допущенной в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Совокупная величина ошибок, которую аудитор готов признать допустимой. Чем ниже совокупная ошибка, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Величина ошибок, которые аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности. Чем больше ошибка, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности для того, чтобы дать разумную оценку действительного уровня ошибок в генеральной совокупности.

Факторы, имеющие значение с точки зрения анализа аудитором ожидаемой ошибки, — это степень субъективности стоимостной оценки элементов, результаты тестов средств внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, результаты других процедур проверки по существу.

В случаях когда элементы генеральной совокупности широко варьируют по своей стоимости, может быть целесообразным группирование элементов, сходных по своей стоимости, в отдельные подсовокупности или страты. Этот процесс называется стратификацией. Когда генеральная совокупность надлежащим

образом стратифицирована, общий объем отобранных совокупностей по стратам обычно меньше объема отобранной совокупности, который был бы необходим для достижения заданного уровня риска, связанного с использованием выборочного метода, в случае, если для всей генеральной совокупности формировалась бы одна отобранная совокупность.

В случае крупной генеральной совокупности ее фактический объем оказывает лишь незначительное воздействие на объем отобранной совокупности. В случае небольшой генеральной совокупности аудиторская выборка нередко не столь эффективна, как альтернативные методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При использовании выборки по денежным элементам повышение стоимости генеральной совокупности приводит к увеличению объема отобранной совокупности, если только это не компенсируется соответствующим повышением уровня существенности.

Построение выборки. При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен учитывать цели теста и характеристики генеральной совокупности.

Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое, по всей вероятности, в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для включения в прогнозируемые оценки ошибки все те (и только те) условия, которые уместны с учетом целей теста.

При выполнении тестов средств внутреннего контроля аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровень риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогичным образом применительно к процедурам проверки по существу аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки по генеральной совокупности.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования) и полной.

Например, если аудитор собирается отобрать из некоторой папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя сделать какие-либо выводы относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что в действительности все документы были подшиты в папку.

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации — снижение вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым уменьшение объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Подмножества должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог принадлежать только одной страте.

При выполнении процедуры проверки по существу сальдо данного счета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по своей стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными денежными ошибками с точки зрения завышения величин.

Аналогичным образом генеральная совокупность может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок, например при тестировании оценки дебиторской задолженности величины сальдо могут быть стратифицированы по сроку их возникновения.

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитору потребуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

Например, на 20% от общего числа элементов генеральной совокупности может приходиться 90% стоимости сальдо счета. Аудитор может исследовать отобранную совокупность этих элементов. В этом случае аудитор оценивает результаты отобранной совокупности и делает выводы о свойствах элементов, составляющих 90% стоимости, обособленно от остальных 10%, приме-

нительно к которым будут использоваться другой отбор или другие средства получения доказательств (либо такие 10% могут быть сочтены несущественными).

При проведении аудиторских процедур по существу, особенно при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определение элементов выборки как отдельных денежных единиц (например, рублей), которые составляют сальдо счета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные денежные единицы из генеральной совокупности (например, сальдо дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные сальдо, которые содержат такие денежные единицы). Такой способ определения элементов выборки ориентирует аудиторскую работу на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Данный прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

Основные методы отбора совокупности — случайный, систематический и бессистемный.

В ходе *случайного* отбора аудитору следует использовать генератор случайных чисел в компьютере или таблицы случайных чисел.

В ходе *систематического* отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки, скажем, равный 50, и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.

Отобранная совокупность будет носить более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел, а не бессистемным образом.

При использовании систематического отбора аудитору необходимо удостовериться в том, что элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствуют какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

В ходе *бессистемного* отбора аудитор формирует отобранную совокупность, не следуя какому-либо структурному методу.

Несмотря на то что структурный метод не используется, аудитор тем не менее должен избегать какой-либо сознательной предвзятости или предсказуемости (например, не избегать ка-

ких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не всегда выбирать первые или последние проводки на данной странице) — тем самым он обеспечит, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть выбраны.

Бессистемный отбор не должен применяться, если используется статистическая выборка.

Существует практика отбора элементов для проверки блоками, т.е. выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов некоторого раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).

Выбор блоком обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности.

Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надежным методом формирования отобранной совокупности, если аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы относительно всей генеральной совокупности.

Объем выборки (количество отбираемых для проверки элементов). При определении объема выборки аудитор должен анализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может быть определен путем применения специальных формул, полученных на основе теории вероятностей и математической статистики, либо путем вынесения аудитором профессионального суждения, применяемого объективно с учетом данных обстоятельств.

Отбор подлежащей проверке совокупности элементов. Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверке совокупности, исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы для выборки отбирались случайным образом, т.е. так, чтобы у каждого элемента была бы некоторая ненулевая вероятность быть выбранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные

объекты (например, счета-фактуры) или денежные единицы. При нестатистической выборке аудитор основывается на профессиональном суждении.

Поскольку целью выборки является получение выводов относительно всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности, и проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась какая бы то ни было предвзятость.

Проведение аудиторских процедур. Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу.

Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

Иногда аудитор не может применить запланированные аудиторские процедуры к отобранному элементу, поскольку, например, документы, касающиеся данного элемента, утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены альтернативные процедуры, аудитор обычно считает данную статью содержащей ошибку. Примером альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений в случае, когда на запрос в положительной форме о подтверждении дебиторской задолженности не было получено ответа.

Характер и причина ошибок. Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причины любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

При проведении тестов средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание тому, как организованы и насколько работоспособны средства контроля как таковые, а также оценке риска средств внутреннего контроля. Если при этом выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать:

прямое влияние выявленных ошибок на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;

надежность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также их влияние на планируемые аудиторские процедуры в тех случаях, например, когда ошибки являются результатом действий руководства, направленных в обход средств внутреннего контроля.

При анализе обнаруженных ошибок аудитор может обнаружить, что у многих из них есть общие характеристики — напри-

мер, вид операции, место совершения операции, участок производства, период времени. В этих случаях аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают данной общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, эти ошибки могут быть намеренными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

В некоторых случаях аудитор может установить, что ошибка обусловлена каким-то обособленным событием, которое не происходит иначе чем в ряде конкретно определяемых случаев, и потому не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в генеральной совокупности (аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не является репрезентативной по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительной работы.

Дополнительная работа зависит от ситуации, но должна быть адекватной с точки зрения предоставления аудитору достаточных надлежащих доказательств того, что ошибка не затрагивает оставшуюся часть генеральной совокупности.

Экстраполяция ошибок. По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространять) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Для проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и будет представлять собой сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых сальдо по счетам.

В случае когда оценка была признана аномальной, она может быть исключена при экстраполяции ошибок, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными. Если сальдо счета или группа однотипных операций были разделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой

страте. Совокупность типичных ошибок, прогнозируемых ошибок и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается с точки зрения их влияния на достоверность данного сальдо счета или всей группы однотипных операций.

Для тестов средств внутреннего контроля не требуется экстраполяции ошибок в явном виде, поскольку доля ошибок в отобранной совокупности в то же время является предсказываемой долей ошибок в генеральной совокупности в целом.

Оценка результатов отобранной совокупности. Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или таковая должна быть пересмотрена.

В случае использования тестов средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если только не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

В случае аудиторской процедуры проверки по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудиту основания полагать, что сальдо счета или группа однотипных операций являются существенно искаженными — в отсутствие дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

Если совокупная величина типичных ошибок, прогнозируемых ошибок и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных ошибок, прогнозируемых ошибок и аномальных ошибок является наилучшей оценкой аудитором ошибки всех элементов генеральной совокупности.

На выводы, сделанные по результатам выборочной проверки, оказывает воздействие риск, связанный с использованием выборочного метода. Таким образом, если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск; в то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

попросить руководство аудируемого лица проанализировать выявленные ошибки;

рекомендовать руководству попытаться обнаружить в данной области учета другие ошибки, а также сделать необходимые корректировки;

модифицировать запланированные аудиторские процедуры;

рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

7.2. Контроль качества работы аудиторов

Контроль качества работы аудиторов определяется как Международным стандартом аудита МСА 220, так и российским Федеральным правилом (стандартом) № 7 «Внутренний контроль качества аудита».

Закон об аудиторской деятельности в Российской Федерации предусматривает контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила контроля внутреннего качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки как своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора.

В случае выявления при проведении проверки качества работы фактов систематического нарушения аудитором аудиторской

организации или индивидуальным аудитором при проведении аудиторской проверки требований нормативных правовых актов и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах федеральному органу. На виновных в таких нарушениях может быть наложено взыскание в установленном настоящим федеральным законом порядке, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности индивидуального аудитора.

Характер, временны́е рамки и объем общих целей и конкретных процедур контроля качества аудиторской фирмы зависят от ряда факторов: размер и характер деятельности фирмы, ее географический разброс, организационная структура, а также соотношение затрат и выгод. Соответственно цели и процедуры, принятые отдельными аудиторскими фирмами, могут варьироваться, как и объем их документации.

Общие цели контроля качества, которые должны быть установлены аудиторской фирмой, обычно включают:

профессиональные требования;
умение и компетентность;
поручение;
делегирование полномочий;
консультирование;
принятие и сохранение клиентов;
мониторинг.

Общие цели и конкретные процедуры контроля качества аудиторской фирмы необходимо довести до сведения персонала фирмы, чтобы обеспечить уверенность в том, что такие цели и процедуры понятны и применяются на практике.

Профессиональные требования. Персонал фирмы должен придерживаться принципов независимости, порядочности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения. Для реализации этих целей необходимо выполнить следующие процедуры:

1) назначить отдельное лицо или группу лиц для осуществления руководства и разрешения вопросов, связанных с аспектами порядочности, объективности, независимости и конфиденциальности:

определить обстоятельства, при которых было бы уместным документальное оформление принятых решений в отношении упомянутых выше вопросов;

требовать проведения консультаций с авторитетными источниками по мере необходимости;

2) довести до сведения персонала всех уровней фирмы цели и процедуры, применяемые в отношении принципов независимости, порядочности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения:

информировать сотрудников об общих целях и конкретных процедурах аудиторской фирмы, а также о том, что они должны знать таковые;

придавать особое значение независимости мышления в учебных программах, а также в процессе контроля и проверки в ходе аудита;

своевременно информировать персонал о тех аудируемых лицах, по отношению к которым должны выполняться требования независимости;

3) осуществлять регулярный мониторинг соблюдения общих целей и конкретных процедур фирмы в отношении принципов независимости, порядочности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения, для чего получать, обычно ежегодно, от персонала фирмы регулярные письменные заявления;

возлагать ответственность за разрешение каких-либо исключительных ситуаций на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

возлагать ответственность за получение письменных заявлений и анализ документации, подтверждающей выполнение принципа независимости, на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

периодически анализировать взаимоотношения фирмы с клиентами с целью выявления тех случаев, которые наносят ущерб независимости фирмы или содержат признаки нанесения такого ущерба.

Умения и компетентность. Персонал фирмы должен состоять из сотрудников, знающих законодательные требования и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими обязанностей с должной тщательностью. Для этого необходимо выполнить следующие процедуры при найме на работу:

1) проводить программу, разработанную для привлечения квалифицированного персонала путем планирования потребностей в персонале, определения целей найма на работу и установления квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров:

планировать потребности в персонале фирмы всех уровней, устанавливать количественные задачи найма исходя из состава текущих клиентов, ожидаемого роста фирмы и ухода сотрудников;

разработать программу для достижения целей найма персонала;

информировать лиц, занимающихся вопросами найма, о потребностях в персонале и целях найма;

возложить на уполномоченных лиц ответственность за решение кадровых вопросов;

поводить анализ эффективности программы найма на работу;

2) устанавливать квалификационные требования и составлять руководства для оценки потенциальных работников всех профессиональных уровней:

определять качества, которыми должен обладать работник: интеллект, порядочность, честность, мотивация и профессиональные способности;

определять профессиональные достижения и опыт, необходимые как для начинающих, так и для опытных работников;

разрабатывать руководства по найму лиц;

собирать биографические данные и документы, подтверждающие квалификацию лиц, принимаемых на работу;

определять квалификацию вновь принятых работников, в том числе нанятых не по обычным каналам найма (например, поступление на работу в компанию в качестве руководящего сотрудника среднего звена или в результате приобретения или слияния фирм), для того, чтобы оценить, отвечают ли они требованиям и стандартам фирмы;

3) ознакомить лиц, подавших заявления о приеме на работу, и вновь принятых работников с целями и процедурами фирмы, имеющими к ним отношение:

использовать брошюры или другие способы распространения информации в целях информирования лиц, подавших заявление о приеме на работу, и вновь принятых работников;

составлять и вести справочник, в котором излагаются цель и методы фирмы, для распространения среди персонала;

проводить ориентационную программу для вновь принятых работников;

4) готовить руководства и требования по непрерывному профессиональному образованию и доводить их до сведения персонала:

возлагать ответственность за профессиональный рост сотрудников на лицо или группу лиц, имеющих соответствующие полномочия;

обеспечивать проверку разработанных фирмой программ квалифицированными специалистами. Программы должны включать изложение целей и требования к обучению и (или) опыту работы;

разрабатывать ориентационную программу, касающуюся деятельности фирмы и данной профессии, для новых работников;

определять требования по непрерывному профессиональному обучению для персонала любого уровня, работающего в фирме;

проводить анализ программ непрерывного профессионального обучения и вести соответствующие записи как на уровне фирмы, так и на индивидуальной основе;

5) предоставлять работникам информацию о текущих новшествах и изменениях в профессиональных регламентирующих документах и материалах, в которых изложены цели и процедуры фирмы в области профессиональной деятельности, а также поощрять сотрудников к самостоятельному повышению квалификации:

обеспечивать персонал профессиональной литературой, относящейся к текущим новшествам в области профессиональных регламентирующих документов;

для учебных программ, предоставляемых фирмой, разрабатывать или приобретать материалы курсов, а также отбирать и обучать преподавателей;

6) по мере необходимости предоставлять программы, обеспечивающие потребности фирмы в сотрудниках, обладающих знаниями в специализированных областях и отраслях:

реализовывать программы фирмы по развитию и поддержанию компетентности в специализированных областях и отраслях — отрасли со специальным законодательным регулированием, компьютеризированный аудит и методы статистической выборки;

поощрять участие во внешних программах обучения, встречах и конференциях с целью приобретения экспертных знаний в сфере профессиональной деятельности, а также знаний в отдельных отраслях;

поощрять членство и участие в общественных организациях, имеющих отношение к специализированным областям и отраслям;

обеспечивать персонал технической литературой по специализированным областям и отраслям;

7) определять квалификационные характеристики, необходимые для различных уровней ответственности в фирме:

готовить руководства с описанием обязанностей для каждого уровня сотрудников, ожидаемых результатов деятельности и квалификационных характеристик, необходимых для повышения в должности по каждому уровню;

определять критерии, которые будут приниматься во внимание при оценке результатов индивидуальной работы и ожидае-

мого профессионального уровня, например знания в профессиональной сфере; способность осуществлять анализ и вносить субъективные суждения; навыки общения; способности к лидерству и преподавательские способности; установление взаимоотношений с клиентами и др.;

использовать справочник для персонала и другие информационные средства с целью доведения до сведения сотрудников процедур повышения в должности;

8) оценивать работу сотрудников и доводить до их сведения результаты оценки:

собирать информацию о работе персонала и оценивать ее;

периодически консультировать сотрудников как в отношении их успехов, так и в отношении возможностей их служебного роста;

9) назначать лиц, ответственных за принятие решений относительно повышения в должности:

возлагать на назначенных лиц ответственность за принятие решений о повышении в должности или приостановке повышения, за проведение собеседований по оценке деятельности с лицами, рекомендованными к повышению в должности, за документальное оформление результатов собеседования и ведение надлежащих записей;

проводить оценку полученных данных, уделяя надлежащее внимание качеству выполненной работы при принятии решений о повышении в должности;

периодически изучать опыт фирмы по продвижению по службе сотрудников с целью удостовериться в том что сотрудникам, соответствующим установленным критериям, поручается выполнение более ответственной работы.

Поручение заданий. Аудиторская работа должна поручаться сотрудникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опытности, необходимые в данных условиях. Конкретные процедуры, реализации этой цели заключаются в следующем:

1) формулировать подход фирмы к поручению заданий персоналу, включая планирование общих потребностей фирмы и отдельных ее подразделений, а также меры, предпринимаемые с целью достижения баланса в отношении потребностей людских ресурсов для аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования персонала:

планировать кадровые потребности как фирмы в целом, так и ее отдельных подразделений;

своевременно определять потребности в персонале в связи с отдельными аудиторскими проверками;

определять бюджет времени на проведение аудиторских проверок для установления потребности в людских ресурсах и составления графика аудиторской работы;

учитывать факторы для достижения баланса с точки зрения потребностей людских ресурсов для аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования персонала;

2) назначать соответствующее лицо или лиц, ответственных за назначение персонала для проведения аудиторских проверок;

3) обеспечивать утверждение графика проведения аудита и назначений персонала со стороны аудитора.

Делегирование полномочий. Важно четко организовать эту работу, осуществлять текущий контроль и проверку на всех уровнях, чтобы обеспечить уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим стандартам качества. Для этого необходимо:

1) предусмотреть методы для планирования аудита:

назначить лицо, ответственное за планирование аудита;

подготовить исходную информацию и проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок;

изложить вопросы, которые необходимо включить в общий план и программу аудита;

2) предусмотреть методы для поддержания стандартов качества фирмы при выполнении аудиторской работы;

3) предоставлять обучение на рабочем месте в процессе проведения аудита.

Консультирование. В самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими экспертными знаниями. Для этого необходимо:

1) определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять персонал к получению консультаций и использованию авторитетных источников в случае возникновения сложных или необычных вопросов:

информировать персонал о процедурах фирмы в отношении проведения консультаций;

определить области и особые ситуации, требующие проведения консультаций из-за характера или сложности конкретного предмета;

обеспечивать и предоставлять доступ к соответствующим справочным материалам и другим авторитетным источникам;

2) назначать специалистов, которые будут исполнять роль авторитетных источников информации, и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций;

3) определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, проводимых в тех областях и особых ситуациях, в которых консультация необходима.

Принятие и сохранение клиентов. Важно постоянно проводить оценку потенциальных клиентов и существующих клиентов. При решении вопроса о принятии клиента или о продолжении сотрудничества с ним надо исходить из соображений независимости фирмы, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и порядочности руководства клиента. Для этого необходимо:

1. Установить методы оценки потенциальных клиентов и одобрения их в качестве клиентов:

1) методы оценки:

получение и просмотр имеющейся бухгалтерской отчетности потенциального клиента, например годовых отчетов, промежуточных отчетов и деклараций по налогу на прибыль;

получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному клиенту, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого клиента. Вопросы могут адресоваться банкирам, юристам, сотрудникам инвестиционного банка, обслуживающего предполагаемого клиента, и другим представителям финансовых и деловых кругов, имеющим подобные сведения;

контакты с предшествующим аудитором. Опрос может включать вопросы, касающиеся фактов, имеющих отношение к порядочности руководства, разногласиям с руководством в связи с учетной политикой, аудиторскими процедурами или другими важными проблемами, а также вопросы, относящиеся к мнению предшествующего аудитора о причинах замены аудиторов;

рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что фирма отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;

оценка независимости фирмы и ее способности обслужить предполагаемого клиента. При оценке такой способности следует проанализировать потребность в умениях и знаниях соответствующей отрасли, а также в персонале;

установление того, что принятие клиента не будет нарушать Кодекс профессиональной этики;

2) назначать лицо или группу лиц соответствующего административного уровня для оценки полученной информации о предполагаемом клиенте и решения вопроса о принятии клиента;

3) информировать соответствующий персонал о процедурах принятия клиентов;

4) определить ответственных за управление процессом соблюдения целей и процедур фирмы в отношении принятия клиентов и за контролем этого процесса;

2. Оценить клиентов при наступлении определенных событий, чтобы принять решение о том, следует ли продолжать отношения с ними.

Мониторинг. Необходимо постоянно определять эффективность целей и процедур контроля качества. Для реализации этого необходимо:

1) определить объем и содержание программы фирмы по мониторингу (текущему наблюдению) за всем процессом контроля:

установить методы, необходимые для обеспечения уверенности в том, что цель и методы контроля качества фирмы являются эффективными;

установить уровень компетентности для сотрудников, которые будут участвовать в мониторинге, и способы их отбора;

проводить мониторинг: проверять и тестировать соблюдение общих целей и конкретных процедур контроля качества фирмы, а также проверять выборочным образом аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам фирмы по контролю качества;

2) сообщить об отмеченных фактах соответствующим представителям руководящего состава, обеспечить планирование и осуществление мероприятий по мониторингу, а также общую проверку системы контроля качества в фирме.

Аудитор должен внедрять те процедуры контроля качества, которые он считает необходимым, исходя из поставленных целей.

Аудитор и ассистенты аудитора, выполняющие контрольные функции, анализируют профессиональную компетентность тех ассистентов аудиторов, которые выполняют делегированную им работу.

Любое делегирование работы ассистентам аудитора должно осуществляться таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такая работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Делегирование работы может сопровождаться информированием персонала о таких аспектах, как характер бизнеса экономического субъекта и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временны́е рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита является важным средством для доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Смета затрат времени и общий план аудита также полезны с точки зрения доведения до сведения ассистентов аудитора направляющих указаний по проведению аудита.

Во время проведения аудита персонал, несущий контрольные функции, должен осуществлять контроль хода аудита; получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе аудита, путем оценки важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита; устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников и определять уровень консультаций, являющихся целесообразными.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна подлежать проверке персоналом, имеющим, по крайней мере, равный уровень компетентности. Важно своевременно проверять общий план и программу аудита; оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля, включая результаты тестов средств контроля и поправки; документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе; бухгалтерскую отчетность, предлагаемые аудиторские поправки и предлагаемое аудиторское заключение.

Процесс проверки работы по аудиту может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы персонал, не участвующий в аудите иным образом, выполнил определенные дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Контроль качества работы аудитора осуществляется в нескольких аспектах: контроль со стороны основного аудитора за работой своих ассистентов, контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора и внешний контроль.

Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита. В процессе проведения аудиторской проверки он должен постоянно контролировать и направлять работу, выполняемую ассистентами.

Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответствующим образом проинструктированы об их ответственности и задачах процедур, которые они должны выполнить. Инструкция предусматривает информирование ассистентов по вопросам деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, которые могут воздействовать на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур. Письменная программа

аудитора служит важным элементом для передачи аудиторских полномочий.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно-этических аудиторских принципов, в-третьих, посредством повторных, бесплатных для клиента перепроверок достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль качества работы аудиторов может осуществляться госорганами. Однако этот контроль является косвенным, поскольку не имеет целью проверку работы аудиторов, а ставит вполне конкретные иные цели, в частности правильность уплаты налогов, обеспечение соблюдения процедуры ликвидации и т.п. Однако в Российской Федерации предусмотрена и прямая форма контроля, в частности перепроверка по поручению органа, выдавшего лицензию.

Все формы контроля качества можно разделить на следующие группы:

прямой;

косвенный;

предварительный;

последующий.

Основные требования к организации и функционированию внутрифирменной системы контроля качества аудита, которая должна существовать в аудиторских фирмах или у аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, определяются российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита».

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы для того, чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Система контроля качества работы аудиторской организации включает в себя:

соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и на-

выками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;

поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;

разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;

осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;

принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Руководитель аудиторской организации до начала аудита обязан утвердить руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита. Руководитель проверки и старшие аудиторы обязаны проанализировать профессиональные способности рядовых участников проверки, спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ. Руководитель проверки обязан применять в ходе аудита те средства контроля качества работы, установленные аудиторской организацией, которые наилучшим образом подходят к данной конкретной аудиторской проверке.

Любое поручение работы старшим аудиторам и рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

Направляющие указания в отношении старших аудиторов и рядовых участников проверки включают информацию об их обязанностях и целях процедур, которые им надлежит выполнять. Эти указания также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

При подготовке руководящих указаний следует принимать во внимание общий план аудита и расчеты затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний является программа аудита.

Текущий контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы.

Проверка результатов выполненной работы должна осуществляться в отношении каждого исполнителя и сотрудниками, не уступающими в знаниях, умениях и навыках тем, кого они проверяют. При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;

документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выходах аудитора;

достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, проверяющие результаты работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

7.3. Аудиторские доказательства

Требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, определены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в российском Федеральном правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства».

Назначение аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая аудитору формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

Требования к аудиторским доказательствам, на основе которых аудиторская фирма или аудитор, работающий самостоятельно, может составить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, сформулированы в российском Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

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

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;

аналитические процедуры.

Достаточность аудиторских доказательств. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;

характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;

существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;

опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;

источник и достоверность информации.

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

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

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

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

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут представить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

При определении надлежащего аудиторского доказательства в целях подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудитов. В случае повторяющегося (на протяжении ряда последовательных отчетных периодов) задания аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как будет обладать сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему необходимо обновлять полученные знания и рассмотреть необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам, в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем

больше времени проходит с момента выполнения таких процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

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

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения и отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности, включают в себя следующие элементы:

существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

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

полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

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

представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временны́е рамки и объем процедур проверки, по существу, зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например при

проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

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

аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

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

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

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Виды аудиторских доказательств. Для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе следующих аудиторских процедур:

детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;

аналитическая процедура;

проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

Внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде.

Внешние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

Смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем смешанные и внутренние.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность в каждом конкретном случае определяется аудиторами самостоятельно на основе оценки системы внутреннего контроля и величины их аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, предоставленные экономическим субъектом.

Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно более достоверны, чем устные.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

Источники аудиторских доказательств. Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;

результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если экономическим субъектом не представлены аудиторской организации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организа-

ция обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

7.4. Получение аудиторских доказательств в особых конкретных ситуациях

Международный аудиторский стандарт МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей» является дополнением к МСА 500 «Аудиторские доказательства». Аналогичный подход соблюден и в российских правилах (стандартах). Это правило (стандарт) дополняет Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства» и содержит требования по получению аудиторских доказательств для отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности и случаев раскрытия информации, таких, как:

присутствие при инвентаризации производственных запасов;

получение информации о судебных делах и претензиях;

стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;

информация по отчетным сегментам.

Присутствие при инвентаризации производственных запасов. В соответствии с установленным порядком руководство аудируемого лица обязано не реже одного раза в год производить инвентаризацию производственных запасов с их пересчетом. С помощью инвентаризации определяется надежность системы учета производственных запасов, что необходимо для подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В случае если величина производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния производственных запасов, по возможности присутствуя при их инвентаризации. Присутствие при инвентаризации позволяет аудитору инспектировать производственные запасы, наблюдать за соблюдением установленного порядка по контролю сохранности запасов и по отражению в учете результатов подсчета, а также получить доказательства надежности процедур, установленных руководством аудируемого лица.

Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при инвентаризации производственных запасов невозможно, аудитор должен самостоятельно провести выбороч-

ный осмотр и подсчет производственных запасов или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и в случае необходимости составить оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и подсчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Если присутствие аудитора в ходе инвентаризации неосуществимо в силу таких факторов, как характер и местонахождение производственных запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния таких производственных запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

Например, документация по последующей продаже конкретных объектов производственных запасов, приобретенных или купленных до проведения инвентаризации, может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Если количество производственных запасов определяется путем проведения их инвентаризации и при этом присутствует аудитор или если на предприятии функционирует система непрерывного учета и аудитор присутствует при подсчете один или несколько раз в течение года, то аудитору рекомендуется наблюдать за выполнением процедур подсчета сотрудниками аудируемого лица, а также самостоятельно выполнять выборочные проверки фактического наличия.

Если сотрудники аудируемого лица определяют количество производственных запасов расчетным путем, например путем оценки веса груды угля, руды и т.п., аудитору необходимо убедиться в обоснованности используемых аудируемым лицом процедур.

Если производственные запасы размещены в нескольких местах, аудитору следует определить, в каких местах нахождения запасов его присутствие является более важным, при этом он должен принимать во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к различным местам нахождения запасов.

Аудитору следует ознакомиться с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок проведения инвентаризации, чтобы получить информацию о:

применяемых процедурах контроля, например при сборе заполненных инвентарных ведомостей, при учете незаполненных бланков ведомостей, а также при подсчете и повторном пересчете запасов;

порядке определения стадии завершения незавершенного производства; определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также производственных запасов, принадлежащих третьей стороне, например товаров, принятых на комиссию;

наличии порядка, регламентирующего движение производственных запасов между подразделениями аудируемого лица, а также порядка сдачи и приемки производственных запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Чтобы убедиться в том, что процедуры, установленные руководством аудируемого лица, выполняются надлежащим образом, аудитору необходимо наблюдать за процедурами, выполняемыми работниками, а также самостоятельно сделать выборочные контрольные подсчеты.

Аудитор должен также рассмотреть процедуры аудируемого лица по отнесению поступающих производственных запасов к различным учетным периодам, включая подробную информацию о движении производственных запасов до, во время и после подсчета с тем, чтобы учет такого движения можно было проверить позднее.

Исходя из практических соображений инвентаризация производственных запасов может быть проведена на дату, не являющуюся датой окончания отчетного периода.

Если с целью определения остатков на конец периода субъект применяет систему непрерывного учета производственных запасов, аудитор посредством выполнения соответствующих процедур должен определить, понятны ли причины любых существенных различий между результатами инвентарного подсчета и записями, полученными в результате непрерывного учета производственных запасов, а также вносятся ли соответствующие поправки в данные бухгалтерского учета.

Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета производственных запасов.

Если производственные запасы находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния производственных запасов, хранимых по поручению аудируемого лица. В зависимости от существенности таких производственных запасов аудитор должен также рассмотреть:

независимость третьей стороны и возможность аудитора доверять информации, сообщаемой ее руководством;

целесообразность личного наблюдения или возможности назначения другого аудитора для наблюдения за инвентаризацией производственных запасов;

целесообразность получения аудиторского заключения аудитора третьей стороны относительно адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля этой стороны с тем, чтобы удостовериться, что производственные запасы были подсчитаны точно и хранятся надлежащим образом;

возможность и целесообразность инспектирования документации по товарно-материальным запасам, находящимся на хранении у третьих сторон, например складских расписок, или получения подтверждения от других сторон в случае передачи таких производственных запасов в качестве залога.

Получение информации о делах, которые находятся на рассмотрении в суде, и претензионных спорах. Дела, которые находятся на рассмотрении в суде, и претензионные споры, в которые вовлечено аудируемое лицо, могут существенно влиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в связи с чем должны быть раскрыты в этой отчетности и (или) по ним должны быть начислены резервы.

Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о любых судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечено аудируемое лицо и которые могут существенно влиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. К таким процедурам относятся:

направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение официальных заявлений и разъяснений от руководства;

проверка протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа;

проверка переписи аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;

проверка затрат аудируемого лица на юридические цели;

использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную в ходе бесед с сотрудниками юридической службы аудируемого лица.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензий или считает, что таковые могут иметь место, он должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги.

Письмо организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть подготовлено и подписано руководством аудируемого лица, но отправка такого письма должна быть осуществлена непосредственно аудитором. Данное письмо должно содержать запрос о том, чтобы юридическая организация вступила в контакт с аудитором. Если аудитор опасается, что

юридическая организация не ответит на запрос общего характера, в письмо можно включить:

перечень судебных дел и претензий;

оценку руководства аудируемого лица результатов судебных дел и претензий, а также его прогноз относительно финансовых последствий для аудируемого лица таких дел и претензий;

просьбу к юридической организации о подтверждении обоснованности оценок руководства аудируемого лица, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений в случае, если юридическая организация сочтет направленный ей перечень неполным или неточным.

Аудитор должен анализировать текущее положение по потенциально существенным юридическим вопросам вплоть до даты аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться информация от юридической организации, отражающая самые последние изменения.

Если руководство аудируемого лица отказывается дать разрешение аудитору на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что обычно приводит к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Если юридическая организация отказывается ответить надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, аудитор должен определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и следует ли ему на основании этого выразить мнение с оговоркой или дать отказ от выражения мнения.

Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях. Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор обязан получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких финансовых вложений и раскрытия информации о них.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, обычно включают рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица вопроса о намерении сохранения данных активов на балансе данного лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по данному вопросу.

Другие процедуры — это проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности и другой информации, например биржевых котировок, которые служат показателем стоимостной оценки, а также сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты аудиторского заключения.

Если в соответствии с существующими требованиями по ведению учета и подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности стоимостная оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Информация по отчетным сегментам. Если информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с действующими требованиями подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

С точки зрения аудита информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения относительно достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе аудита информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают аналитические процедуры и другие аудиторские тесты, уместные в данных обстоятельствах.

Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для составления информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленным порядком подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также проверить применение этих методов.

Аудитор должен также проанализировать на предмет последовательности отражения по отношению к данным предшествующих периодов и адекватности раскрытия информации о несоответствиях:

продажи, передачи материальных объектов и платежи, имевшие место между сегментами;

исключение межсегментных оборотов;

сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами, например с отношениями валовой прибыли;

распределение активов и расходов между сегментами.

7.5. Процедуры и методика аудиторских проверок

Процедуры и методы аудиторской проверки в краткой форме отражены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в российском Федеральном правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства».

Процедуры получения аудиторских доказательств. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование — это проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения

процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение — это ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет — это проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Методика аудиторской проверки. Каждая наука, в том числе экономическая, кроме специфического предмета и объекта изучения должна иметь свой метод как общий подход к исследованию, который конкретизируется в методике. Методология (философия методики) аудита состоит из метода как общего подхода к исследованиям и конкретной методики как совокупности специальных приемов (методов), применяемых при аудиторских проверках.

Метод аудита как общий подход к исследованиям базируется на диалектике. Основные принципы метода аудита отражают следующие основные черты диалектики:

единство анализа (разложение изучаемого явления на составные части и исследование каждой из них) *и синтеза* (объединение проанализированных расчлененных на элементы явлений в единое, внутренне связанное целое); анализ и синтез представляют собой две стороны единого процесса познания явлений;

единство дедукции (изучение явлений путем постепенного перехода от общего к частному, единичному) *и индукции* (изучение явлений путем постепенного перехода от частного к общим обобщающим закономерностям);

изучение явлений в их взаимосвязи (взаимосвязь и причинная взаимозависимость явлений обусловливают необходимость комплексного подхода к изучению и оценке хозяйственной деятельности);

изучение явлений в развитии, динамике. Развитие хозяйственной деятельности есть не просто количественный рост продукции, но и отражает качественное состояние в области технико-организационного уровня деятельности. Метод сравнения во времени и пространстве (со средними показателями в рыночной экономике мира, страны, с показателями аналогичных предприятий, конкурентов) дает возможность правильно оценить деятельность аудируемого лица.

Метод аудита как общий подход к изучению хозяйственной деятельности, отражаемой в бухгалтерской информации, составляет основу для аудита.

Методика аудиторских проверок — это совокупность специальных приемов (методов), применяемых для обработки экономической информации в целях аудита.

Многообразные приемы можно объединить в три группы: определение реального состояния объектов, анализ, оценка.

Приемы первой группы — это осмотр, пересчет, измерение, позволяющие определять количественное состояние объекта; лабораторный анализ, цель которого — определение качественного состояния объекта; запрос; документальная проверка. Проверка аудитором фактического наличия (инвентаризация) отдельных наименований или всех материалов и готовой продукции позволяет не только убедиться в наличии, но и определить состояние учета в местах хранения, порядок составления приходно-расходных документов.

Для сравнения отдельных показателей отчетности используются аналитические процедуры (*приемы второй группы*).

На стадии планирования анализ помогает аудитору планировать характер, время и объем других аудиторских процедур, на стадии проведения существенных проверок — обрабатывать значительную детализированную информацию (например, если план счетов компании включает 20 счетов затрат, то аудитору проще вывести тенденции изменения этих затрат по месяцам, чем выборочно проверять некоторые суммы, чтобы обнаружить нетипичные затраты или проводки), на финальной стадии — делать общий обзор финансовой информации.

Результаты аналитических процедур могут быть:

убеждающими (если аудитор может разумно оценить правильность остатка по счету после проведения анализа, то ему не надо проводить другие процедуры);

подтверждающими (если анализ должен только подтвердить информацию, полученную от клиента, или выводы, сделанные аудитором, то перед аналитической процедурой ему необходимо выполнить дополнительные проверки);

неприменимыми (если результаты анализа не могут служить доказательством выводов аудитора, то ему необходимо разработать другие процедуры проверки).

Приемы третьей группы — это оценка прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита, логическое завершение процесса сопоставления. Оцениваются состояние ресурсов, целесообразность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации, касающиеся событий и, соответственно, не отраженные в бухгалтерском учете. Методом учетной оценки обычно определяются размеры резервов по гарантийным обязательствам, резервов по сомнительным долгам, стоимость ценных бумаг и т.д.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внешние по отношению к проверке методические положения, заимствованные из других наук:

математические теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);

экономические теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);

теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);

теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);

информационные технологии (экспертные системы, компьютерные системы, технология баз данных);

управление (планирование и контроль, организационные теории и теории мотивации);

вопросы права и налогообложения.

К технике аудита относится также оказание консультационных услуг (контроль, банковское обслуживание, оплата труда работников и т.д.).

Аудиторы самостоятельно определяют приемы и методы своей работы. Все методы аудита условно можно разбить на две группы: методы организации аудита в целом и конкретные методы проверки операций, сальдо счетов и т.п.

Методы организации аудита в целом:

1) сплошная проверка;

2) выборочная проверка;

3) документальная проверка;

4) фактическая проверка;

5) аналитическая проверка;

6) комбинированная проверка.

Первые четыре метода широко известны, применялись и применяются в России в ревизорской работе. Естественно, что сплошная или выборочная проверка может быть и документальной, и фактической.

Аналитическая проверка — это использование различных методов и приемов анализа хозяйственной деятельности, математики, статистики для выявления проблем и противоречий в учете и отчетности клиента, с тем чтобы уделить этим вопросам внимание в ходе аудита. В некоторых случаях (длительное сотрудничество аудиторов с данным клиентом, доверие к руководству проверяемой компании и т.д.) аудит может быть ограничен только аналитической проверкой.

Комбинированная проверка — это сочетание различных методов организации аудита.

Конкретные методы проверки операций, счетов, документов.

Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» предусматривается перечень основных конкретных методов и процедур получения аудиторских доказательств, методов проверки операций, счетов, документов.

7.6. Аналитические процедуры

Международный стандарт аудита МСА 520, а также российские правила (стандарты) устанавливают требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита.

Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадиях планирования, аудиторских проверок по существу и завершающей стадии аудита.

Сущность и цели аналитических процедур. Под аналитическими процедурами понимают действия аудитора, в ходе которых он проводит анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией, выявляя причины возможных отклонений от нее.

Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации аудируемого лица в сравнении с:

сопоставимой информацией за предыдущие периоды;

ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;

информацией о предприятиях, занимающихся аналогичной деятельностью, например сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.

Аналитические процедуры включают также рассмотрение взаимосвязей между:

элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте аудируемого лица;

финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например, расходами на оплату труда и численностью работников).

Для осуществления аналитических процедур аудитор может использовать различные методы — от простого сравнения до комплексного анализа с применением сложных статистических и математических методов. Аналитические процедуры могут быть применены к сводной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов (например, дочерних компаний, подразделений или сегментов) и к отдельным элементам финансовой информации. Выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.

Аналитические процедуры используются в следующих целях:

для помощи аудитору при планировании характера, временны́х рамок и объема других аудиторских процедур;

в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным или результативным, нежели проведение детальных тестов операций и сальдо по счетам с целью снижения риска необнаружения по конкретным предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Аналитические процедуры при планировании аудита. Аудитору рекомендуется применять аналитические процедуры на стадии планирования с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления зон возможного риска. Использование аналитических процедур может указать на особенности деятельности, ранее неизвестные аудитору, и помочь ему определить характер, временны́е рамки и объем других аудиторских процедур.

В аналитических процедурах при планировании аудита рекомендуется использовать как финансовую, так и нефинансовую

информацию (например, взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений либо объемом реализованной продукции в натуральных измерителях).

Аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу. Степень доверия аудитора к аудиторским процедурам проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может основываться на детальных тестах операций и сальдо по счетам, на аналитических процедурах или на их сочетании. Решение о том, какие аудиторские процедуры использовать для достижения конкретной цели, поставленной аудитором, основывается на его профессиональном суждении относительно ожидаемой эффективности и результативности имеющихся в его распоряжении аудиторских процедур для снижения риска необнаружения в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитору рекомендуется обратиться к ответственным сотрудникам аудируемого лица с запросом о наличии и достоверности информации, требуемой для применения аналитических процедур, и о результатах процедур такого рода, если они были ранее самостоятельно проведены аудируемым лицом. Использование аналитических данных, подготовленных аудируемым лицом, может оказаться целесообразным при условии, что аудитор уверен в надлежащей подготовке таких данных.

Если аудитор намерен выполнить аналитические процедуры в качестве аудиторских процедур проверки по существу, ему рекомендуется рассмотреть следующие факторы:

цели, которые ставит аудитор перед выполнением аналитических процедур, и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;

особенности аудируемого лица и степень возможного дезагрегирования информации (например, аналитические процедуры могут дать лучшие результаты, если они применяются к финансовой информации по отдельным видам деятельности или к отдельным подразделениям, цехам, торговым точкам аудируемого лица, нежели по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом);

наличие в распоряжении аудитора информации как финансового характера (смет, прогнозов), так и нефинансового характера (например, количество произведенных или проданных единиц продукции);

достоверность имеющейся в наличии аудитора информации (например, рекомендуется проверить, подготовлены ли сотрудниками аудируемого лица с достаточной тщательностью сметные, прогнозные данные);

уместность имеющейся информации (например, аудитору следует понять, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов или же при их подготовке исходили из поставленных руководством аудируемого лица целей);

источник имеющейся информации (источники, не зависимые от аудируемого лица, обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);

сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить и детализировать отраслевые данные общего характера, чтобы сделать их сравнимыми с данными аудируемого лица, производящего либо продающего некоторую специализированную продукцию;

знания, полученные аудитором во время предыдущих аудиторских проверок, а также понимание им типичных проблем аудируемого лица, которые при аудите предыдущих отчетных периодов были причиной для замечаний и внесения аудитором корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аналитические процедуры при проведении общей обзорной проверки на завершающей стадии аудита. Аудитор должен применять аналитические процедуры ближе к завершению или непосредственно на завершающей стадии аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая (бухгалтерская) отчетность в целом знанию о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора. Выводы, составленные по результатам таких процедур, призваны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также помочь аудитору сделать общий вывод о том, что аудируемая финансовая (бухгалтерская) отчетность носит разумный характер.

Аудитор должен быть готов к тому, что по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита могут быть выявлены области, требующие проведения дальнейших аудиторских процедур.

Надежность аналитических процедур. Применение аналитических процедур основывается на допущении того, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Степень, в которой аудитор может полагаться на резуль-

таты аналитических процедур, зависит от оценки аудитором риска того, что аналитические процедуры, основанные на прогнозных данных, могут указывать на отсутствие ошибки, тогда как в действительности проверяемая величина существенно искажена.

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от:

существенности рассматриваемых статей (например, если остатки по счетам производственных запасов являются существенными, аудитору не следует полагаться только на аналитические процедуры при формулировании своих выводов; вместе с тем он может полагаться только на аналитические процедуры для отдельных статей доходов и расходов, если они являются несущественными по отдельности);

других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей (например, другие аудиторские процедуры, выполняемые при проверке перспектив погашения дебиторской задолженности, такие, как проверка последующих поступлений денежных средств, могут подтвердить выводы, сделанные в результате применения аналитических процедур к ранжированию дебиторов по срокам оплаты);

точности, с которой могут предполагаться ожидаемые результаты аналитических процедур (например, аудитор при сравнении рентабельности текущего периода с предыдущим обычно ожидает большего соответствия, чем при сравнении доли в себестоимости отдельных видов расходов, таких, как затраты на научные исследования или затраты на рекламу);

оценки неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля (например, если внутренний контроль за процедурой обработки заказов на продажу недостаточен и, следовательно, риск средств внутреннего контроля высок, то более надежными при формировании выводов аудитора по дебиторской задолженности будут детальные тесты отдельных операций и сальдо по счетам, а не аналитические процедуры).

Аудитору следует оценить и проверить надежность существующих средств внутреннего контроля (при их наличии) за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах. Если такие средства контроля можно считать работоспособными, аудитор будет иметь большую уверенность в надежности информации и, следовательно, в результатах аналитических процедур.

Средства внутреннего контроля за нефинансовой информацией могут быть проверены вместе со средствами внутреннего контроля, связанными с ведением бухгалтерского учета. Например,

средства контроля за обработкой счетов за отгруженную продукцию могут одновременно предусматривать и средства контроля за отражением процесса отгрузки отдельных ее единиц или партий. В таких обстоятельствах аудитор может проверить средства контроля за регистрацией отгрузки продукции одновременно с проверкой средств контроля за обработкой счетов.

Действия аудитора в случае отклонений от ожидаемых закономерностей. Если аналитические процедуры выявили отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от предполагаемых величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и попытаться получить по ним разумные объяснения и соответствующие подтверждающие аудиторские доказательства.

Изучение необычных отклонений и взаимосвязей обычно начинается с запросов руководству аудируемого лица, после чего следует подтвердить ответы руководства аудируемого лица, например путем сравнения с информацией, которой располагает аудитор, и прочими доказательствами, полученными в ходе аудита, а также рассмотреть необходимость применения прочих аудиторских процедур, основанных на результатах таких запросов, в тех случаях, когда руководство аудируемого лица не может дать разумные объяснения или если объяснения не признаны аудитором убедительными.

7.7. Документирование аудита

Единые общие требования по подготовке и ведению рабочей документации аудитора устанавливаются как Международным стандартом аудита МСА 230, так и российским Федеральным правилом (стандартом) № 2 «Документирование аудита».

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Документирование аудита» устанавливает единые требования по подготовке рабочей документации аудита аудиторской фирмой или аудитором, работающим самостоятельно.

Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопровождаться обязательным документированием, т.е. отражением полученной информации в рабочей документации аудита, оформленной в соответствии с настоящим правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

К рабочей документации аудита относятся:

планы и программы проведения аудита;

описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;

объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;

описание системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;

аналитические документы аудиторской организации;

другие документы.

Примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации:

материалы относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта;

извлечения из копии учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных юридических документов его (договоров, контрактов, протоколов и т.п.);

материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита;

записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документооборота или комбинации их);

аналитические материалы хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

записи, содержащие анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта;

записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и результатах таких процедур;

материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудиторами, контролировалась аудиторами;

сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры;

копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом экономического субъекта;

копии переписки или записи обсуждений во время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия проведения аудита;

письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта;

копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта;

выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита.

Рабочая документация может быть создана аудиторской организацией, проводящей аудит, либо получена от экономического субъ-

екта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц.

Состав, количество и содержание документов, входящих в рабочую документацию аудита, определяются аудиторской организацией исходя из:

характера проводимой работы;

характера и сложности деятельности экономического субъекта;

состояния бухгалтерского учета экономического субъекта;

надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;

необходимого уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур.

Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской организацией, если акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не предписывают такие формы.

Рабочая документация находится в собственности аудиторской организации, проводившей аудит. Копии (в том числе фотокопии) документов экономического субъекта могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации с согласия этого экономического субъекта.

Экономический субъект, в отношении которого проводился аудит, и другие лица, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют право требовать от аудиторской организации предоставить рабочую документацию или ее копии полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит. Аудиторская организация не имеет права и не обязана предоставлять рабочую документацию другим лицам, включая налоговые и иные государственные органы, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Рабочая документация должна содержать все сведения, необходимые и достаточные для:

составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской организацией;

подтверждения того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации;

осуществления аудиторской организацией контроля за ходом аудита;

планирования аудита аудиторской организацией.

Рабочая документация должна содержать записи о планировании аудита, записи о характере, времени проведения и объеме выполнения аудиторских процедур и выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, подлежат отражению в рабочей документации.

Рабочая документация должна быть достаточно полной и подробной, с тем чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ней, мог получить общее представление о проведенном аудиторской организацией аудите.

Сведения, включенные в рабочую документацию, излагаются ясно и четко, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования.

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена оформлением.

Рабочая документация может создаваться на бумажных, машинных или иных носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

Записи в документах должны производиться средствами, обеспечивающими сохранность записей в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

Если в рабочей документации используются условные обозначения (символы), то такие обозначения (символы) должны быть объяснены.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папки («файлы»), заведенные для каждого аудита отдельно. Система расположения документов в папках устанавливается аудиторской организацией. Рабочая документация хранится в сброшюрованном виде.

Сохранность рабочей документации, оформление и передачу ее в архив организует руководитель аудиторской организации или лицо, им уполномоченное.

Рабочая документация, фиксирующая проводимый или проведенный аудит, работникам аудиторской организации, не занятым аудитом данного экономического субъекта, как правило, не допускается.

Рабочая документация хранится в архиве аудиторской организации не менее пяти лет.

В случае пропажи или порчи рабочей документации руководитель аудиторской организации должен назначить служебное расследование, результаты которого оформляются соответствующим актом.

Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках – так называемых досье на клиента. Досье разделяют на текущие, постоянные и специальные.

Текущее досье содержит все документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки, вопросы и проблемы, перенесенные из предыдущего аудита, а также те, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Постоянное досье содержит информацию, важную для аудита длительное время.

Специальные досье — это досье менеджера, в котором содержатся документы, связанные с решением организационных вопросов аудита, взаимоотношениями с руководством экономического субъекта и третьими лицами, или другая специальная информация; специальные постановления, указы; налоговая документация; данные по соблюдению законодательства и т.п.

Текущее досье должно содержать все сведения, необходимые и достаточные для:

составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской фирмой;

подтверждения того, что аудит проведен аудиторской фирмой в соответствии с нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации;

осуществления аудиторской фирмой контроля за ходом аудита;

планирования аудита аудиторской фирмой.

Рабочие документы должны содержать записи о планировании аудита, характере, времени проведения и объеме выполненных процедур, а также выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Все существенные вопросы, требующие профессиональной оценки, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, подлежат отражению в рабочих документах.

Постоянное досье, как правило, содержит:

организационную информацию, установленную законом: данные об акционерах; данные о директорах; данные о секретаре; местонахождение органа управления делами; копии устава, учредительного договора, свидетельства о регистрации;

информацию о предприятии и его деятельности: основные виды деятельности и размещение дочерних предприятий и филиалов; конкретное законодательство и правила; историю предприятия; сводку прошлых результатов; характеристику основного персонала; описание особенностей бухгалтерского учета и внутреннего контроля; схемы организации управления; схемы последовательности операций;

подробности договора о сотрудничестве: копии договоров о проведении аудиторской проверки и выполнении других работ; подробности особых требований к аудиту; подробности неаудиторских услуг;

информацию для аудита: контакты клиента; банковскую информацию; информацию о юристах; основной аудиторский персонал; адреса мест проведения аудита;

важные соглашения: торговые договоры; договоры о продаже в рассрочку или об аренде; договоры о ссудах;

информацию об особенностях налогообложения клиента.

7.8. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита

Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита определяются Международным стандартом аудита МСА 240А, а также российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Хотя аудитор несет ответственность за обнаружение ошибок и недобросовестных действий, главная ответственность за предотвращение и обнаружение ошибок и недобросовестных действий лежит на представителях собственника аудируемого лица (совете директоров, совете акционеров, специальном комитете по аудиту, ревизионной комиссии, подразделении, осуществляющем внутренний аудит, и др.) и непосредственном руководстве аудируемого лица.

В процессе планирования и выполнения аудиторских процедур, а также при оценке результатов этих процедур и подготовке отчетов (заключений) аудитору необходимо рассмотреть риск существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

Недобросовестные действия и ошибки, их характеристики. Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием недобросовестных действий и ошибок.

Ошибка — это непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение в ней некоторого числового значения или раскрытия информации, например:

ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;

неправильные оценочные значения, возникающие в результате недоучета или неверной интерпретации фактов;

ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, признанию, классификации, представлению или раскрытию.

Недобросовестные действия — это преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа руководителей, представителей собственника, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с использованием обмана или злоупотребления доверием для извлечения несправедливых или незаконных выгод.

К недобросовестным действиям, рассматриваемым в ходе аудита, относятся преднамеренные искажения:

возникающие в ходе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

возникающие в результате незаконного присвоения активов.

Недобросовестные действия, возникающие *в ходе составления финансовой (бухгалтерской) отчетности* подразумевают искажения или неотражение числовых показателей либо раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. В качестве недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности могут рассматриваться:

обман — манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;

ложная интерпретация некоторых событий, хозяйственных операций или другой важной информации из финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

преднамеренное нарушение применения принципов учета, относящихся к вопросам точного измерения, признания, классификации, представления и раскрытия.

Незаконное присвоение активов подразумевает хищение имущества аудируемого лица, которое может быть осуществлено различными способами — путем растраты денежных средств, кражи материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг и др. Как правило, такие действия обычно сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия фактов недостачи активов.

Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для его совершения. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство находится под внешним или внутренним давлением на пути к достижению желаемых и зачастую нереалистичных целей. Осознаваемая возможность недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда некоторое лицо считает, что может перехитрить системы внутреннего контроля, например если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля.

Разграничивающим фактором между недобросовестными действиями и ошибкой служат намерения, являющиеся основой действий, приведших к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности, т.е. их преднамеренность и непреднамеренность. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и обычно подразумевают целенаправленное сокрытие фактов.

Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица. Главную ответственность за предотвращение и обнаружение фактов недобросовестных действий и ошибок несут как представители собственника, так и руководство аудируемого лица. Соответствующая ответственность названных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов данного лица.

Представители собственника несут ответственность, осуществляя надзор за обеспечением надежности систем ведения бух-

галтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и обеспечивая работоспособность средств контроля, таких как внутренние финансовые проверки и выявление случаев несоответствия законодательству.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за создание контрольной среды и поддержание политики и процедур, обеспечивающих максимальное достижение поставленных целей упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности аудируемым лицом. Эта ответственность включает внедрение и обеспечение непрерывности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск допущения искажений по причине как недобросовестных действий, так и ошибок. Соответственно руководство принимает на себя ответственность за любой остающийся риск.

Обязанности аудитора. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, даже несмотря на тот факт, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными ПСАД.

Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на его маскировку: подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору. Такие попытки сокрытия становится еще сложнее выявить, когда несколько человек вступают в сговор. В результате сговора аудитору могут быть представлены доказательства, кажущиеся убедительными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить факт недобросовестных действий зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и объем манипуляций, масштаб сговора, величина сумм, служащих объектом манипуляций, и положение лиц, участвующих в сговоре. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнару-

жения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

Риск необнаружения недобросовестных действий руководства намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий сотрудников, так как руководство и представители собственника занимают положение, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность, что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности основывается на получении разумной уверенности, поэтому аудит не может абсолютно гарантировать выявления существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Невыявление недобросовестных действий в ходе аудита может иметь место в определенных случаях умышленных искажений, поскольку процедуры аудита могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленных искажений, сокрытых в результате сговора двух лиц или более, представляющих руководство, представителей собственника, сотрудников или третьих сторон, либо с применением фальсификации документов.

Пока не будет получено доказательств обратного, аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудиторская проверка, проведенная в соответствии с федеральными ПСАД, как правило, не предполагает проверки подлинности документации, равно как и от аудиторов как лиц, не имеющих специальной подготовки, не требуется быть специалистами в такой проверке подлинности.

При планировании аудита аудитор должен обсудить с другими членами своей аудиторской группы подверженность в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям в результате недобросовестных действий и ошибок.

На стадии планирования аудита аудитор должен сделать необходимые запросы руководству с тем, чтобы:

получить понимание оценки руководством риска существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки, а также выяснить особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, организованных руководством для управления таким риском;

получить представление о том, как организованы руководством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;

определить, известно ли руководству о фактах недобросовестных действий, оказавших отрицательное воздействие на аудируемое лицо, или о имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий с проведением соответствующего расследования;

определить, были ли обнаружены руководством в отчетном периоде факты существенных ошибок.

Аудитор дополняет свои знания об аудируемом лице путем направления запросов руководству относительно оценок руководством риска недобросовестных действий и систем, предназначенных для его предотвращения и обнаружения.

Аудитору важно получить понимание того, каким образом организована система бухгалтерского учета и внутреннего контроля у аудируемого лица.

Аудитору важно сделать запрос руководству о знании ими случаев недобросовестных действий, повлиявших на деятельность аудируемого лица, подозрениях в таких недобросовестных действиях, находящихся в стадии расследования, и обнаруженных существенных ошибках.

Помимо запросов руководству аудируемого лица аудитор должен решить, существуют ли аспекты, которые следует обсудить с представителями собственника, например:

обеспокоенность по поводу характера, объема и периодичности оценки руководством имеющихся систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению случаев недобросовестных действий и ошибок и риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;

просчеты руководства в надлежащем реагировании на существенные недостатки средств внутреннего контроля, обнаруженные во время предыдущего аудита;

оценка аудитором надежности контрольной среды аудируемого лица, в том числе компетентность и порядочность руководства;

влияние любых аспектов на общий подход к проведению аудита и его объем, в том числе дополнительные процедуры, которые может потребоваться провести аудитору.

Аудитор может определить события или условия, дающие возможность, мотивацию или средство совершить факт недобросовестных действий, либо установить уже свершившийся факт недобросовестных действий. Такие события или условия называются факторами риска недобросовестных действий — это может быть отсутствие первичного документа, отсутствие равенства дебетовых и кредитовых оборотов, противоречивый результат проведения аналитической процедуры и др.

Факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

относящиеся к особенностям руководства и его влиянию на контрольную среду. В эту группу факторов риска недобросовестных действий входят способности руководства, давление с его стороны, стиль руководства и отношение к средствам внутреннего контроля и процессу составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

относящиеся к состоянию области деятельности: экономическая и регулирующая среда, в которой работает аудируемое лицо;

относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности: характер и сложность структуры аудируемого лица, его хозяйственные операции, финансовое положение и прибыльность;

связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов;

связанные с подверженностью активов незаконному присвоению. Эти факторы риска недобросовестных действий относятся к характеру активов субъекта аудируемого лица и степени их подверженности краже;

связанные со средствами контроля: недостаточность средств контроля, организованных для предотвращения или обнаружения незаконного присвоения активов.

Процедуры аудитора при обстоятельствах, указывающих на возможные искажения отчетности. В ходе аудита аудитор может выявить обстоятельства, указывающие на возможное наличие существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок:

нереалистичные сроки проведения аудиторской проверки, устанавливаемые руководством аудируемого лица;

нежелание со стороны руководства откровенно обмениваться информацией с соответствующими третьими сторонами, такими, как представители кредитных организаций или сотрудники регулирующих органов;

попытки ограничения руководством объема аудита;

выявление важной информации, которая до этого не раскрывалась руководством;

значительные суммы на счетах бухгалтерского учета, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе проведения аудита;

тенденциозное применение учетных принципов;

противоречивые или неудовлетворительные доказательства, предоставленные руководством или сотрудниками аудируемого лица;

бухгалтерская документация, оформленная необычным образом, например наличие документов исправленных вручную, составленные вручную документы, которые обычно подготавливаются средствами вычислительной техники;

предоставление аудитору информации с нежеланием или с большим опозданием;

в значительной мере незавершенные или неадекватные бухгалтерские записи;

хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом;

необычные по характеру, объему или сложности хозяйственные операции, особенно если они произошли ближе к концу финансового года;

операции, которые не были отражены в учете стандартным образом в результате общих или особых распоряжений руководства;

значительные невыверенные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета (промера, взвешивания) объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены;

неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов);

существенные расхождения фактических данных с ожидаемыми (прогнозируемыми) значениями, раскрытыми в ходе выполнения аналитических процедур;

меньшее, чем ожидалось, количество получаемых подтверждений в ответ на разосланные запросы или выявление значительных расхождений в результате получения подтверждений;

свидетельства неоправданно высокого уровня жизни некоторых сотрудников и должностных лиц аудируемого лица;

отсутствие выверки проблемных счетов бухгалтерского учета;

остатки на счетах дебиторской задолженности, которые подолгу не погашаются.

Аудитор не должен считать, что случай недобросовестного действия или ошибки является единичным, поэтому еще до завершения аудита он должен рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита.

При обнаружении искажения аудитор должен рассмотреть, не является ли оно признаком совершения недобросовестных

действий, и при утвердительном ответе должен рассмотреть влияние искажения на другие аспекты аудита, особенно в отношении надежности разъяснений и заявлений руководства.

Когда аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, аудитор должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита, *оценить их влияние на аудиторское заключение.*

Если в ходе проведения аудита были установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора счесть необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен *документально оформить* наличие таких факторов риска и предлагаемые меры.

Аудитор должен получить *письменные заявления от руководства* аудируемого лица, в которых руководство:

подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению работоспособности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые созданы для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;

считает, что неисправленные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, собранные аудитором во время аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом; краткое изложение таких статей должно быть включено в заявлении руководства или приложено к нему;

раскрывает аудитору все важные факты, относящиеся к любому недобросовестному действию, а также установленные в законном порядке факты мошенничества или подозрения в этом, известные руководству, имевшие воздействие на данное аудируемое лицо;

раскрывает аудитору свою оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения в результате недобросовестных действий и ошибок.

После установления аудитором случаев искажения в результате существующего или возможного недобросовестного действия или ошибки он должен сообщить об этом руководству клиента, представителям собственника, а в случаях, прямо предусмотренных федеральным законодательством, — органам, указанным в соответствующих законодательных актах.

В случае если аудитор обнаружил случай недобросовестных действий, независимо от того, приведет ли он к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и полу-

чил доказательство, свидетельствующее о возможном факте недобросовестных действий (даже несмотря на то, что возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет существенным), он должен своевременно сообщить об этих фактах руководству соответствующего уровня, а при необходимости — представителям собственника.

Если аудитор сомневается в порядочности руководства и представителей собственника, то ему можно рекомендовать получить юридические консультации для определения дальнейшего плана его действий.

Профессиональный долг аудитора обычно не позволяет ему разглашать конфиденциальную информацию о своем клиенте, в том числе о недобросовестных действиях и ошибках, кому-либо за пределами аудируемого лица. Тем не менее в случаях, прямо предусмотренных федеральным законодательством, аудитор должен сообщать информацию об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибок органам, указанным в соответствующих законодательных актах. В спорных случаях аудитору следует обратиться за получением необходимых юридических консультаций.

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения в результате недобросовестных действий, он должен учесть профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования доложить лицу или лицам, назначившим аудитора или (в некоторых случаях) регулирующим органам, а также рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то ему следует обсудить с руководством надлежащего уровня и представителями собственника причины этого отказа, а затем рассмотреть существующие профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора, или (в некоторых случаях) регулирующим органам.

Аудитор может столкнуться с исключительными ситуациями, вызывающими сомнение в возможности продолжения аудиторской проверки:

аудируемое лицо не осуществляет ответных действий при обнаружении случаев недобросовестных действий, которые, по мнению аудитора, необходимы при данных обстоятельствах, даже если недобросовестные действия не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;

аудитор считает, что риск существенных искажений в результате недобросовестных действий и результаты соответствующих аудиторских тестов указывают на значительную вероятность существенных и серьезных злоупотреблений;

аудитор имеет серьезную обеспокоенность в отношении компетентности и порядочности руководства или представителей собственника.

В соответствии с общепринятыми нормами аудиторской этики при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, в силу которых предполагаемому аудитору-преемнику не следует принять данное поручение. Если аудируемое лицо отказывает действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предлагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на информацию, которую вправе сообщить действующий аудитор, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

Предполагаемый аудитор-преемник может обратиться к действующему аудитору с запросом о возможных причинах, в силу которых предполагаемому аудитору-преемнику не следует принимать назначение.

Дела аудируемого лица, которые действующий аудитор может обсудить с предполагаемым аудитором-преемником, зависят от того, получил ли действующий аудитор на это разрешение аудируемого лица, а также других конкретных обстоятельств. С учетом ограничений, обусловленных установленным кругом ответственности, действующий аудитор сообщает предполагаемому аудитору-преемнику профессиональные причины для отказа от данного назначения, предоставляя детали информации и свободно обсуждая с предлагаемым аудитором-преемником все уместные аспекты поручения. Если действующий аудитор отказался от задания по причине установленных им случаев недобросовестных действий или возможных случаев серьезных злоупотреблений, то необходимо, чтобы действующий аудитор указал только факты (а не выводы), касающиеся данных аспектов.

7.9. Аудит в условиях компьютерной обработки данных

Проверка аудита в условиях компьютерной обработки данных регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 410, так и российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Аудит в условиях компьютерной среды регламентируется российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

Компьютерная обработка данных (КОД) экономического субъекта имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники осуществляется обработка значительных объемов учетной информации независимо от следующих факторов:

а) компьютер используется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;

б) компьютер используется экономическим субъектом для обработки экономической информации во всех аспектах хозяйственной деятельности и ее учета или только для автоматизации обработки информации по отдельным видам фактов хозяйственной жизни, отдельным участкам учета.

При проведении аудита в системе КОД сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

для проверки хозяйственных операций, наряду с традиционными первичными учетными документами, используются и первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;

постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;

вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим, а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения

компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудиторской организации целесообразно иметь библиотеку наиболее распространенных систем КОД и прилагать усилия к изучению особенностей их практического применения.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта.

Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом обеспечение КОД техническими средствами, программное обеспечение КОД, технологическое обеспечение, другие виды обеспечения КОД.

В рабочем документе должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов.

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы: гибкость реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения; формирование бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности; осуществление аналитических процедур; расширение функций.

Аудитор должен оценивать квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД.

При составлении общего плана аудиторской проверки каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

Организация данных бухгалтерского учета у клиента в среде КОД влияет на профессиональный риск аудитора.

Аудитор обязан оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта и влияние на эту надежность функционирующей системы КОД.

Аудитор проверяет соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирова-

ние информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД экономического субъекта в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета экономического субъекта. Аудитор имеет возможность применять их, их копии (в том числе фотокопии) в качестве рабочей документации аудита, сопровождая обработку этих документов ссылками, пометками, специальными символами.

Рабочие документы, формирующиеся в процессе аудита в условиях КОД и существенно отличающиеся от обычных рабочих документов (например, документы, подготовленные на машинных носителях), могут храниться в аудиторской организации обособленно в архиве аудиторских файлов на машинных носителях.

Аудиторская организация должна обеспечить сохранность аудиторских файлов на машинных носителях, их оформление и сдачу в архив. Система идентификации рабочих документов в аудиторском файле на машинном носителе устанавливается аудиторской организацией. Целесообразно хранить аудиторские файлы по каждому экономическому субъекту аудиторской организации на отдельном машинном носителе.

В условиях использования экономическим субъектом системы КОД повышается эффективность и надежность такой аудиторской процедуры, как проверка арифметических расчетов экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что:

регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета; наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни;

отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения, а изменения, вносимые в программное обеспечение экономическим субъектом в связи с изменением хозяйственного или налогового законодательства, документированы, согласованы, одобрены и проверены разработчиком программного обеспечения.

В условиях КОД аудит может проводиться с использованием машинно-ориентированных и (или) ручных процедур.

Машинно-ориентированные процедуры обычно включают программные средства, используемые аудитором для проверки содержания компьютерных файлов экономического субъекта, и контрольные примеры, используемые аудитором для тестирования алгоритмов КОД.

Объем учетной информации предприятия, обрабатываемой компьютерами, непосредственно свидетельствует об уровне автоматизации учетных процессов. Опыт работы отечественных предприятий свидетельствует о том, что большинство руководителей неохотно проводят комплексную автоматизацию учета и ограничиваются установкой нескольких персональных компьютеров для автоматизации учета отдельных участков деятельности, будь то учет труда и заработной платы, материального снабжения и сбыта либо таких взаимосвязанных производственных процессов, как использование сырья и материалов, энергии, полуфабрикатов.

Объем учетной информации предприятия, обрабатываемой компьютерами, оценивается на основании определения ее удельного веса в общей массе информации предприятия, подлежащей учету.

Подобная оценка возможна лишь на основе критериев, выбранных (а возможно, и выработанных) самим аудитором. Точность такой оценки непосредственно зависит от степени условности выбранных параметров и «видимой» необходимости их применения.

Учетную машинную информацию формируют работники предприятия на основе документов. С момента занесения информации в компьютер она считается учтенной (для информации, обрабатываемой на компьютере) и так или иначе влияет на состояние базы данных в целом. Для определения уровня организации автоматизированного учета весьма важным является изучение процесса формирования учетной машинной информации, порядка ее использования.

Информация о деятельности предприятия возникает в различных местах и в разные моменты времени. Изучение этого процесса облегчается при построении схем(ы) информационных потоков по принципу возникновения, обработки (передачи) и использования учетной информации.

Анализ движения информации позволяет оценить оптимальность построения информационных потоков предприятия, выявить неоправданные ходы, излишние пересечения, дублирования информации. В особых случаях возможно составление и решение «транспортной» задачи.

Изучение систем внутреннего контроля предприятия за формированием и использованием компьютерных баз данных носит первостепенное значение для аудитора, так как позволяет во многом скорректировать план аудиторской проверки и точнее определить аудиторский риск. Однако такую оценку следует осуществлять лишь на последнем этапе предварительного анализа организационного уровня автоматизации учета предприятия, так как вся система внутреннего контроля предприятия за формированием баз данных и их использованием строится на основе конкретной формы организации компьютерного учета.

С точки зрения оценки системы внутрифирменного контроля компьютерных баз данных необходимо определить:

состав системы контроля;

контролируемые объекты;

методы осуществления контроля.

Для правильного понимания организации внутреннего контроля компьютерных баз данных предприятия необходимо выяснить состав системы контроля. В нее могут входить специальный ревизионный отдел, специалисты основной бухгалтерии, администрация, а также любые сотрудники и должностные лица, в обязанность которых входит контроль за формированием и использованием машинной учетной информации. Некоторые предприятия пользуются постоянными услугами сторонних организаций и экспертов для осуществления ревизии текущей деятельности. Следует обратить особое внимание на внешние источники внутреннего контроля.

Выбор объектов контроля во многом зависит от организации автоматизированного учета на предприятии, однако необходимость контроля вышеперечисленных объектов не вызывает сомнений. Определение контролируемых объектов необходимо для правильной оценки методов осуществления контроля баз данных.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает методы контроля тех или иных объектов, исходя из конкретной системы организации процесса формирования и использования компьютерной информации. Существует несколько принципов организации внутреннего контроля: внезапность, плановость, перманентность проверок, порядок проведения которых достаточно широко известен.

Особого внимания заслуживают программные средства контроля формирования и использования учетной информации, используемые также и для защиты ее от несанкционированного пользователя. Так, следует определить наличие входных паролей компьютеров, а также персональных паролей пользователей, по-

зволяющих определить авторство произведенных операций и полученной информации. Необходимо также рассмотреть способы передачи учетной информации и контроля за возможностью ее утечки или искажения.

Поскольку выполнение рассмотренных этапов предварительного анализа может занимать в некоторых случаях довольно много времени и методы оценки могут неоднократно применяться в практике аудита, целесообразно создать экспертную компьютерную систему оценки организационного уровня автоматизации, хотя это и требует достаточно больших интеллектуальных усилий и затрат времени.

Аудит автоматизированных систем учета и финансового управления является неотъемлемой частью процедуры общего аудита хозяйственной деятельности предприятия.

На основе предварительного анализа организационного уровня автоматизации учета аудитор включает в план проведения проверки, наряду с мероприятиями по аудиту счетов бухгалтерского учета, отчетности и т.д., мероприятия по проверке возможных искажений, утери и фальсификации учетной информации в связи с применением компьютеров. Еще раз подчеркнем прикладной характер аудита автоматизированных систем учета, так как он является одним из инструментов аудитора в процессе определения факта достоверности финансовой информации предприятия.

Основная задача аудита автоматизированных систем учета — проверка достоверности учетной машинной информации. При ведении автоматизированного учета на основе персональных компьютеров основной проблемой является разделенность баз данных и несовершенность способов передачи информации вследствие различных причин (обрывов сеансов модемной связи, нарушения целостности магнитного слоя на ГМД и т.д.). В связи с этим базы данных различных компьютеров могут быть взаимно некорректными. Подобная некорректность может стать следствием и умышленных действий.

Особенно важны сверка учетной информации компьютеров с данными первичных документов, а также правильность выведения итогов, выдаваемых машинами.

В случае выявления несоответствий участков баз данных необходимо принять меры, чтобы выяснить их причины и получить правильную информацию. Следует учитывать, что такие искажения могли стать следствием умышленных действий.

Проверка взаимосоответствия различных баз данных ориентирует аудитора в выборе объектов, требующих сплошной и тща-

тельной проверки, путем сравнения выходной машинной информации с первичными учетными документами предприятия.

Любые распечатки, сделанные без участия аудитора, необходимо проверять на достоверность, потому что ряд подпрограмм вывода информации на экран компьютера предполагает формирование последней из полученных на экране выходных форм данного типа в формате текстового файла. Например, при получении отчета на экране типа «Оборотно-сальдовая ведомость за июнь» одновременно в программе формируется файл типа *«Oborot s. txt»*, где содержится выводившаяся на экран информация, подлежащая любой возможной корректировке.

На предприятиях, имеющих штат программистов, могут быть созданы собственные экспертные системы для принятия самостоятельных решений, анализирующие ситуации и способные давать вполне определенные рекомендации. Необходимо выяснить логику и принципы построения таких систем.

7.10. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников

Международный стандарт аудита МСА 505, а также российские правила (стандарты) определяют порядок применения в ходе аудита внешних подтверждений, используемых аудитором в качестве средства получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен решить, следует ли использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Сущность и цели внешних подтверждений. *Внешнее подтверждение* — это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством прямой связи с третьими лицами в качестве ответа на запрос о предоставлении информации относительно некоторой статьи отчетности, оказывающей влияние на предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен принять во внимание область деятельности, которой занимается аудируемое лицо, и прежний опыт рассылки запросов и получения и обработки полученных ответов.

Как правило, внешние подтверждения используются в отношении проверки сальдо на синтетических и аналитических счетах. но подтверждения не обязательно должны ограничиваться

только этим. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение в части условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос на получение подтверждения следует составить таким образом, чтобы выяснить, не было ли каких-либо изменений в соглашении, и если были, то какие.

Примерами использования внешних подтверждений могут быть:

остатки средств на банковских счетах и иная информация, запрашиваемая в кредитных организациях;

сальдо на аналитических счетах дебиторской задолженности;

производственные запасы, находящиеся на складах третьих лиц после передачи в переработку или на комиссию;

приобретенные, но не доставленные аудируемому лицу на дату составления баланса финансовые инструменты;

полученные займы;

сальдо на аналитических счетах кредиторской задолженности.

Надежность полученных в результате внешних подтверждений доказательств зависит, в частности, от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса внешнего подтверждения; выполнения процедур внешнего подтверждения и оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

К факторам, влияющим на надежность полученных подтверждений, относятся:

средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о подтверждении и при анализе ответов;

особенности лиц, составляющих ответ;

ограничения, имеющиеся в ответе на наложенные руководством аудируемого лица.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля. Использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относится к процедурам проверки по существу.

По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убедительных доказательств о предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может стать действенным средством в ходе получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Необычные или комплексные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий операции с помощью других сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых можно получать внешние подтверждения. В Федеральном правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства» предпосылки, примененные руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, делятся на следующие категории: существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, а также представление и раскрытие (п. 13). Хотя внешние подтверждения могут предоставить аудиторские доказательства в отношении каждой из этих предпосылок, возможность получения соответствующих доказательств по конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности является различной.

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данного счета на конкретную дату. Тем самым появляются доказательства отнесения финансово-хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда уместно просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее представил дебитор.

При наличии товаров, переданных на комиссию, аудитор может ожидать, что внешние подтверждения предоставят более надежные аудиторские доказательства предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Уместность применения внешних подтверждений к аудиторской проверке конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности также зависит от цели аудитора, которую он поставил для отбора информации для подтверждения.

Например, при аудите предпосылки полноты в отношении счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенного неучтенного обязательства. Следовательно, направление основным поставщикам аудируемого лица запросов о предоставлении перечня операций и остатка по данному аналитическому счету непосредственно аудитору без указания суммы, которую аудируемое лицо в настоящее время должно поставщику, как правило, будет более действенным для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных в перечне аналитических счетов кредиторской задолженности.

При получении доказательств для предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут надежно быть подтверждены с помощью направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Подготовка запроса для внешнего подтверждения. Аудитору следует модифицировать типовой запрос на предоставление внешних подтверждений исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения.

Кроме того, при разработке запроса аудитору следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью, так как от этого зависят доля получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

В запросе на подтверждение должно содержаться разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно в явном виде указать, что оно не возражает против раскрытия лицом, составляющим ответ, запрашиваемой аудитором информации.

Позитивные и негативные подтверждения. Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

В *позитивном* внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем согласия с предоставленной информацией (с конкретными цифровыми значениями), либо путем внесения информации (указания суммы самостоятельно).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако

существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Запрос о предоставлении *негативного* внешнего подтверждения подразумевает, что лицо, составляющее такое подтверждение, ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако аудитор, не получивший ответа на негативное подтверждение, должен понимать, что он не будет иметь однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, которой он направлялся, и проверки ею правильности содержащейся в запросе информации.

Отсюда следует, что запрос о негативном подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном подтверждении, и аудитору следует рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению.

Запросы о предоставлении негативного подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как низкий;

проверке подлежит большое количество мелких сальдо по аналитическим счетам;

аудитор не ожидает значительного количества ошибок;

аудитор не имеет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

Может быть использована комбинация позитивного и негативного внешних подтверждений.

Пожелания руководства аудируемого лица. Если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство аудируемого лица противится этому, то аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие мотивацию действий руководства. Если аудитор решит согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

В случае если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за подтверждением, это подразумевает ограничение объема работы аудитора, и аудитору следует рассмотреть возможность модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

При рассмотрении предоставленных руководством аудируемого лица причин аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и решить, не является ли данная просьба признаком недостаточной честности и порядочности руководства аудируемого лица. Аудитор должен также решить, не свидетельствует ли эта просьба о возможности наличия недобросовестных действий или ошибок. Если аудитор убежден в высокой вероятности недобросовестных действий или ошибок, он должен руководствоваться Правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Аудитор также должен учесть, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные надлежащие аудиторские доказательства по данному вопросу.

Особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате представленных подтверждений, зависит от:

компетентности лиц, составляющих ответ;

их независимости;

их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;

знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;

их объективности.

Аудитор должен убедиться, что запрос направлен надлежащему лицу.

Аудитор должен оценить, не сможет ли возникнуть ситуация, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный и непредвзятый ответ на запрос о подтверждении. Аудитору следует принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние данных факторов на форму запроса о подтверждении и анализ полученных ответов, в том числе необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.

Аудитор должен решить, есть ли достаточные основания для вывода о том, что запрос о подтверждении направляется отвечающему, от которого аудитор вправе ожидать ответ, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Процедура внешнего подтверждения. При осуществлении процедур получения внешних подтверждений аудитор должен сам контролировать процесс отбора тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о подтверждении и обработку ответов на эти запросы.

В случае отсутствия ответа на запрос о положительном подтверждении аудитор должен применить альтернативные процедуры. Альтернативные аудиторские процедуры должны быть такими, чтобы они предоставляли доказательства о тех самых предпосылках подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны были бы быть получены в результате запроса о подтверждении.

Если ответ отсутствует, то аудитору рекомендуется вступить в контакт с получателем, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. В тех ситуациях, когда аудитору не удается получить ответ, он должен использовать альтернативные аудиторские процедуры. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке аналитических счетов дебиторов альтернативные процедуры могут включать в себя проверку последующих поступлений наличных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования, а для получения доказательств предпосылки полноты рекомендуется провести тестирование продаж на дату окончания отчетного периода.

При проверке аналитических счетов кредиторов альтернативные процедуры могут включать в себя проверку выплат денежных средств или переписку с третьими сторонами для получения доказательств предпосылки существования, и проверку первичных документов, например накладных на получение товара, для получения доказательств предпосылки полноты.

Аудитор должен выяснить, нет ли признаков того, что полученные ответы не являются надежными. Аудитор рассматривает подлинность полученных ответов и применяет соответствующие процедуры, чтобы рассеять возможные сомнения.

Если аудитор приходит к выводу о том, что в ходе направления запросов и при получении подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур ему не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, ему следует провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При формировании вывода аудитор должен учесть:

надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;

характер ответов на запрос, содержащих возражения, в том числе особенности (как количественные, так и качественные) данных возражений;

доказательства, полученные в результате остальных аудиторских процедур.

На основании оценки данных обстоятельств аудитор решает, есть ли необходимость в применении дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Аудитору следует обратить внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых лицами, готовящими ответ. Возражение может свидетельствовать об искажениях и ошибках в учете аудируемого лица — в этом случае аудитор устанавливает причины этих ошибок и искажений и оценивает, окажут ли они существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если возражение свидетельствует об искажении, то аудитору рекомендуется пересмотреть характер, временны́е рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения требующихся доказательств.

Оценка результатов полученных ответов. Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов в совокупности с результатами других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно аудируемой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В тех случаях, когда аудитор использует внешнее подтверждение информации по состоянию на дату, предшествующую дате завершения отчетного периода, он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что хозяйственные операции промежуточного периода, относящиеся к данной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, не были существенно искажены.

В порядке исключения, когда уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценивается ниже, чем высокий, аудитор может принять решение подтвердить остатки на дату, предшествующую дате завершения отчетного периода, например, если завершение аудита планируется вскоре после отчетной даты. Как и в отношении всех видов работ, осуществляемых до завершения отчетного периода, аудитору в этом случае следует получить надежные аудиторские доказательства, касающиеся финансово-хозяйственных операций, имевших место в оставшейся части отчетного периода.

Глава 8. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

8.1. Общение с руководством экономического субъекта

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться как в устной форме во время посещения профессиональными сотрудниками аудиторской организации экономического субъекта, так и в письменной форме путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

При общении с руководством экономического субъекта (лицами, входящими в исполнительные органы или ответственными за ведение дел экономического субъекта) аудиторской организации следует придерживаться общепринятых моральных норм, а также руководствоваться принципами профессиональной этики.

Все существенные вопросы общения с руководством экономического субъекта и полученные разъяснения должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Цель общения с руководством экономического субъекта до начала аудита — оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг.

На стадии переговоров с руководством экономического субъекта определяются и согласовываются существенные условия предстоящего договора. Его подписанию может предшествовать подготовка письма-обязательства.

Во время общения с руководством экономического субъекта обсуждается оптимизация аудиторских процедур для достиже-

ния целей аудита с максимально возможной эффективностью: планирования аудита; получения аудиторских доказательств; оценки аудиторского риска и уровня существенности; изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; использования работы экспертов, а также организационные и другие вопросы, связанные с проведением аудита.

На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта обсуждаются выявленные в ходе проверки проблемы и согласовываются предлагаемые аудиторской организацией поправки к бухгалтерской отчетности; могут обсуждаться проблемы, выявленные аудиторской организацией в ходе аудита; вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия; поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, независимо от того, произведены ли они в этой отчетности; нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность, а также выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности экономического субъекта (нарушение допущения непрерывности деятельности); существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения.

Существенные вопросы, связанные с завершением аудита, должны быть обсуждены с руководством экономического субъекта, а результаты обсуждения отражены в рабочей документации проверки.

При необходимости рекомендации по улучшению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть обсуждены с руководством экономического субъекта для их последующей реализации. Аудиторская организация может предложить экономическому субъекту свое содействие в выполнении этих рекомендаций.

Влияние всех отмеченных недостатков систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля должно быть оценено с точки зрения их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта и обсуждено с руководством экономического субъекта.

8.2. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 580, а также российские правила (стандарты) устанавливают единые требования в отношении использования официальных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений руководства, а также действий, предпринимаемых аудитором в том случае, если руководство аудируемого лица отказывается предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

Аудитору до завершения аудита необходимо получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица, а также признание руководством аудируемого лица своей ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор должен получить доказательства того, что руководство аудируемого лица признает свою ответственность за представление достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с действующими требованиями, а также того, что данная финансовая (бухгалтерская) отчетность была утверждена руководством аудируемого лица. Аудитор может получить доказательства признания руководством аудируемого лица такой ответственности и утверждения им финансовой (бухгалтерской) отчетности из соответствующих протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа путем получения от руководства официальных заявлений в письменном виде или заверенной соответствующими подписями финансовой (бухгалтерской) отчетности как таковой.

Использование официальных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств. Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности (письмо-представление), если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным, так как вероятность возникновения неправильного понимания аудитором позиции руководства аудируемого лица снижается, если устные заявления подтверждаются письменно. Примерный перечень вопросов, которые могут быть включены в письмо-представление, направляемое руководством аудируемого лица аудитору, или в письмо, подготовленное аудитором и требующее письменного подтверждения

руководством аудируемого лица, приводятся в правиле (стандарте).

Официальные письменные заявления и разъяснения, запрашиваемые у руководства, рекомендуется ограничить кругом вопросов, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отношении отдельных вопросов для аудитора может оказаться необходимым проинформировать руководство аудируемого лица о том, почему аудитор считает их существенными.

В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если подобные заявления и разъяснения касаются вопросов, являющихся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует:

получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства, используя источники информации внутри или вне аудируемого лица;

оценить, являются ли заявления и разъяснения, сделанные руководством аудируемого лица, разумными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам;

определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

Заявления и разъяснения, сделанные руководством аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые могут оказаться доступными аудитору.

В определенных случаях заявления и разъяснения, предоставленные руководством аудируемого лица, могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (примером могут служить планы и намерения руководства аудируемого лица сохранять некоторые финансовые вложения в долгосрочной перспективе или планы проведения реорганизации предприятия, не оформленные документально).

Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины таких расхождений и в случае необходимости пересмотреть надежность заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, сделанных по аналогичным или другим вопросам.

Документальное оформление заявлений и разъяснений, сделанных руководством аудируемого лица. Аудитор обычно включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения аудитором заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица, в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством аудируемого лица в письменном виде.

Письменные заявления и разъяснения являются более надежным аудиторским доказательством, нежели устные. Они могут быть оформлены в виде:

письма-представления руководства аудируемого лица;

подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;

соответствующих протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа или подписанного руководством аудируемого лица экземпляра финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Запрашивая у руководства аудируемого лица письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, содержало необходимую информацию и утверждения и было надлежащим образом датировано и подписано.

Письмо-представление обычно датируется тем же числом, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения, например на дату открытого размещения ценных бумаг.

Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми представителями руководства аудируемого лица, которые несут главную ответственность за деятельность этого лица и ее финансовые аспекты (обычно это генеральный директор аудируемого лица и его главный бухгалтер или финансовый директор), на основании их знания и понимания данных вопросов. В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-заявления от других членов руководства. Например, аудитор может посчитать необходимым получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления аудируемого лица от сотрудника, ответственного за ведение таких протоколов.

Действия аудитора в случае отказа руководства аудируемого лица предоставить заявления и разъяснения. Если руководство аудируемого лица отказывается предоставить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита, и аудитору следует выразить в связи с данным вопросом мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитору следует также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений, сделанных руководством аудируемого лица в ходе аудита, и рассмотреть, может ли такой отказ оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

8.3. Использование работы эксперта

Использование работы эксперта в аудите регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 620, так и российским Правилом (стандартом) «Использование работы эксперта».

Эксперт — это не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация, исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом), и опыт или репутацию, подтвержденные соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями, справками.

Эксперт (физическое лицо) должен быть объективным, поэтому он не может быть ни основным учредителем (участником), ни руководителем экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, ни лицом, состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве.

Эксперт (юридическое лицо) не должен быть основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, а экономический субъект, в отношении которого проводится аудит, не должен быть основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта (юридического лица).

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть совершен в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита заключения, отличного от безусловно-положительного.

Работа эксперта осуществляется на основе договора возмездного оказания услуг.

Помимо общепринятых условий договор должен предусматривать:

цели и объем работы эксперта;

описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;

описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;

конфиденциальность информации экономического субъекта;

сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

форму и содержание заключения эксперта.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме, которое должно быть достаточно полным и подробным. Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дата документа; личная подпись эксперта и ее расшифровка. Заключение эксперта — юридического лица скрепляется его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй — аудиторской организации.

В случае невозможности получить заключение эксперта или существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита заключения, отличного от безусловно-положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственности за аудиторское заключение с организации, подготовившей его.

8.4. Операции с аффилированными лицами

Аудиторская проверка операций со связанными сторонами (аффилированными лицами) регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 550, так и российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 9 «Аффилированные лица».

Аффилированные лица — юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность других юридических и (или) физических лиц. Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся аффилированных лиц и раскрытия информации о них, а также влияния операций с аффилированными лицами на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Тем не менее нельзя ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции с аффилированными лицами.

Руководство проверяемого субъекта несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними и раскрытие соответствующей информации в бухгалтерской отчетности. Эта ответственность требует от руководства внедрения соответствующего бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и об отрасли в целом, позволяющими ему устанавливать события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность. Хотя существование аффилированных лиц и операций между ними считается обычным для деловой практики, аудитор должен быть осведомлен о них, потому что:

основные принципы подготовки бухгалтерской отчетности могут предусматривать раскрытие в бухгалтерской отчетности определенных взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;

существование аффилированных лиц или операций с аффилированными лицами может повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности;

источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;

операции с аффилированными лицами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли, ставящим целью уход о налогообложения, или даже мошенничеством.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством субъекта в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации:

изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;

запросить у руководства субъекта информацию об их аффилированности с другими предприятиями;

изучить списки акционеров с целью определения основных акционеров или, если необходимо, получить список основных акционеров из реестра акционеров;

изучить протоколы собраний акционеров и совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, например реестр акционеров;

запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предшествующих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц.

Если основные принципы подготовки бухгалтерской отчетности предусматривают раскрытие информации о взаимоотноше-

ниях с аффилированными лицами, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

Аудитор обязательно проводит детальное изучение информации об операциях с аффилированными лицами, предоставленной руководством проверяемого субъекта.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска средств контроля аудитор должен проанализировать достоверность процедур контроля учета операций с аффилированными лицами и формирования информации о них.

В ходе аудита аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на такие операции, которые могут указывать на существование ранее невыявленных аффилированных лиц.

В ходе аудита аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций с аффилированными лицами:

проведение детальных процедур в отношении операций и сальдо по счетам;

анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;

анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в конце или незадолго до окончания отчетного периода;

анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских гарантий. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций с аффилированными лицами;

анализ инвестиционных сделок, например приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

При проверке указанных операций с аффилированными лицами аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом раскрыты.

С учетом характера взаимоотношений с аффилированными лицами доказательство операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у аффилированного лица на консигнации, или в отношении того, что материнская компания дала инструкции дочерней компании по учету лицензионных платежей). Если

нет надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения следующих процедур:

подтверждение условий и суммы операций с аффилированным лицом;

изучение доказательств, имеющихся у аффилированного лица;

подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, юристами, гарантами и агентами.

Аудитор должен получить письменные заявления руководства аудируемого лица о полноте представленной информации относительно определения круга аффилированных лиц и достоверности информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности.

Если аудитор не может получить достаточных аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в бухгалтерской отчетности неясно или неполно, аудитор должен отразить такую ситуацию в аудиторском заключении.

8.5. Изучение и использование внутреннего аудита

Использование внутреннего аудита в ходе аудиторской проверки регламентируется Международным стандартом аудита МСА 610, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Аудиторская организация должна сформировать свое мнение о деятельности внутреннего аудита.

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторского риска и СВК и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить.

Проверяющий составляет программу оценки внутреннего аудита, а в своей рабочей документации отражает выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена. После этого аудиторская организация на стадии планирования решает, может ли быть использована работа внутреннего аудита для целей внешнего аудита.

Содержание, сроки и объем проверок конкретной работы внутреннего аудита зависят от оценки внешним аудитором аудиторского риска, существенности объекта проверки и предвари-

тельной оценки службы внутреннего аудита. Такие проверки могут предусматривать тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом, проверку других интересующих объектов, наблюдение за процедурами внутреннего аудита.

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

Поскольку задачи внутреннего аудита определяются руководством и (или) собственниками экономического субъекта, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, которые поставлены перед внешним и внутренним аудитором, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация обязана найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторская организация должна рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и обсудить его на возможно более ранней стадии аудита; определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита; заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

Аудиторская организация информирует руководство и (или) собственников экономического субъекта и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

В ходе проверки аудиторская организация не может полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Надо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если они дают сходные (сопоставимые) результаты, коррективы в намеченной работе не требуются. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

8.6. Использование работы другой аудиторской организации

Использование работы другого аудитора регламентируется Международным стандартом аудита МСА 600, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Прежде всего следует отметить, что результаты работы другой аудиторской организации не используются:

при подготовке совместного аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта двумя аудиторскими организациями и более;

при профессиональных отношениях между аудиторскими организациями, одна из которых сменяет другую;

когда основная аудиторская организация заключает, что показатели подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, являются несущественными для бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Однако если показатели нескольких подразделений по отдельности несущественны, но в совокупности существенны для бухгалтерской отчетности, то применяется данное правило (стандарт).

Если в бухгалтерскую отчетность экономического субъекта включаются показатели одного подразделения или нескольких подразделений, аудит которых проводится еще одной аудиторской организацией (аудиторскими организациями), то основная аудиторская организация обязана оценить влияние ее работы на аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация — это организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, включающей показатели одного подразделения или нескольких подразделений этого субъекта, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация.

Другая аудиторская организация — это любая отличная от основной аудиторская организация (независимо от ее отношений с основной аудиторской организацией), отвечающая за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделения, включаемых в бухгалтерскую отчетность, аудит в отношении которой проводит основная аудиторская организация.

Подразделение — это часть экономического субъекта, показатели которой включаются в бухгалтерскую отчетность этого субъекта, а в отношении самой бухгалтерской отчетности субъекта основная аудиторская организация проводит аудит. Подразделе-

нием может быть филиал, представительство, иное подразделение юридического лица, дочернее и зависимое общества (товарищество).

При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли проводимая ею работа для подготовки заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в состав которого входят подразделения. Для этого необходимо оценить:

существенность той части показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит основная аудиторская организация, и соответственно — той части показателей подразделений, аудит в отношении которых она не проводит;

уровень собственных знаний о деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация;

риск существенных искажений показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация;

возможность при необходимости выполнить дополнительные процедуры в отношении показателей подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация, что должно обеспечить существенное участие основной аудиторской организации в аудите бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация уведомляет другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты ее работы при проведении аудита.

Выбор формы, объема и времени ознакомления с работой другой аудиторской организации зависит от характера и объема проводимого аудита и оценки профессиональной компетентности другой аудиторской организации, а также предыдущего опыта сотрудничества с ней. Если при проведении аудита другая аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для основной аудиторской организации, то она должна уведомить ее об этом. Это может быть сделано путем непосредственной передачи важной информации или раскрытия соответствующих обстоятельств в аудиторском заключении.

Если руководство подразделения не согласно с тем, чтобы другая аудиторская организация передала соответствующую информацию основной организации, то другая аудиторская организация должна непосредственно уведомить о данном обстоятельстве основную аудиторскую организацию.

Основная организация не обязана представлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную в ходе аудита экономического субъекта.

Если при проведении аудита подразделения основная аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, помогли бы в работе другой аудиторской организации, то она должна обсудить возможные действия с руководством экономического субъекта.

Планируя использовать работу другой организации, основная аудиторская организация должна получить достаточные доказательства того, что работа, выполненная этой аудиторской организацией, адекватна целям и задачам основной аудиторской организации в отношении проводимого ею аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация обязана уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы результаты ее работы, а также осуществить необходимые меры по координации деятельности на начальной стадии планирования аудита. Для этого основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации, какие вопросы требуют особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения, какие процедуры необходимы для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри экономического субъекта с участием подразделения, а также сроки проведения и завершения аудита.

Основная аудиторская организация должна рассмотреть и задокументировать все существенные факты, выявленные другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, как правило, не содержит указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита результатов работы другой аудиторской организации.

В случае невозможности использовать результаты работы другой аудиторской организации и осуществить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, основная аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно-положительного аудиторского заключения или об отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности эконо-

мического субъекта в связи с ограничением объема аудиторской проверки.

Если другая аудиторская организация составила или намеревается составить аудиторское заключение о показателях подразделения, отличающееся от безусловно-положительного либо содержащее специальный поясняющий параграф, то основная аудиторская организация обязана рассмотреть вопрос о необходимости и целесообразности составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, отличного от безусловно-положительного. При этом основная аудиторская организация должна исходить из того, насколько обстоятельства, повлекшие составление другой аудиторской организацией аудиторского заключения о показателях подразделения, отличного от безусловно-положительного либо содержащего специальный поясняющий параграф, существенны (по характеру и величине) для бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В исключительных случаях, когда основная аудиторская организация не имеет возможности осуществить все действия, она может подготовить аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта только на основе аудиторского заключения о показателях подразделения (подразделений). В таких случаях в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта фиксируется данный факт, но не упоминается величина (существенность) той части показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудит в отношении которых проводила другая аудиторская организация. Раскрытие такой информации в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как какая-либо оговорка основной аудиторской организации в отношении выраженного ею мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Глава 9. СПЕЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

9.1. Особенности проведения первой проверки данного аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 510, а также российские правила (стандарты) устанавливают требования относительно проверки начальных сальдо (остатков средств по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода) в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором, а также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало периода.

Для первой проверки данного аудируемого лица (первичного аудита) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

начальные сальдо (остатки средств по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода) не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода;

конечные сальдо предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены, если этого требует действующий порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

учетная политика применяется последовательным образом, либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в учете и раскрыты в установленном порядке.

Начальные сальдо соответствуют данным отчетности на начало отчетного периода, они определяются исходя из соответствующих данных отчетности предыдущего периода и соответст-

вующих им сальдо счетов и отражают результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов и учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

При первой аудиторской проверке данного аудируемого лица аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих начальное сальдо, которые аудитор мог бы получить ранее.

Аудиторские процедуры. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо, зависят от следующих аспектов:

учетная политика, утвержденная руководством аудируемого лица;

проведение или непроведение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода; было ли модифицировано аудиторское заключение в случае проведения аудита;

особенности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятность появления искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода;

существенность начальных сальдо для финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода.

Аудитору необходимо определить, отражает ли начальное сальдо применение надлежащей учетной политики, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего отчетного периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно начальных сальдо, ознакомившись с рабочими документами предшествующего аудитора. При этом действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость предшествующего аудитора. Если заключение предшествующего аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

При общении с предшествующим аудитором действующий аудитор должен соблюдать требования Кодекса профессиональной этики, установленные профессиональным аудиторским объединением, членом которого он является.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился и если аудитор не удовлетворен

применением процедур, описанных выше, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры.

Некоторые аудиторские доказательства могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода.

При проверке производственных запасов аудитору сложнее определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае можно провести дополнительные процедуры: наблюдение за текущей инвентаризацией производственных запасов и отслеживание полученных величин к началу отчетного периода, проверка стоимостной оценки элементов производственных запасов, существовавших на начало периода, проверка величины прибыли и правильности учета затрат на отчетную дату. Такая комбинация аудиторских процедур может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудиторское заключение. Если в результате выполнения процедур, в том числе вышеизложенных, аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности начальных сальдо, аудиторское заключение должно включать мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения.

Если начальные сальдо содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица и, получив разрешение руководства, проинформировать предшествующего аудитора, если таковой имеется. Если результаты искажений не отражены должным образом в учете и не раскрыты адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении начальных сальдо и если последствия изменения учетной политики не были должным образом отражены в учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

9.2. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита

Необходимость оценивать выполнение аудируемым лицом требований нормативно-правовых актов в ходе аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 250, а также российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При планировании и выполнении процедур аудита, а также при оценке и сообщении результатов аудита аудитор должен сознавать, что несоблюдение субъектом нормативно-правовых актов может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Тем не менее нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения нормативно-правовых актов. Выявление случаев несоблюдения, независимо от их существенности, ставит под сомнение честность и порядочность руководства и сотрудников аудируемого лица и требует анализа возможных последствий в отношении других аспектов аудита.

Понятие «несоблюдение» относится к действию или бездействию аудируемого лица как преднамеренному, так и непреднамеренному, которое противоречит действующим нормативно-правовым актам Российской Федерации. Такие действия включают операции, которые были осуществлены самим аудируемым лицом или от его имени руководством или сотрудниками этого аудируемого лица.

Определение того, нарушает ли какое-либо действие аудируемого лица требования нормативно-правовых актов, носит юридический характер и обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт и понимание аудируемого лица и его отрасли могут помочь определить, что отдельные действия, привлекшие внимание аудитора, содержат признаки несоблюдения нормативно-правовых актов. Определение того, какие действия являются или могут являться несоблюдением, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное решение может приниматься только судом.

Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение законов и нормативных актов. Руководство аудируемого лица несет ответственность за то, что деятельность данного лица будет осуществляться в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации, на руководство также возложена ответственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения законодательства.

К числу процедур, которые могут помочь руководству аудируемого лица, выполняющему обязанности по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, относятся:

осуществление мониторинга за изменениями требований законодательства и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность соответствует таким требованиям;

разработка и функционирование надлежащих систем внутреннего контроля;

разработка правил внутреннего распорядка, уведомление работников экономического субъекта и обеспечение соблюдения этих правил;

условия, обеспечивающие ознакомление и понимание правил внутреннего распорядка;

осуществление мониторинга за соблюдением правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим таковые;

привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;

ведение реестра наиболее важных законов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом в рамках его отрасли.

Для более крупных экономических субъектов эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанностей на:

отдел внутреннего аудита (или ревизионную комиссию);

специально созданный комитет по аудиту.

Рассмотрение аудитором соблюдения нормативно-правовых актов аудируемым лицом. Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства аудируемым лицом. Тем не менее сам факт периодического проведения обязательного аудита можно рассматривать в качестве сдерживающего фактора для появления таких нарушений.

При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными ПСАД.

В целях общего понимания нормативно-правовых актов аудитору обычно необходимо:

использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;

получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных ими политике и процедурах, направленных на соблюдение нормативно-правовых актов;

получить у руководства сведения о нормативно-правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;

обсудить с руководством политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

При достижении общего понимания нормативно-правовых актов аудитору необходимо выполнить процедуры, направленные на выявление таких случаев их несоблюдения, которые следует учесть при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности:

запросить руководство, соблюдает ли аудируемое лицо такие нормативно-правовые акты;

проверить переписку аудируемого лица с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами, касающуюся вопросов надлежащего соблюдения или несоблюдения законодательства.

Далее аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно-правовых актов, которые, по его мнению, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрываемой информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен достаточно хорошо понимать эти нормативно-правовые акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые относятся к определению величин, подлежащих отражению в отчетности, и информации, подлежащей раскрытию в ней.

Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативно-правовые акты должны быть общедоступны и известны сотрудникам аудируемого лица и в области его деятельности в целом; это должны быть те акты, которые следует принимать во внимание при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, применяемые с целью формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут выявить случаи возможного несоблюдения нормативно-правовых актов. Такие процедуры могут включать ознакомление с протоколами собраний; запросы, адресованные руководству, юридическим службам аудируемого лица, внешним юристам (адвокатам) аудируемого лица о судебных разбирательствах, исках и санкциях; выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций или остатков на счетах бухгалтерского учета.

Аудитору необходимо получить официальные письменные разъяснения и заявления руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или возможные факты несоблюдения нормативно-правовых актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает данные нормативно-правовые акты.

Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативно-правовых актов. К основным признакам, которые указывают на возможное несоблюдение аудируемым лицом нормативно-правовых актов, относятся:

расследование, проводимое правительственными структурами, или факт наложения штрафов и пеней;

оплата услуг, характер которых не определен или вызывает сомнение, или выдача ссуд консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;

агентское вознаграждение или вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную на данном предприятии или данной отрасли для данного вида услуг;

закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;

необычные наличные платежи;

необычные операции с компаниями, зарегистрированными в оффшорных зонах;

перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;

оплата без надлежащего оформления документации, связанной с валютным контролем;

существование такой системы бухгалтерского учета, которая вследствие своей организации или случайно не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств;

операции, не разрешенные руководством, или операции, не учитываемые надлежащим образом;

соответствующая информация в средствах массовой информации об аудируемом лице.

Если аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения законодательства, ему следует получить дополнительные сведения о характере такого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информа-

цию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор принимает во внимание:

возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности) и судебные разбирательства;

необходимость раскрытия в отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица отступлений от нормативно-правовых актов;

необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности как таковой в случае, если последствия несоблюдения являются серьезными для аудируемого лица.

Если аудитор предполагает наличие факта несоблюдения законодательства, то ему необходимо документально оформить отмеченные моменты и обсудить их с руководством. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также (в случае необходимости), протоколов собеседований.

Если руководство не предоставляет удовлетворительную информацию о соблюдении нормативно-правовых актов, то аудитору следует проконсультироваться с юристом аудируемого лица по вопросам применения нормативно-правовых актов в данных обстоятельствах и возможного их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Если аудитор не считает возможным консультироваться с юристом аудируемого лица или не удовлетворен его точкой зрения, то аудитору следует проконсультироваться со своим юристом относительно того, имело ли место нарушение нормативно-правовых актов, каковы его возможные правовые последствия для аудируемого лица и какие дальнейшие действия следует предпринять аудитору.

В случае невозможности получения адекватной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства аудитору необходимо учесть влияние отсутствия аудиторского доказательства на характер готовящегося аудиторского заключения.

Аудитору необходимо учесть последствия несоблюдения законодательства с точки зрения других аспектов аудита, в частности достоверности заявлений руководства.

Сообщение о несоблюдении требований нормативно-правовых актов. Аудитор должен в возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения комитету по аудиту, совету ди-

ректоров и высшему руководству или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора.

Если, с точки зрения аудитора, несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным, аудитор должен сообщить о выявленном факте немедленно.

Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство аудируемого лица, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства, он должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует (например, в комитет по аудиту). В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в личности того, кому он сообщает о данном факте, ему следует обратиться за получением юридических консультаций.

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности на основании ограничения объема аудита.

Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этого обстоятельства для аудиторского заключения.

Отказ от аудиторского задания. Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания в том случае, если аудируемое лицо не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если последствия несоблюдения не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. К факторам, которые могут повлиять на выводы аудитора, относятся подозрение в причастности высших руководящих лиц

аудируемого лица к несоблюдению требований нормативно-правовых актов, что может поставить под сомнение достоверность официальных разъяснений и заявлений руководства, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с данным аудируемым лицом. При принятии такого решения аудитору целесообразно обратиться за получением необходимых юридических консультаций.

Как уже говорилось, при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, в силу которых аудитору-преемнику не следует принимать данное поручение. Степень, в которой действующий аудитор может обсуждать состояние дел аудируемого лица с предполагаемым аудитором, будет зависеть от разрешения аудируемого лица и от существующих законодательных и этических требований. Если имеются какие-либо подобные причины или другие аспекты, которые необходимо раскрыть, действующий аудитор, принимая во внимание законодательные и этические требования, может раскрыть такую информацию, а также свободно обсудить с аудитором, получившим предложение о проведении действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на то, что вправе сообщить действующий аудитор, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

9.3. Проверка прогнозной финансовой информации

Проверка прогнозной финансовой информации регламентируется Международным стандартом аудита МСА 810, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является услугой, сопутствующей аудиту. Она может оказываться аудиторской организацией наряду с прове-

дением аудита бухгалтерской отчетности данного экономического субъекта. Она не может проводиться аудиторской организацией, оказывавшей экономическому субъекту сопутствующие услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, т.е. услуги по сбору, обработке, обобщению информации, а также осуществившей выбор допущений, составляющих основу данной прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза. Основу одновариантного прогноза составляют допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта; основу многовариантного прогноза — допущения о различных возможных будущих событиях и действиях руководства экономического субъекта в целях выработки различных мер развития экономического субъекта.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для внутренних управленческих нужд: для оценки величины необходимых финансовых вложений, предоставления третьим лицам (например, потенциальным инвесторам и кредиторам).

В зависимости от целей прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде свода показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта; ответственность за выражение мнения о ней — аудиторская организация.

Проверка прогнозной финансовой информации аудиторской организацией проводится для того, чтобы установить надежность, реалистичность и возможность ее использования, а также правильность ее подготовки на основе принятых допущений и адекватность ее представления.

В связи с тем что основу прогнозной финансовой информации составляют события и действия, которые могут произойти в будущем, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о том, будут ли достигнуты прогнозируемые результаты (в том случае, если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, такое мнение может быть выражено).

Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта.

Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует

серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности применения прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна использовать фактическую информацию о деятельности экономического субъекта и учитывать то обстоятельство, что чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация использует такие процедуры, как выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

При выявлении существенных искажений в расчетах аудиторская организация должна учитывать взаимосвязь отдельных показателей и оценивать их влияние на правильность прогнозируемых результатов.

Если фактическая информация приведена как часть прогнозной финансовой информации, аудиторская организация, основываясь на профессиональном суждении, определяет, в какой степени фактическая информация может быть проверена и какие процедуры в отношении нее должны быть проведены.

Аудиторская организация должна получить от руководства экономического субъекта письменные разъяснения о целях использования прогнозной финансовой информации и применимости допущений, лежащих в ее основе. Письменные разъяснения свидетельствуют об ответственности руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации.

Если результат прогноза представлен диапазоном значений, аудиторская организация должна убедиться, что в такой информации раскрыто обоснование границ диапазона и прогноз, сделанный с учетом данных границ, не вводит в заблуждение потенциальных пользователей.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

В отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должна содержаться следующая информация:

название документа — «Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации», адрес и телефоны аудиторской организации, дата отчета, адресат отчета;

указание на то, что проверка прогнозной финансовой информации проводилась в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности;

указание на ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации;

указание на отсутствие или наличие фактов, свидетельствующих о неприменимости допущений, принятых при подготовке прогнозной финансовой информации, и на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых;

мнение аудиторской организации в отношении правильности подготовки прогнозной финансовой информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления;

подпись аудиторской организации, осуществившей проверку прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация может привести в отчете свое мнение о возможности использования прогнозной финансовой информации в определенных экономическим субъектом целях, а также рекомендации по ограниченному использованию и распространению прогнозной финансовой информации. Возможно включение в отчет и иной информации, имеющей отношение к работе, проведенной аудиторской организацией.

Если аудиторская организация установила, что допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации, неприменимы, прогнозная финансовая информация неверно подготовлена на основе принятых допущений, то в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должны быть изложены обстоятельства, обусловившие мнение аудиторской организации.

При невозможности по каким-либо причинам провести необходимые процедуры аудиторская организация обязана отказаться от выражения своего мнения в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации и изложить в нем обстоятельства, обусловившие ограничение объема работ.

9.4. Особенности аудита оценочных значений

Международный стандарт аудита МСА 540, а также российские аудиторские правила (стандарты) устанавливают требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в фи-

нансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти требования не предназначены для применения при проверке прогнозируемой или ожидаемой финансовой информации, хотя многие процедуры, приведенные в нем, могут подходить для этой цели.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.

Сущность оценочных значений. Под *оценочными значениями* понимают приблизительно определенные или рассчитанные сотрудниками аудируемого лица на основе своего профессионального суждения значения некоторых показателей в отсутствие точных способов их определения.

Примеры оценочных значений:

оценочные резервы;

амортизация;

начисленные доходы;

отсроченные налоговые активы и обязательства;

резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;

убытки по договорам строительства, признанные до их окончания.

Ответственность за подготовку оценочных значений, внесенных в финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство аудируемого лица. Эти оценочные значения часто рассчитываются в условиях неопределенности относительно исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют использования субъективного профессионального суждения. В случае использования при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений риск существенных искажений в такой отчетности возрастает.

Особенности определения оценочных значений. Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным в зависимости от специфики рассчитываемого показателя.

Оценочное значение может являться частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода. Во многих случаях оценочные значения выводятся с помощью формул и коэффициентов, основанных на полученном опыте, например в результате использования стандартных норм амортизации для каждой категории основных средств или стандартного процента дохода от продаж для вычисления резерва на покрытие затрат по гарантийному обслуживанию.

В результате неопределенности, связанной с расчетом показателя, или отсутствия объективных данных может оказаться невозможным получить разумные оценочные значения. В таких случаях аудитор должен решить, следует ли на этом основании модифицировать аудиторское заключение.

Аудиторские процедуры в случаях наличия оценочных значений. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно того, является ли оценочное значение разумным в данных обстоятельствах и раскрыта ли, если это необходимо, надлежащим образом информация о нем. Доказательства, подтверждающие оценочное значение, нередко труднее получить, и они реже могут однозначно трактоваться, чем доказательства, подтверждающие другие статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При аудите оценочных значений аудитору рекомендуется выбрать один или несколько из следующих способов:

проверить в общем и детально процедуры, используемые руководством аудируемого лица при получении оценочного значения;

использовать независимую оценку для сравнения с той, которая была подготовлена руководством аудируемого лица;

проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанной оценки.

Общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица. Действия аудитора, обычно предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают:

оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;

арифметическую проверку расчетов, выполняемых при оценке;

если это возможно, сравнение оценок предыдущих периодов с фактическими результатами этих периодов;

рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

Аудитору следует определить, насколько точны, полны и уместны исходные данные, на которых основывается оценка. Если используются данные, полученные на основе системы бухгалтерского учета, они должны согласовываться и не противоречить другим учетным данным.

Аудитор может также искать доказательства в информации, получаемой от третьих лиц. Так, при изучении оценок руковод-

ства аудируемого лица в отношении финансовых последствий судебных процессов и исков аудитору целесообразно обратиться за информацией в организацию, оказывающую юридические услуги и консультации аудируемому лицу.

Аудитор должен определить, надлежащим ли образом проанализированы собранные данные и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для определения оценочных значений.

При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, аудитор должен определить, являются ли они:

разумными в свете фактических результатов предыдущих периодов;

последовательно применяемыми с допущениями, используемыми для получения других оценочных значений;

согласованными с соответствующими планами руководства аудируемого лица.

Аудитору следует обратить особое внимание на допущения, которые находятся в сильной зависимости от изменения исходных данных и легко подвержены существенным искажениям.

При сложном процессе оценки с использованием специальных методов аудитору может быть необходимо воспользоваться результатами работы экспертов, например инженеров, при оценке запасов навалочных материалов.

Аудитор должен проверить разумность формул, используемых руководством аудируемого лица при определении оценочных значений.

Аудитор должен провести арифметическую проверку расчетов, которым следует руководство аудируемого лица.

По возможности аудитор должен сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды. Такое сравнение должно помочь:

получить аудиторские доказательства в отношении общей надежности процедур оценки, используемых аудируемым лицом;

рассмотреть необходимость корректировки формул, применяемых для получения оценочных значений;

определить, учитывались ли аудируемым лицом различия между фактическими результатами и предыдущими оценками, а также были ли, где это необходимо, внесены надлежащие корректировки и осуществлено раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Существенные оценочные значения обычно проверяются и утверждаются руководством аудируемого лица. Аудитор должен проверить, было ли оценочное значение проверено и утверждено

руководством соответствующего уровня, а также оформлен ли расчет надлежащими первичными документами.

Использование независимой оценки. Аудитор может провести самостоятельно или получить от третьего лица независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, подготовленным руководством аудируемого лица. При использовании независимой оценки аудитору следует убедиться в обоснованности исходных данных, рассмотреть необходимые допущения и провести проверку процедур вычисления, используемых для такой независимой оценки. Также может оказаться целесообразным сравнение оценочных значений за предыдущие периоды с фактическими результатами этих периодов.

Проверка последующих событий. Операции и события, имевшие место по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторские доказательства относительно оценочных значений, подготовленных руководством аудируемого лица. Общая проверка аудитором подобных операций и событий может снизить или даже устранить необходимость в проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица при подготовке оценочного значения, или необходимость в независимой оценке при анализе разумного характера оценочного значения.

Оценка результатов аудиторских процедур. Аудитор должен дать окончательную оценку разумного характера оценочных значений, основываясь на знании деятельности аудируемого лица и того, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

Аудитор должен рассмотреть, принимаются ли во внимание аудируемым лицом какие-либо значительные последующие финансово-хозяйственные операции или события, оказывающие влияние на исходные данные или допущения, которые используются при определении оценочного значения.

Из-за неопределенности, присущей оценочному значению, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При расхождении аудиторской оценки суммы, подтвержденной имеющимися в наличии аудиторскими доказательствами, и величины оценочного значения, отраженной в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки в связи с наличием такого расхождения. Если существующая разница носит разумный характер (например, ввиду того, что сумма, содержащаяся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, не выходит за рамки допустимой ошибки), аудитору нет необходимости требо-

вать корректировки. Тем не менее, если аудитор считает, что существующая разница не носит разумного характера, следует обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой о пересмотре оценочного значения. В случае отказа пересмотреть оценочное значение существующую разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, не использует ли руководство аудируемого лица применительно к отдельным используемым для расчета величинам тенденциозный подход, когда каждое из них по отдельности находится в приемлемом диапазоне, но в то же время намеренно используется завышенное или заниженное значение из такого диапазона с тем, чтобы после применения к расчетным процедурам совокупности исходных величин получить заведомо искаженный в желаемую сторону результат. В таких обстоятельствах аудитору следует оценить разумный характер оценочных значений не по отдельности, а в совокупности.

9.5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность

Проверка прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 720, так и российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Если проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудиторская организация должна рассмотреть ее на предмет соответствия во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности.

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, может быть предусмотрен законодательством или иными нормативными актами либо подготовлен по инициативе экономического субъекта для предоставления заинтересованным пользователям (кроме документов в электронной форме). Это может быть, в частности, годовой отчет акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) или проспект эмиссии.

Кроме проаудированной бухгалтерской отчетности в таких документах может содержаться:

отчет исполнительного органа экономического субъекта;

характеристика и результаты деятельности общества за отчетный год (в годовом отчете акционерного общества);

данные об эмитенте, сведения о предыдущих выпусках ценных бумаг, размещаемых ценных бумагах (в проспекте эмиссии).

При проведении аудита, цель которого — выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская организация не несет ответственности за достоверность прочей информации, присутствующей в документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, не может трактоваться экономическим субъектом, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность (включая уполномоченные государственные органы), как мнение аудиторской организации о достоверности прочей информации или документа в целом.

Аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству экономического субъекта о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения, которая рассматривается, как правило, до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Если прочая информация не может быть получена до даты подписания аудиторского заключения, она подлежит рассмотрению сразу после получения ее от экономического субъекта.

Руководство экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого аудиторская организация проводит аудит, обязано создавать ей необходимые условия для своевременного и полного рассмотрения прочей информации.

Если руководство отказывается предоставить прочую информацию и документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность для рассмотрения, то аудиторская организация может рассмотреть вопрос о принятии соответствующих мер.

При необходимости вопросы, связанные с рассмотрением прочей информации, аудиторская организация включает в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности не должно содержать указаний на рассмотрение

аудиторской организацией прочей информации, кроме отдельных случаев.

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, включает аудиторское заключение о достоверности этой отчетности, если иное не предусмотрено законодательством и иными нормативными актами.

В случаях, предусмотренных законодательством и иными нормативными актами, аудиторская организация делает соответствующую отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Сделанная в любой форме и выраженная любым содержанием отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, означает, что аудиторская организация рассмотрела прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности.

Если документ содержит проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта за несколько отчетных периодов (в том числе отчетность, аудит которой проводила другая аудиторская организация), аудиторская организация должна рассмотреть новую прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности за каждый отчетный период.

Если законодательством или иными нормативными актами предусмотрена отметка на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, то такая отметка должна быть сделана аудиторской организацией, которая проводит аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период.

Прочая информация считается непротиворечивой во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности, если в ней отсутствуют существенные данные, прямо или косвенно противоречащие сведениям, содержащимся в проаудированной бухгалтерской отчетности или вытекающим из нее.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не является аудиторской процедурой, в результате которой могут быть получены аудиторские доказательства.

Если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью, то аудиторская организация определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность,

и уведомляет руководство экономического субъекта о необходимых корректировках.

Если корректировке подлежит проаудированная бухгалтерская отчетность, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно-положительного аудиторского заключения или об отказе в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Специальный поясняющий параграф в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности должен раскрывать все существенные противоречия между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью. В аудиторском заключении этот параграф помещают после параграфа, выражающего мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Иные меры, которые аудиторская организация может предпринять, определяются конкретной ситуацией, характером и существенностью противоречия — это могут быть задержка предоставления экономическому субъекту аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, рассмотрение вопроса о расторжении договора об оказании аудиторских услуг, передача вопроса для юридического рассмотрения.

Если при рассмотрении прочей информации в ней обнаруживается существенное искажение какого-то факта (неправильное отражение или представление в прочей информации данных, не связанных прямо или косвенно с проаудированной бухгалтерской отчетностью), то аудиторская организация должна обсудить это с руководством экономического субъекта; при наличии разногласий между ними аудиторская организация должна предложить руководству экономического субъекта передать данный вопрос на рассмотрение независимому эксперту или соответствующему третьему лицу и принять во внимание результаты такого рассмотрения.

Если аудиторская организация рассматривает прочую информацию после даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и обнаруживает существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью или существенное искажение в прочей информации какого-либо факта, то аудиторская организация решает, надо ли скорректировать прочую информацию или проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Глава 10. НЕКОТОРЫЕ ПРОЦЕДУРЫ НА ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНОЙ СТАДИИ АУДИТА

10.1. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность

Порядок оценки непрерывности деятельности определяется как Международным стандартом аудита МСА 570, так и российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Допущение о непрерывности деятельности является основным принципом подготовки бухгалтерской отчетности. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности экономический субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно активы и обязательства учитываются на том основании, что экономический субъект может выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Действующее законодательство по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности содержит требование о том, чтобы экономический субъект проводил специальную оценку способности продолжать свою непрерывную деятельность, а также требования в отношении подлежащих рассмотрению событий и условий, которые должны быть раскрыты в связи с допущением о непрерывности деятельности.

Принципы подготовки бухгалтерской отчетности могут не содержать выраженного в явной форме требования, чтобы руководство делало конкретную оценку способности предприятия продолжать свою непрерывную деятельность.

Тем не менее, поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, обязанность экономического субъекта заключается в том, чтобы оценить способность продолжать свою непрерывную деятельность, даже если общепризнанные в данных условиях принципы подготовки бухгалтерской отчетности не предусматривают требования об этом, выраженного в явной форме.

Если предприятие исторически имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может сделать свою оценку без проведения подробного анализа.

Оценка организацией допущения о непрерывности своей деятельности связана с вынесением субъективного суждения в конкретный момент времени об *условных фактах хозяйственной деятельности*, которые являются неопределенными на дату составления бухгалтерской отчетности. В этой связи уместными являются следующие факторы:

в общем смысле уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или условия, значительно повышается по мере того как «отодвигаются» временны́е рамки суждения относительно воздействия условных фактов. По этой причине в большинстве случаев основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, где содержится явное требование в отношении действий организации, указывается период, применительно к которому руководство должно учитывать всю доступную информацию;

любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления бухгалтерской отчетности. Последующие события могут вступать в противоречие с субъективным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;

размер и сложная структура субъекта, характер и условия его деятельности, а также степень подверженности субъекта воздействию внешних факторов, — все это оказывает влияние на субъективное суждение о влиянии условных фактов.

К числу условных фактов, вызывающих сомнение в допущении непрерывности деятельности, относятся следующие.

Финансовые условные факты:

величина чистых активов меньше величины уставного капитала;

привлеченные заемные средства, срок погашения которых приближается, при реальном отсутствии перспективы погашения или продления срока займа, или необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;

неспособность дебиторов погашать задолженность в установленные сроки;

неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов, характеризующих деятельность аудируемого лица;

неспособность экономического субъекта в срок производить платежи кредиторам;

неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций.

Производственные условные факты:

увольнение основного управленческого персонала без найма должной замены;

потеря рынка сбыта, франшизы, лицензии или основного поставщика;

проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит важных средств производства.

Прочие условные факты:

несоблюдение требований законодательства;

рассматриваемые в суде иски в отношении субъекта, решения и требования которых (если такие иски будут удовлетворены) вряд ли смогут быть выполнены;

изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность субъекта.

Значения таких событий или условий нередко улучшаются в силу действия иных факторов. Например, последствия в связи с неспособностью субъекта производить выплаты в счет погашения заемных средств могут уравновешиваться действиями организации, предусматривающими обеспечение достаточных поступлений денежных средств за счет других источников. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть смягчена появлением нового поставщика.

Аудитор обязан проанализировать совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение предприятием его непрерывной деятельности. Соответственно отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний об условных факторах, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

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

В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за доказательствами существования условных факторов, которые обусловливают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

В случае выявления таких условий или событий аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли такие факторы на проведенную аудитором оценку составляющих аудиторского риска.

Аудитор рассматривает условные факты, касающиеся допу-щения непрерывности деятельности, в ходе планирования, поскольку такое рассмотрение позволяет более своевременно обсудить эти вопросы с руководством экономического субъекта, а также в ходе всего процесса проведения аудита.

В некоторых случаях экономический субъект мог уже сам провести предварительную оценку в период проведения первоначальных этапов аудита. Если это так, то аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство какие-либо условные факты и связанные с этим планы.

Если экономический субъект еще не проводил предварительной оценки непрерывности деятельности, то аудитор запрашивает у субъекта, существуют ли какие-либо финансовые, производственные и другие условные факты. Аудитор может обратиться к организации с просьбой произвести оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил условные факты, касающиеся допущения непрерывности деятельности. Он анализирует последствия выявленных условных фактов и их влияние на характер, временны́е рамки и объем аудиторских процедур.

Аудитор должен проанализировать данную аудируемым лицом оценку способности продолжать свою деятельность непрерывно за тот же самый период, который использовался субъектом при проведении оценки в соответствии с основными правилами подготовки бухгалтерской отчетности. Если оценка организации, данная в отношении способности субъекта продол-

жать свою деятельность непрерывно, охватывает менее 12 месяцев с даты составления предыдущей бухгалтерской отчетности, то аудитор обязан попросить организацию увеличить период оценки до 12 месяцев с даты составления бухгалтерской отчетности.

Оценка аудируемым лицом своей способности непрерывно осуществлять свою деятельность является основным элементом при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности.

При анализе оценки аудируемого лица аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, обосновывающие такую оценку, и планы руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения аудита.

Аудитор должен запросить у субъекта информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода, охватываемого оценкой, и которые могут обусловливать значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо условных фактов, повышается по мере отдаленности такого факта, аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности предприятия, являются значительными. Аудитор вправе попросить организацию оценить потенциальную значимость условных фактов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением запроса организации) с целью проверки признаков наличия условных фактов, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода, оцениваемого экономическим субъектом.

В случае выявления условных фактов, которые обусловливают значительные сомнения в способности экономического субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

проверить планы организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения о непрерывности деятельности;

путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной не-

определенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов организации и иных факторов;

попросить организацию представить в письменном виде информацию, касающуюся ее планов о деятельности в будущем.

Условные факты, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур.

В число аудиторских процедур могут входить:

анализ и обсуждение с руководством субъекта прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и других соответствующих прогнозов;

анализ и обсуждение имеющейся последней по времени предварительной бухгалтерской отчетности предприятия;

анализ условий заемных средств и выявление нарушений условий погашения таких средств;

изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов на предмет упоминания в них о финансовых трудностях;

опрос юристов предприятия, касающийся наличия судебных тяжб и исков и правильности оценки их результатов и влияния на финансовое состояние предприятия;

проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства;

изучение планов субъекта, касающихся невыполненных заказов клиентов;

анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою непрерывную деятельность.

В случае когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором при оценке условных фактов, аудитор должен проанализировать надежность систем предприятия, генерирующих такую информацию, и обоснованность допущений, лежащих в основе прогнозов.

Кроме того, аудитор сравнивает ожидаемую финансовую информацию за недавние предшествующие периоды с действительными результатами и ожидаемую финансовую информацию за текущий период — с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор определяет, обнаруживается ли в соответствии с его субъективным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Существенная неопределенность может быть, если ее потенциальное значение таково, что, в соответствии с суждением аудитора, для того чтобы представление бухгалтерской отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности.

В случае когда допущение непрерывности деятельности носит надлежащий характер, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор рассматривает вопрос о том:

а) описываются ли адекватно в бухгалтерской отчетности условия или события, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность, и каковы планы руководства в связи с такими условиями или событиями;

б) указывается ли четко в бухгалтерской отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своего нормального бизнеса.

Если в бухгалтерской отчетности сделано адекватное раскрытие информации, аудитор должен выразить *безоговорочно-положительное мнение*, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него абзац, привлекающий внимание к ситуации, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Если же бухгалтерская отчетность не содержит адекватного раскрытия информации, аудитор должен выразить по обстоятельствам *мнение с оговоркой* или *отрицательное мнение*.

Если в соответствии с суждением аудитора субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить *отрицательное мнение*, если бухгалтерская отчетность была подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности.

В случае если руководство субъекта пришло к выводу о том, что использованное при подготовке бухгалтерской отчетности допущение непрерывности деятельности предприятия является неуместным, бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена на основе альтернативных принципов.

Если руководство не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, в ответ на соответствующую просьбу аудитора, то в обязанности аудитора не входит прояснение ситуации, вызванной недостаточной аналитической работой со стороны руководства. В этом случае уместно модифицировать аудиторское заключение, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие доказательства, касающиеся допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности.

В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица бухгалтерской отчетности значительно позже даты ее составления аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае если задержка могла быть связана с условными фактами, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

10.2. События после отчетной даты

Порядок оценки аудитором событий после отчетной даты регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 560, так и российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты».

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение событий (благоприятных и неблагоприятных) после отчетной даты.

В бухгалтерской отчетности эти события могут быть двух типов:

а) события, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;

б) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях.

События, произошедшие до даты аудиторского заключения. Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую

отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Эти процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении сальдо счетов на конец периода, например оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам. Тем не менее от аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате аудиторского заключения:

анализ методов, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и их влияние на бухгалтерскую отчетность;

изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа проверяемого субъекта, проводимых после окончания периода; запросы относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы;

анализ самой последней имеющейся в наличии предварительной бухгалтерской отчетности и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

запросы, адресованные юристам субъекта, или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

запросы, адресованные руководству, относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую отчетность.

Если аудит структурного подразделения субъекта, такого, как представительство, филиал или дочернее предприятие, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате аудиторского заключения.

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, аудитору следует рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в учете и раскрыты ли они достоверно в бухгалтерской отчетности.

События, произошедшие после даты аудиторского заключения. В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской отчетности после даты аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчетность, несет руководство субъекта.

Если после даты аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, он должен определить, нужно ли внести изменения в бухгалтерскую отчетность, и обсудить этот вопрос с руководством.

При внесении руководством изменений в бухгалтерскую отчетность аудитору следует представить новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой подписания или утверждения измененной бухгалтерской отчетности.

Если руководство не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено субъекту, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

После выдачи аудиторского заключения субъекту аудитор обязан уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что субъект не должен предоставлять бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение третьим лицам.

События, обнаруженные после выпуска бухгалтерской отчетности. После выпуска бухгалтерской отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой бухгалтерской отчетности.

Если после выпуска бухгалтерской отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату аудиторского заключения, вследствие которого аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской отчетности и обсудить его с руководством аудируемого лица.

При пересмотре руководством бухгалтерской отчетности аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить действия, предпринятые руководством, проинформировать о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую отчет-

ность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать текст, привлекающий внимание к бухгалтерской отчетности, в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой утверждения пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Если руководство не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленные бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение, о сложившейся ситуации и не пересматривает бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, ему следует уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что аудитор предпримет меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.

Необходимость в пересмотре бухгалтерской отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата бухгалтерской отчетности за следующий период при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Решение об эмиссии ценных бумаг. В случаях проведения эмиссии ценных бумаг аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору законодательством, в котором имеет место размещение ценных бумаг. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по эмиссии ценных бумаг. Это обычно включает выполнение процедур, описанных выше и охватывающих период до даты вступления в силу окончательного документа по эмиссии ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта эмиссии ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

10.3. Оценка результатов аудиторской проверки

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить Письмо о представлении информации (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности менеджмента за правильное представление информации, включенной в финансовую отчетность.

Такое письмо подписывается руководством экономического субъекта. Если руководство отказывается его подписать, то аудитор рассматривает вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно-положительного.

Кроме того, важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. В случае обнаружения ошибок и нарушений аудитор определяет их общую сумму, чтобы понять, является ли эта сумма существенной. Иногда истинная величина ошибки неизвестна, поэтому аудитор должен оценить ее возможную величину и существенность.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит соответствует установленным стандартам.

И наконец, весьма полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвующему в аудите, или контролеру, чтобы выявить возможные слабые места аудиторской проверки, а также определить возможность защиты качества аудита перед независимым наблюдателем.

10.4. Доведение результатов аудита до руководства и представителей собственника аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 260, а также российские правила (стандарты) устанавливают единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Аудитор должен сообщать информацию, полученную по результатам аудита, руководству и представителям собственника аудируемого лица.

Под *руководящими работниками* (*руководством*) аудируемого лица понимаются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-

хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер).

Под *представителями собственника* аудируемого лица понимаются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства (например, совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия).

Под *информацией, полученной по результатам аудита*, подразумеваются сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и касающимися одновременно руководства и представителей собственника при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация, полученная по результатам аудита, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита.

Надлежащие получатели информации. Аудитор должен установить круг лиц из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, представляющая интерес для управления аудируемым лицом.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Такое разнообразие усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информации, полученная по результатам аудита, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности действующего законодательства. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не могут быть четко

определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре (письме) о проведении аудита могут также содержаться:

указание на форму, в которой будет сообщаться информация, полученная по результатам аудита;

перечень надлежащих лиц, которым будет сообщаться такая информация;

перечень конкретных аспектов аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Повышение эффективности в области сообщения информации, полученной по результатам аудита, достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

Информация, полученная по результатам аудита, которую следует сообщать руководству аудируемого лица. Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация включает в себя:

общий подход аудитора к поведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

выбор или изменения руководством аудируемого лица значимых принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, таких, как судебные разбирательства, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

предлагаемые аудитором корректировки, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом, которые оказывают или могут оказать существенное воздействие на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность;

разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по таким вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут быть значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет и насколько значимый характер он носит;

предполагаемые модификации аудиторского заключения;

другие вопросы, требующие внимания представителей собственника: существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства;

любые другие вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре (письме) о проведении аудита.

В качестве части информации по результатам аудита, сообщаемой аудитором надлежащим лицам, эти лица должны быть проинформированы о том, что:

сведения, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита;

аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Сроки и формы сообщения информации. Аудитор должен своевременно сообщать информацию, полученную по результатам аудита. Это дает возможность представителям собственника оперативно принимать надлежащие меры.

Для того чтобы сообщать информацию своевременно, аудитору следует обсудить с представителями собственника порядок,

принципы и сроки сообщений такой информации. В определенных случаях в связи с неотложным характером вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем было согласовано предварительно.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию, полученную по результатам аудита, в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы:

размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;

характер, важность и особенности вопросов в составе информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

принятый аудитором порядок общения с представителями собственника.

Если вопросы информации, полученной по результатам аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, сообщаются в устной форме, то аудитору следует документально отразить в рабочих документах эти вопросы и реакцию на них. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей вопросов может быть целесообразным, чтобы аудитор получал от представителей собственника письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления.

Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самих руководящих работников. Если руководство соглашается самостоятельно сообщить о вопросе информации, полученной по результатам аудита, представляющем интерес для управления, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данного вопроса при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финан-

совой (бухгалтерской) отчетности», то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены этого.

Аудитору следует проанализировать, могут ли какие-либо вопросы информации, полученной по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такой вопрос представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить о нем представителям собственника.

Аудитору следует выполнять требования действующего законодательства и этические нормы профессионального аудиторского объединения, членом которого он состоит, в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В этих обстоятельствах аудитору целесообразно проконсультироваться с юристом.

Законодательными или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита, имеющей отношение к управлению аудируемым лицом. Эти дополнительные требования о сообщении информации не охватываются вышеназванным правилом (стандартом), но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим ее получателям.

10.5. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Подготовка аудиторского отчета (письменной информации аудитора руководству аудируемого лица) регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и МСА 700А, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и представлять письменную информацию (отчет) руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. Аудиторские организации могут готовить и передавать в устном или письмен-

ном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию.

Цель письменной информации — довести до руководства проверяемого субъекта сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системах внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в случаях, если:

договором на осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора;

договором на осуществление инициативного аудита предусматривается не подготовка заключения аудитора, а подготовка письменной информации аудитора.

В письменной информации аудитора должно быть указано все, что связано с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, т.е. любая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которая была сочтена целесообразной.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках — она отражает лишь те из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состоящая из значительного количества сотрудников аудиторской организации, письменная информация аудитора должна быть подписана руководителем группы сотрудников или руководителями отдельных подгрупп (бригад, звеньев и т.п.) в составе общей группы.

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу на бланке аудиторской организации — либо с угловым штампом, либо в соответствии с требованиями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

Каждая аудиторская организация обязана разработать единые (внутрифирменные) требования к форме подготовки письмен-

ной информации аудитора, которые утверждаются руководителем аудиторской организации. Выполнение этих требований обеспечивает аккуратное и единообразное оформление данного документа для различных экономических субъектов.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора и выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштаба и специфики аудиторской проверки, а также размеров аудиторской фирмы, размеров и особенностей экономического субъекта, подлежащего проверке, следует включать в письменную информацию аудитора следующие сведения:

особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;

данные о количественном составе работников, выполняющих бухгалтерский учет, структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

сведения о методике аудиторской проверки; подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе правилам (стандартам) аудиторской деятельности; указание, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным, а какие — выборочным способом и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций как таковых;

оценка (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей, представленных экономическим субъектом, и прогнозируемых показателей по результатам проверки аудиторской организацией;

в случае проверки крупных экономических субъектов со сложной организационной структурой — сведения о проверках филиалов, подразделений и дочерних фирм такого экономического субъекта, общие результаты таких проверок и анализ влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки экономического субъекта в целом;

при последующих аудиторских проверках — оценку и анализ выполнения рекомендаций или исправления экономическим субъектом, подлежащим аудиту, недостатков, указанных в предшествующих документах, содержащих письменную информацию аудитора;

в случае отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг) — сам факт и причины такого отклонения.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке указывается, какие из сделанных замечаний существенны и какие несущественны, влияют ли они (или могут влиять) на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. При подготовке аудиторской организацией условно-положительного заключения, отрицательного заключения или отказе от выражения мнения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин формирования у аудитора соответствующего мнения.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и (или) собственнику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг; лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, — в случае письменного указания на то аудиторской организации.

Отдельные вопросы письменной информации аудитора могут обсуждаться в устной форме или в порядке обмена письмами с сотрудниками экономического субъекта в ходе его проверки с учетом степени ответственности, допуска к информации и уровня компетентности таких сотрудников. При этом все письменные входящие и исходящие документы такого рода аудиторы должны в обязательном порядке приобщать к прочей своей рабочей документации.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в которой могут содержаться требования внесения (с выполнением установленных для этого правил) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация впоследствии могла представить экономическому субъекту положительное аудиторское заключение.

Руководство экономического субъекта может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания, содержащиеся в варианте этого документа. Оно может провести встречу с аудиторами, пригласив со своей стороны тех лиц, которых сочтет необходимым, для обсуждения предварительного варианта документа.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора. Замечания экономического субъекта принимаются аудиторской организацией в расчет, только если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте письменной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками экономического субъекта в порядке выполнения требований аудиторов.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к

прочей рабочей документации аудитора. Несогласие получателя письменной информации с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа. По согласованию письменная информация аудитора может быть переслана по почте. В этом случае ко второму экземпляру письменной информации аудитора при архивном хранении в аудиторской организации подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления либо иного способа передачи этой письменной информации.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами Российской Федерации.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников экономического субъекта.

Аудиторская организация может готовить копии со своего экземпляра письменной информации аудитора для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок. Требования конфиденциальности информации при этом сохраняются.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской организацией. Новая аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, содержащейся в документах, подготовленных ранее.

Глава 11. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

11.1. Назначение аудиторского заключения

Порядок подготовки аудиторского заключения регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и МСА 700А, а также Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

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

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

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта содержит мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Как уже говорилось в предыдущей главе, если в результате проверки аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что возни-

кает серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно отразить данное сомнение.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма выражает мнение о достоверности этой отчетности в форме безоговорочно-положительного или модифицированного мнения.

11.2. Основные элементы аудиторского заключения*

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресата;

в) следующие сведения об аудиторе:

организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им деятельности без образования юридического лица;

место нахождения;

номер и дату свидетельства о государственной регистрации;

номер, дату предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;

членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице:

организационно-правовая форма и наименование;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользовате-

* См.: Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

лем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

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

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

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

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

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

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

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

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

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

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

оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

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

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

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

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

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

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и

представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

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

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

11.3. Виды аудиторских заключений

Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторские заключения можно подразделить в зависимости от мнения аудиторов о достоверности отчетности на безоговорочно-положительные и модифицированные.

Безоговорочно-положительное заключение содержит мнение аудиторов без всяких замечаний и оговорок.

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

Аудиторское заключение считается *модифицированным*, если возникли:

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

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

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

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

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не раскрытой (недостаточно полно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к

финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изменения или дополнения, аудитор может включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Такая часть также может быть включена при наличии дополнительных установленных законодательством Российской Федерации требований в отношении подготовки аудиторского заключения.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно-положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

а) имеется ограничение объема работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководством относительно:

допустимости выбранной учетной политики;

метода ее применения;

адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, указанные в п. «а», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в п. «б», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

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

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

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

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

11.4. Факторы, влияющие на мнение аудитора в аудиторском заключении

Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания обусловлено требованиями законодательства Российской Федерации. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством Российской Федерации обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

11.5. Аудиторское заключение специального назначения

Аудиторское заключение специального назначения — это заключение по специфической финансовой информации, т.е. финансовой информации, подготовленной для специальной цели, в частности:

об отдельных компонентах финансовой отчетности;

о финансовой отчетности, подготовленной для определенной цели на другой основе учета;

об отчетности о налогообложении прибыли;

о реальности дебиторской задолженности;

о выполнении контрактов;

об обоснованности распределения прибыли;

о сводной (консолидированной) отчетности.

Если финансовая отчетность нестандартна и подготовлена для специальной цели, аудитор должен сделать ссылку на это в своем заключении и убедиться, что основа отчетности не противоречит законодательным, нормативным и инструктивным материалам.

При проверке отдельных компонентов финансовой отчетности (например, дебиторской задолженности, материально-производственных запасов, выплаченных налогов) аудитору необходимо помнить о взаимосвязи отдельных показателей отчетности и оценивать материальное взаимодействие отдельных статей финансовой отчетности. Кроме того, необходимо оценить материальность проверяемых статей.

При проверке отчетов об исполнении контрактов аудитор при выражении своего мнения должен указать, выполнило ли предприятие требования соглашения.

В некоторых случаях предприятия готовят сводную (консолидированную) финансовую отчетность, отличную от официально утвержденной, для информирования групп пользователей, заинтересованных только в основных моментах финансовой эффек-

тивности и финансового состояния предприятия. В этом случае аудиторское заключение обычно содержит:

ссылку на официальную финансовую отчетность, на основании которой была сформирована консолидированная;

ссылку на дату составления проверенной финансовой отчетности;

мнение о степени соответствия информации в консолидированной отчетности базовой информации;

замечания по информации в консолидированной финансовой отчетности.

11.6. Представление аудиторского заключения

Аудиторская фирма должна представить экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом, не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения. Каждый экземпляр вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью является единым целым и должен быть сброшюрован.

Экономический субъект несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей (участников), налоговые органы.

Заинтересованные пользователи, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не обязана представлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

В законе об аудиторской деятельности дается определение заведомо ложного аудиторского заключения — это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Раздел III
ПРОЦЕСС АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Глава 12. ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

12.1. Этапы аудиторской проверки

Аудиторскую проверку на практике можно условно разделить на ряд этапов.

1. ***Оценка потребностей клиента, формирование групп по проведению аудита и определение ее задач.***

Важно получить более четкое представление о потребностях и запросах клиента и оптимальных способах удовлетворения этих потребностей. Руководящие сотрудники, задействованные в осуществлении проекта (включая партнера и старшего менеджера или менеджера), должны обеспечить максимально эффективное выполнение этой задачи путем проведения собеседований с соответствующими сотрудниками клиента (при личных встречах с ними или при помощи использования автоматизированного средства оценки потребностей клиента).

Кроме того, необходимо привлечь к выполнению первого этапа аудиторской проверки соответствующих сотрудников (из отделов налогообложения, аудита и управленческого консультирования) с учетом их предыдущего опыта работы с клиентами и специальных навыков, чтобы обеспечить обслуживание клиента исходя из его потребностей и запросов. Для получения более четкого представления о клиенте и его деятельности каждый член группы после выполнения проекта должен представить соответствующую информацию.

2. ***Совещание по планированию проекта аудиторской проверки.***

Необходимо разработать общую стратегию аудита, которая соответствовала бы потребностям и запросам клиента и учитывала его хозяйственный риск. Одновременно такая стратегия должна

учитывать аудиторский риск и экономические аспекты проекта. На совещании, посвященном разработке стратегии аудита, должны присутствовать соответствующие сотрудники клиента и члены группы по выполнению проекта, которые по окончании совещания должны прийти к единому пониманию графика, конечных сроков и результатов аудита, своих обязанностей, затронутых проблем и сделанных выводов, а также других вопросов, которые они сочтут необходимым рассмотреть. Во всех случаях такое совещание должно проводиться с участием партнера и старшего менеджера/менеджера до начала осуществляемых этапов и до конца отчетного года клиента, а его итоги необходимо документировать в рабочей аудиторской документации, которая включает в себя повестку дня совещания, список присутствовавших на нем лиц, протокол или краткое изложение состоявшегося обсуждения.

3. *Получение представления о конъюнктуре рынка, деловой среде и т.д.*

Необходимо получить представление о конъюнктуре рынка, деловой среде, целях бизнеса и акционерах, оказывающих влияние на хозяйственный риск клиента и, соответственно, на связанный с ним аудиторский риск.

4. *Оценка существенных процедур внутреннего контроля.*

Необходимо получить представление об используемых клиентом существенных процедурах внутреннего контроля (включая процесс закрытия финансовой отчетности и системы контроля в области информационных технологий), а также определить процедуры контроля, оказывающие влияние на существенные счета (статьи) финансовой отчетности. Необходимо с минимальными затратами подготовить (или обновить по сравнению с предыдущими годами) документацию, включая описание или блок-схемы систем, формы анализа систем контроля или равнозначные им формы, а также подготовить сквозной анализ для всех существенных процедур.

5. *Оценка риска.*

Необходимо провести оценку эффективности (по принципу «эффективны — неэффективны») средств контроля, выявленных в существенных процедурах внутреннего контроля, а также выборочную проверку таких средств контроля, которые, как считается, носят всеобъемлющий характер, с тем чтобы определить, в какой степени на них можно полагаться (по принципу «можно полагаться — нельзя полагаться») для уменьшения объема осуществляемых аудиторских процедур.

6. *Существенные и общие аудиторские процедуры.*

Необходимо осуществить остальные аудиторские процедуры для дальнейшего уменьшения аудиторского риска до приемлемого уровня, исходя из результатов оценок и выборочных проверок средств внутреннего контроля, а также стратегии аудита. Процедуры могут включать в себя выборочную проверку детальных данных или аналитические процедуры в тех случаях, когда первичные учетные данные были оценены как надежные.

7. *Создание сводного отчета по аудиту (проведение анализа достоинств и недостатков экономического субъекта, возможностей и рисков).*

Необходимо обобщить результаты проведенного аудита, что, как минимум, включает в себя:

обсуждение и решение существенных вопросов, выявленных в ходе аудита;

урегулирование всех аудиторских рисков, выявленных в ходе планирования и проведения оценки средств внутреннего контроля;

описание дополнений, которые должны быть сделаны в финансовой отчетности клиента;

проведение общей аналитической проверки финансовой отчетности;

подготовку общего аудиторского заключения.

8. *Проведение заключительного совещания.*

Для эффективного завершения и подведения итогов аудита необходимо провести совещание с участием соответствующих сотрудников клиента и членов группы по выполнению проекта. На этом совещании следует обсудить и проанализировать:

проекты финансовой отчетности;

письмо руководству;

вопросы, выявленные в ходе аудита, и пути их решения;

вопросы налогообложения;

нерешенные проблемы (если таковые имеются).

Ко времени окончания совещания все указанные лица должны прийти к единому пониманию этих вопросов. Кроме того, на совещании необходимо представить клиенту окончательно утвержденный список исправительных проводок с необходимыми пояснениями и расчетами, а также пояснения относительно трансформации отчетности, составленной по российским нормам, в отчетность, составленную по международным стандартам бухучета. Лучше всего проводить такое совещание до подписания и выпуска заключения.

9. *Оценка результатов работы и разработка плана усовершенствований.*

Необходимо оценить результаты работы членов группы по выполнению проекта с точки зрения эффективности управления проектом и проведения аудита. Выводы, сделанные по итогам этой оценки, впоследствии включаются в служебную аттестацию, составляемую на каждого члена группы.

12.2. Планирование состава и численности аудиторской группы

Прежде всего определяется уровень квалификации и опыта сотрудников аудиторской фирмы. Для наглядности можно использовать рейтинговую оценку знаний и опыта каждого специалиста. При этом в качестве условной единицы опыта используются знания и опыт, которыми обладает специалист, возглавляющий аудиторскую группу, — руководитель проекта.

Руководителем проекта может быть специалист, имеющий аттестат аудитора и опыт работы не менее пяти лет в качестве аудитора. Такие требования объясняются тем, что руководитель проекта должен организовать проведение проверки и контролировать деятельность персонала, участвующего в ней.

Заместитель руководителя проекта — это специалист, имеющий аттестат аудитора и опыт работы (3 года — 5 лет) в качестве аудитора, способный в необходимых случаях заменить руководителя проекта.

Специалисты:

а) специалисты-эксперты, привлекаемые для проверки участков, которые носят специфический характер:

специалист-финансист — для проведения финансового анализа и прогнозирования финансовой ситуации;

специалист по налогообложению и налоговому планированию — для проверки правильности исчисления налогов и пр.;

специалист-юрист — для проверки учета контрактов, договоров и порядка ведения претензионно-исковой работы;

специалист по работе с ценными бумагами — для проверки операций с ценными бумагами;

другие специалисты — для проверки других направлений деятельности предприятия-заказчика.

Эти специалисты должны иметь опыт работы (3 года — 5 лет) по своему роду деятельности;

б) специалисты-аудиторы — для проверки операций бухгалтерского учета.

Эти специалисты должны иметь опыт работы (1 год — 3 года) в области бухгалтерского учета и аудита, ревизорской или инспекторской работы;

в) вспомогательный персонал — для решения остальных вопросов, связанных с деятельностью аудиторской группы во время проверки.

Конкретный персональный состав зависит как от вида проверки, так и от полученной на предыдущих этапах оценки объема необходимых аудиторских процедур, аудиторских и других рисков, времени, необходимого для проверки, и ряда других факторов (характер бизнеса заказчика, сфера и специфика его деятельности, организационно-штатная структура, объем учетной и отчетной информации, система бухгалтерского учета и отчетности, уровень внутреннего аудиторского и состояние финансового контроля).

Конкретный персональный состав в обязательном порядке должен быть избран из числа независимых специалистов, принимающих участие в проверке, и согласован с руководством предприятия-заказчика.

В табл. 12.1 представлены примерные составы аудиторских групп при соответствующих видах проверок.

Таблица 12.1

Примерные составы аудиторских групп при проведении различных видов проверок

Вид проводимых работ	Вид деятельности клиента	Состав аудиторской группы		
		Количество	Специалисты	Итого
1	2	3	4	5
Аудиторская проверка	Промышленные предприятия (производители товаров, работ)	Не менее семи человек	Аудитор и специалисты-эксперты	Аудиторы — 4, специалисты других специальностей — 3 (юрист, финансист, специалист по налогам), специалист по информационным системам — 1
	Предприятия (организации) другого вида деятельности (производители услуг)	Не менее четырех человек	Аудиторы и специалисты-эксперты	Аудиторы — 2, специалисты других специальностей — 1 (юрист), специалист по информационным системам — 1

Окончание табл. 12.1

1	2	3	4	5
Выборочная проверка	Предприятия (организации) любого вида деятельности	В зависимости от предмета проверки и объема выборки, но не менее трех	Аудиторы и специалисты-эксперты	Определяется в зависимости от условий договора
Тематическая проверка	Предприятия (организации) любого вида деятельности	По тематике проверки	Аудиторы и специалисты-эксперты	Определяется в зависимости от условий договора
Комплексная проверка	Предприятия (организации) любого вида деятельности	В зависимости от предмета проверки и объема операций по предмету проверки, но не менее четырех	Аудиторы и специалисты-эксперты	Определяется в зависимости от условий договора

Рассмотрим подробнее обязанности специалиста-финансиста, специалиста по налогообложению и налоговому планированию, специалиста-юриста, участвующих в аудиторской проверке.

Задача специалиста-финансиста — проведение финансового анализа предприятия-заказчика и разработка финансового плана (или уточнение финансового плана при его наличии у предприятия-заказчика на момент начала проверки).

Результатом деятельности специалиста-финансиста должны стать выводы о финансовой деятельности предприятия-заказчика (финансовое заключение), которые войдут в отчет (заключение) аудиторской группы. Эти выводы содержат финансовый анализ деятельности предприятия-заказчика; кроме того, они могут включать в себя оценку финансового плана.

Задача специалиста по налогообложению и налоговому планированию — проанализировать правильность исчисления налогооблагаемой базы и исчисления налогов, правильность применения льгот в разрезе видов налогов (при наличии льгот), возможность применения льгот в разрезе видов налогов (при отсутствии льгот), а также правильность расчетов по налогам и сборам.

Результатом работы этого специалиста должны стать выводы по налогам, сборам и отчислениям, которые являются частью аудиторского заключения (аудиторского отчета).

Задача специалиста-юриста — анализ договорной и претензионно-исковой работы предприятия-заказчика.

Результат его работы — выводы, которые должны стать частью заключения (отчета) аудиторской группы. При проведении юридического анализа договорной работы следует обратить особое внимание на наличие журнала регистрации, первых экземпляров договоров (контрактов) в юридическом отделе, бланка согласования договора с различными службами предприятия-заказчика, а также типовых форм договоров.

Отсутствие в юридическом отделе заказчика первых экземпляров договоров с необходимыми реквизитами (подлинными печатями и подписями сторон) существенно усложняет претензионно-исковую работу и саму деятельность предприятия.

При проведении юридического анализа претензионно-исковой работы следует установить, ведется ли журнал регистраций претензий и исков; осуществляется ли учет исков по временному и материальному критериям; учитываются ли иски, решенные в пользу предприятия; проводится ли анализ допущенных ранее нарушений для последующего составления (исправления) типовых договоров.

12.3. Виды программ

По результатам оценки систем внутреннего контроля (СВК) проверяемого субъекта и определения на ее основе аудиторского риска составляется программа аудита, в которой рассматриваются все процедуры проверки, их характер и объем.

В программах проверки чаще всего указываются основные направления выполнения аудита и определяется обязательный минимум работ. При этом всегда могут возникнуть обстоятельства, которые потребуют выполнения дополнительных действий.

Аудиторские программы можно разделить на два вида:

программы, содержащие вопросы или процедуры для оценки СВК (тесты средств контроля);

программы, содержащие указания или тесты проверки отдельных статей отчетности (тесты по существу).

Однако такое деление удобно лишь в том случае, когда оценка СВК и аудиторская проверка счетов, статей и отчетов разделены во времени.

Так, крупнейшие аудиторские компании при аудите крупных клиентов много времени тратят только на оценку СВК и лишь затем, после окончания финансового года, выполняют собственно аудит у клиента.

Объединив задачи тестирования СВК и статей отчетности, мы получим полный цикл задач тестирования. Такое объединение особенно важно для российских аудиторских фирм и для не очень крупных клиентов, когда не удается разделить во времени оценку СВК и аудит учета и отчетности.

В некоторых случаях российским аудиторским фирмам действительно целесообразно объединить две программы. Несмотря на то что, как уверяют российские аудиторы, СВК на отечественных предприятиях отсутствует, процедуры формирования информации фактически все равно имеются. Их также необходимо оценивать.

Аудиторы, участвующие в проверке, должны письменно фиксировать результаты работы по каждому этапу и подробно описывать выявленные нарушения, ссылаясь на первичные документы заказчика.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: сбор и оценку свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции (интерпретация фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценка сделанных в отчете выводов) сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить СВК, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является увеличение количества сложных сделок, сделок нового типа и необходимость оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Кроме этих основных функций независимые аудиторы выполняют консультационную, информационную и другие функции.

12.4. Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и способы их реализации

Правильная и рациональная организация процесса аудита, выбора необходимых и достаточных аудиторских процедур основана на четком понимании критериев бухгалтерской отчетности.

Как неоднократно отмечалось, согласно действующим законодательным и нормативным актам *основная цель аудита бухгалтерской отчетности* — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» под достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности понимается степень точности содержащихся в ней данных, которая позволяет пользователю этой отчетности на их основании делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. При этом важно не только «формальное» соблюдение правил, но и подготовка бухгалтерской отчетности таким образом, чтобы она давала достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации и его изменении, финансовых результатах ее деятельности.

Подготовка достоверной бухгалтерской отчетности — это задача руководства аудируемого лица. Наличие аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности не перекладывает ответственности за ее подготовку и ее достоверность на аудитора. Вместе с тем на аудитора возлагается ответственность за формирование объективного мнения о степени достоверности представленной аудируемым лицом отчетности и составления соответствующего заключения, которое должно служить ориентиром для пользователей бухгалтерской отчетности при определении степени объективности представленных в отчетности данных и предупреждать о существующих или вероятных отклонениях в этой отчетности.

Поэтому мнение аудитора о достоверности, или недостоверности, или недостаточной степени достоверности бухгалтерской

отчетности должно основываться на собранных в ходе аудита необходимых и достаточных доказательствах. При этом сбор и анализ аудиторских доказательств должны осуществляться на систематизированной основе, обосновывая уверенность аудитора в определенном выводе относительно достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности. Такой подход реализуется путем применения так называемых предпосылок подготовок финансовой (бухгалтерской) отчетности*, которые представляют собой более «конкретные», «детализированные» подцели аудита.

На основе полученных в ходе исследований доказательств аудитор должен сформировать мнение о соответствии проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности следующим семи предпосылкам, принятым как в отечественной, так и в международной практике:

существование;
права и обязанности;
возникновение;
полнота;
стоимостная оценка;
точное измерение;
представление и раскрытие.

Рассмотрим подробнее содержание этих предпосылок.

«***Существование***» — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Подтверждение этой предпосылки достигается путем проверки достоверности сальдо по счетам (например, инвентаризация основных средств, материалов, дебиторской и кредиторской задолженности).

«***Права и обязанности***» — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Соблюдение указанной предпосылки обеспечивает отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности активов, принадлежащих организации на законных основаниях, и пассивов, характеризующих действительный капитал и обязательства организации.

Иногда для подтверждения предпосылки права и обязанностей может потребоваться привлечение юристов, экспертов;

---

* Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности сформулированы в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденном постановлением Правительства РФ от 23.09.02 № 696.

иногда достаточно проверки формального соблюдения всех обязательных реквизитов первичных учетных документов.

«***Возникновение***» — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода.

«***Полнота***» — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета. Таким образом, предпосылка полноты определяет, что в финансовой (бухгалтерской) отчетности отсутствуют неучтенные активы, обязательства, операции или события хозяйственной деятельности, а также нераскрытые статьи.

Фактически речь идет о подтверждении соблюдения организацией при подготовке бухгалтерской отчетности применяемых к учетной политике требований полноты и непротиворечивости.

В соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» учетная политика должна обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты) и тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости).

Подтверждая соблюдение требования полноты, аудитор убеждается в том, что в бухгалтерском учете отражены все факты хозяйственной деятельности. Соблюдение требования непротиворечивости обеспечивает полноту переноса всех данных, отраженных в аналитическом и синтетическом учете в бухгалтерскую отчетность.

«***Стоимостная оценка***» — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства.

Соблюдение предпосылки стоимостной оценки обеспечивает отражение всех элементов бухгалтерской отчетности в оценке, соответствующей требованиям нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

При подтверждении предпосылки стоимостной оценки аудитор должен убедиться не только в соблюдении общих правил оценки (например, соблюдения правил определения первоначальной стоимости активов в зависимости от способа их поступления в организацию), но и в объективности применяемых специфических методов оценки (например, в обоснованности рыночной стоимости при проведении переоценки основных средств или объективном применении методов начисления амортизации).

«***Точное измерение***» — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени.

«***Представление и раскрытие***» — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Соблюдение этой предпосылки подтверждает, что статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрываются, классифицируются и характеризуются в соответствии с применяемыми основами подготовки и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Применение унифицированных форм бухгалтерской отчетности, единых правил классификации объектов бухгалтерского учета призвано обеспечить однозначность трактовки информации, отраженной в бухгалтерской отчетности. Аудитор должен убедиться в соблюдении проверяемой организацией установленных правил классификации и раскрытия отчетной информации. Например, по статье «Основные средства» должна быть отражена остаточная стоимость именно тех объектов бухгалтерского учета, которые соответствуют предпосылкам, установленным для признания основных средств. Кроме того, аудитор должен убедиться, что в бухгалтерской отчетности раскрыта любая другая существенная информация, необходимая для достоверного отражения финансового состояния организации, например информация об овердрафте или о денежных средствах, «замороженных» на счетах в фактически обанкротившихся банках.

Таким образом, в результате проверки аудитор должен собрать достаточное количество доказательств для установления соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности перечисленным предпосылкам, соблюдение которых, в свою очередь, дает представление о достоверности отчетности в целом.

При этом следует иметь в виду, что бухгалтерская отчетность является завершающей стадией учетного процесса и представляет собой систему взаимосвязанных агрегированных показателей. И хотя в отдельных случаях уже результаты анализа и сопоставления данных, отраженных в бухгалтерской отчетности, могут служить основанием для выводов о недостоверности отчетности в целом, как правило, требуются более глубокие исследования представленной информации.

Аудитор должен как бы «углубиться» в бухгалтерскую отчетность, пройти в обратном порядке этапы ее составления и получить на каждом уровне достаточные для формирования объективного мнения аудиторские доказательства.

На *первом этапе* аудитор изучает общие вопросы организации учета и отчетности в организации, анализирует структуру и содержание статей бухгалтерской отчетности. Для отдельных статей отчетности следует установить степень важности различных

предпосылок. Аудитору следует определить, какие статьи могут оказать существенное влияние на мнение потенциального пользователя бухгалтерской отчетности; выделить статьи, целесообразность проверки которых очевидна; установить предпосылки проверки для отобранных статей.

Уже на стадии анализа отчетности следует выделить статьи, в отношении которых можно получить подтверждения определенных предпосылок, не проводя дополнительных исследований. Например, предпосылка существования для статей «Касса», «Материалы» может быть подтверждена результатами инвентаризации.

Однако возможности получения достаточных доказательств в отношении всех установленных предпосылок на данном этапе ограничены. Это обусловлено тем, что:

ограничена возможность применения процедур по тестированию сальдо к статьям отчетности;

ограничена возможность получения аудиторских доказательств по полному спектру установленных предпосылок, например соблюдение предпосылки существования в отношении статьи «Валютные счета» не свидетельствует о законности проведенных по валютным счетам операций;

многие статьи бухгалтерской отчетности (например, статьи «Основные средства», «Нематериальные активы», «Долгосрочные финансовые вложения» и др.) отражают агрегированные показатели, подтверждение которых может быть произведено только после их дезагрегирования.

Указанные причины обусловливают необходимость изучения информации, содержащейся на уровне сводных регистров бухгалтерского учета, являющихся основанием для подготовки бухгалтерской отчетности.

На *втором этапе* аудитор определяет структуру каждой статьи бухгалтерской отчетности и устанавливает взаимосвязь между статьями отчетности и соответствующими счетами бухгалтерского учета.

Сбор доказательств с целью подтверждения установленных предпосылок осуществляется путем тестирования не только сальдо по счетам, но и оборотов по счетам. Тестируя обороты по счетам, аудитор может получить доказательства в отношении соблюдения или несоблюдения всех установленных предпосылок, так как записи на счетах бухгалтерского учета отражают информацию о финансово-хозяйственных операциях, составляющих содержание деятельности организации.

Для практической реализации аудита информация, отраженная на счетах бухгалтерского учета, должна быть разделена на элементы — отдельные хозяйственные операции с определением тех из них, которые будут подвергаться тестированию на соответствие предпосылкам существования, прав и обязанностей, возникновения, полноты, стоимостной оценки, точности измерения, представления и раскрытия.

Отобранные элементы обозначают как *сегменты аудита.*

Таким образом, цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности достигается путем достижения подцелей, установленных для каждого сегмента аудита.

Разделение бухгалтерской отчетности на элементы позволяет реализовать цели аудита отчетности, в частности делает возможным распределение конкретных заданий по сбору доказательств в отношении отдельных сегментов между членами аудиторской группы, проводящей проверку.

Аудит каждой хозяйственной операции происходит с точки зрения сбора доказательств соответствия предпосылкам отдельных счетов бухгалтерского учета без установления взаимосвязи между ними на этапе сбора доказательств. После завершения аудита каждого счета бухгалтерского учета с целью обобщения полученных результатов должны быть проанализированы их взаимосвязи.

Третий этап — формирование мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

12.5. Циклы хозяйственных операций. Метод направленного тестирования

Циклы хозяйственных операций. Международная практика свидетельствует, что процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета — так называемые циклы хозяйственных операций:

цикл приобретения и заготовления, который объединяет хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов и заготовлению материально-производственных запасов, приводящие к образованию кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками соответствующих активов;

цикл производства, который объединяет хозяйственные операции по производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции;

цикл реализации — хозяйственные операции, связанные с продажей готовой продукции и приводящие к образованию дебиторской задолженности покупателей и заказчиков;

цикл оплаты — хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств, а также погашением дебиторской и кредиторской задолженности как путем оплаты денежными средствами, так и путем зачета взаимных требований.

В зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть выделены и другие циклы хозяйственных операций. Например, если операции по осуществлению финансовых вложений носят массовый, часто повторяющийся характер, то может быть выделен цикл инвестирования.

Взаимосвязь циклов хозяйственных операций приведена на рис. 12.1. В целях наглядности на рисунке отражены только основные циклы, составляющие суть производственной деятельности промышленного предприятия.



Рис. 12.1. Взаимосвязь циклов хозяйственных операций

Фактически циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении деятельности организации. Приобретение элементов производства — средств труда, предметов труда и собственно труда (цикл приобретения) — приводит к образованию задолженности поставщикам и подрядчикам, а также персоналу по оплате труда.

В процессе производства готовой продукции потребляются элементы производства, что отражается начислением амортизации внеоборотных активов, списанием товарно-материальных ценностей, начислением заработной платы персоналу (цикл производства).

Выпущенная в процессе производства готовая продукция реализуется покупателям, что приводит к образованию дебиторской задолженности (цикл реализации).

На расчетный счет или в кассу предприятия от дебиторов поступают денежные средства в счет оплаты реализованной продукции. Производится выплата работникам начисленной заработной платы. Направляются денежные средства на погашение задолженности поставщикам внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей (цикл оплаты).

Чаще всего в процессе аудита каждый цикл хозяйственных операций исследуется отдельно, что позволяет проводить сложные проверки. При этом проверка должна быть организована таким образом, чтобы своевременно выявлять связи между циклами.

Сущность метода направленного тестирования. Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применять в ходе аудита так называемый *метод направленного тестирования*, базирующийся на учетном принципе двойной записи*.

В силу природы двойной записи искажение (в том числе пропуск) записи по кредиту приведет к искажению или пропуску (корреспондирующей) дебетовой записи, и наоборот. При использовании метода направленного тестирования признается, что если аудитор тестирует дебет одного счета на предмет завышения (занижения), то одновременно тестируется кредит корреспондирующего счета на предмет завышения (занижения).

---

* Характеристика данного метода приводится, в частности, в следующих работах: Зубова Е.В. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы: Практическое руководство. — М.: Аналитика-Пресс, Аудиторская фирма «ЦБА», 1998; Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999.

Таким образом, направленное тестирование типовых проводок позволяет оптимизировать затраты труда и времени, необходимые для проведения аудита.

Например, если подвергнуть проверке дебетовые записи в цикле оплаты, то существует возможность одновременного подтверждения кредитовых записей по погашению дебиторской задолженности.

В западных странах аудитор, использующий метод направленного тестирования, в первую очередь должен проверять, не занижены ли расходы и не завышены ли доходы. В России же метод направленного тестирования имеет свою специфику, так как российский аудитор в первую очередь проверяет, не завышены ли расходы и не занижены ли доходы.

При использовании метода направленного тестирования в ходе аудита очень важно установить, какие счета будут подвергнуты проверке, а какие счета необходимо подтвердить в ходе этой проверки.

Фактически легче получить аудиторские доказательства в отношении обязательств и расходов, а также счетов, отражающих движение денежных средств. Можно считать такие доказательства наиболее убедительными, поскольку, как правило, подтверждением этим доказательствам могут быть свидетельства внешних лиц (третьих сторон).

На практике выделение сегментов аудита продиктовано необходимостью оптимизировать процесс аудита. Поэтому, как правило, применяется сочетание двух методов. Проверка типовых многочисленных операций проводится по циклам хозяйственных операций, а разовых существенных операций — пообъектно.

Аудит учредительных документов. Цель аудита учредительных документов — установление соответствия действующему законодательству правоустанавливающих документов, являющихся основой функционирования организации.

Учитывая особенности организационно-правовой формы проверяемой организации, аудитору целесообразно:

проверить реальность государственной регистрации организации, соблюдение порядка регистрации и перерегистрации организации, своевременность и правильность государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы;

изучить основные положения учредительных документов;

проанализировать основные виды деятельности, предусмотренные учредительными документами;

проверить наличие необходимых лицензий при осуществлении лицензируемых видов деятельности;

проанализировать состав учредителей и структуру уставного капитала;

проверить своевременность и полноту погашения задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал;

проверить соответствие реально существующей структуры управления организацией структуре, предусмотренной учредительными документами;

изучить организационную структуру — наличие представительств, филиалов, обособленных подразделений;

оценить предусмотренный учредительными документами порядок использования чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации, порядок образования резервных и иных фондов;

сопоставить структуру и функции реально действующих ревизионных органов с порядком, предусмотренным в учредительных документах;

изучить установленный учредительными документами порядок назначения внешнего аудитора организации и утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Аудит учетной политики организации. Цель аудита учетной политики организации — установление ее соответствия действующим нормативным и законодательным актам, а также характеру и масштабу деятельности организации.

Объектом изучения являются все внутрифирменные документы, определяющие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в организации. При аудите учетной политики следует проверить следующие контрольные моменты:

наличие приказа (распоряжения) руководителя о принятии учетной политики организации;

соответствие принятой учетной политики требованиям Закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете в Российской Федерации» и Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ-1/98);

соблюдение при подготовке учетной политики допущений и требований, установленных нормативными документами;

полноту раскрытия избранных при формировании учетной политики способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;

принятую в организации систему внутренней отчетности;

наличие должностных инструкций и их соответствие реальной ситуации в организации;

наличие и эффективность утвержденной системы документооборота;

выбор формы ведения бухгалтерского учета;

установленный порядок проведения инвентаризаций имущества и обязательств;

утвержденный рабочий план счетов бухгалтерского учета (особое внимание следует обратить на варианты использования счетов бухгалтерского учета, отличные от общепринятого порядка).

Аудитор также должен проверить и оценить соответствие масштабам и характеру деятельности организации «прикладных» вопросов, регулируемых учетной политикой:

применяемые методы начисления амортизации основных средств (линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод суммы чисел лет срока полезного использования, производственный метод), обоснованность их применения;

применяемые методы начисления амортизации нематериальных активов;

применяемый порядок отражения в бухгалтерском учете процесса заготовления и приобретения материально-производственных запасов;

применяемый метод оценки материально-производственных запасов при их списании в производство (ФИФО, ЛИФО, средней стоимости);

применяемые методы калькулирования себестоимости произведенной продукции и обоснованность их применения;

порядок учета и финансирования ремонта основных средств;

порядок списания общехозяйственных расходов;

избранный вариант оценки незавершенного производства;

обоснованность способов распределения косвенных затрат;

избранный вариант отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции;

избранный вариант оценки готовой продукции и товаров;

перечень и правомерность создания оценочных резервов и резервов предстоящих расходов и платежей;

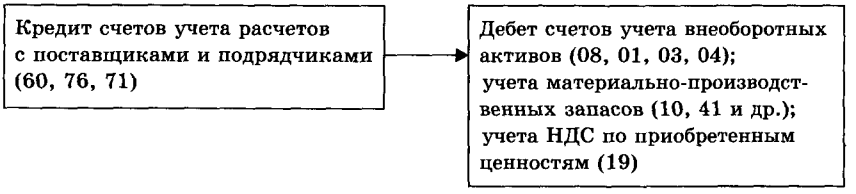
правомерность образования за счет нераспределенной прибыли отчетного года резервного фонда.

Результаты аудита системных вопросов имеют важное значение для формирования мнения аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные, полученные при аудите этого раздела, корреспондируют со всеми остальными сегментами аудита.

Аудит цикла приобретения. Цикл приобретения — это хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов (за исключением долгосрочных финансовых вложений) и заготовлению материально-производственных запасов,

приводящие к образованию кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам.

В рамках цикла приобретения подлежат аудиту следующие счета:



Если операции по приобретению и созданию внеоборотных активов достаточно многочисленны и существенны, они могут быть выделены в отдельный цикл приобретения, а операции по заготовлению материально-производственных запасов — в цикл закупок.

Аудит цикла приобретения проводится с ориентацией на соответствие критериям аудита бухгалтерской отчетности.

1. Для установления соответствия операций предпосылкам «*Существование*» и «*Возникновение*» аудитор должен убедиться в соблюдении следующих контрольных моментов:

зарегистрированные и подлежащие оплате счета поставщиков и подрядчиков, задолженность перед подотчетными лицами содержат суммы, которые организация действительно должна за фактически поставленные товарно-материальные ценности;

отсутствуют факты отражения в бухгалтерском учете выставленных счетов по впоследствии не состоявшимся сделкам;

счета поставщиков и подрядчиков акцептованы в установленном порядке;

данные инвентаризации подтверждают наличие обязательств перед поставщиками и подрядчиками, размер которых согласован с кредиторами;

ввод в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов подтвержден первичными учетными документами установленного образца;

факт наличия нематериальных активов оформлен документально (описание, образец, карты, чертежи и др.);

факт наличия основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей подтвержден первичными документами и результатами тщательно проведенной в установленном порядке инвентаризации.

2. Для установления соответствия операций предпосылке «*Права и обязанности*» аудитор должен убедиться в том, что:

задолженность поставщикам и подрядчикам является реальной и возникла в результате законных сделок;

приобретенные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат предприятию на правах собственности и получены в результате законных сделок;

отраженные в бухгалтерской отчетности нематериальные активы получены организацией в результате заключения договоров, соответствующих требованиям специальных отраслей права (авторское право, патентное законодательство и др.), что подтверждено соответствующими документами (лицензионные договоры, патенты и др.);

при поступлении активов в результате хозяйственных операций, связанных с осуществлением лицензируемых видов деятельности, соблюдены требования лицензионного законодательства (например, основные средства, поступившие по лизингу);

сделки с активами, подлежащие государственной регистрации, имеют соответствующие удостоверения (нотариальное заверение);

все записи на счетах бухгалтерского учета подтверждены оправдательными и учетными документами, оформленными в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов.

3. Для установления соответствия операций предпосылкам «*Полнота*» и «*Точность измерения*» аудитор должен убедиться в том, что:

обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, представляют полный объем реальной задолженности экономического субъекта поставщикам внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

в бухгалтерской отчетности отражены все фактически приобретенные объекты внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

оприходование объектов основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей отражается в том отчетном периоде, в котором их поступление фактически имело место;

соблюдаются учетные требования полноты и непротиворечивости;

выявленные в ходе инвентаризации отклонения в состоянии и стоимости активов и обязательств отражены в бухгалтерском учете в полном объеме;

все операции по оприходованию внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей отражены в бухгалтерском учете с арифметической точностью.

4. Для установления соответствия предпосылке «*Представление и раскрытие*», необходимо убедиться в том, что:

средства труда в зависимости от срока использования правильно включены в состав основных средств либо в состав средств труда в обороте;

в состав нематериальных активов правильно включены объекты, отвечающие критериям признания, установленным ПБУ 14/2000;

приобретенные объекты основных средств и нематериальных активов правильно классифицированы по видам и подразделены с точки зрения возможности начисления амортизации;

основные средства и нематериальные активы правильно классифицированы по критерию производственного и непроизводственного назначения;

сроки полезного использования основных средств и нематериальных активов установлены обоснованно.

5. Для установления соответствия предпосылке «*Стоимостная оценка*» необходимо убедиться в том, что:

оценка кредиторской задолженности, в том числе в иностранной валюте, при отражении в бухгалтерской отчетности проведена в соответствии с требованиями нормативных документов;

в зависимости от способа поступления правильно определена первоначальная стоимость внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

правильно установлены нормы амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов;

применяются обоснованные методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;

начисление амортизации (начало и окончание) проводится в установленном порядке;

материальные ценности приходуются в оценке, принятой учетной политикой;

правильно произведен расчет рублевой оценки объектов основных средств, нематериальных активов и товарно-материальных ценностей в случае, если в расчетных документах стоимость этих объектов была выражена в иностранной валюте или в условных единицах;

правильно сформирована стоимость активов в целях включения в бухгалтерскую отчетность;

можно подтвердить правильность отражения в бухгалтерском учете НДС по приобретенным ценностям;

сумма НДС выделена отдельной строкой в договорах, счетах-фактурах, накладных;

правильно определен источник погашения НДС по активам производственного и непроизводственного назначения;

правильно исчислен НДС при осуществлении капитальных вложений хозяйственным и подрядным способом;

правильно выделен НДС по ставке при приобретении горюче-смазочных материалов.

Целесообразно провести следующие тесты средств контроля:

изучить систему санкционирования хозяйственных операций цикла приобретения;

изучить систему складского учета, установить материально ответственных лиц и их должностные обязанности, оценить риски возможных злоупотреблений;

проверить работу комиссии по приемке основных средств и нематериальных активов и инвентаризационной комиссии;

проверить соответствие требованиям нормативных документов и эффективность системы документооборота, связанной с оформлением операций цикла приобретения.

Аудит цикла производства — это хозяйственные операции по производственному потреблению средств труда (основных средств и нематериальных активов), предметов труда (материалов) и собственно труда (начисление заработной платы персоналу) для изготовления и выпуска готовой продукции.

Аудит цикла производства является наиболее сложным и трудоемким. Практически всегда он имеет свои особенности в зависимости от характера отрасли и бизнеса каждого клиента. Кроме того, в основном все источники аудиторских доказательств являются внутренними документами, созданными самим экономическим субъектом, что в соответствии с аудиторскими стандартами снижает их ценность для аудита. Поэтому для успешного проведения проверки цикла производства особенно важны хорошее понимание аудитором сущности производственного процесса и его технологических особенностей, а также визуальное ознакомление с производственными цехами и линиями, складским хозяйством.

При аудите цикла производства проверке подвергаются записи по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 70 «Расчет с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты с бюджетом», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и другие счета с целью подтверждения записей по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные рас-

ходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Следующим этапом аудита операций данного цикла является проверка записей по кредиту счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с целью подтверждения правильности формирования записей по дебету счетов 20 «Основное производство» и 90 «Продажи». После этого проверяется правильность записей по кредиту счета 20 «Основное производство» с целью подтверждения записей по дебету счетов 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Критерии аудита цикла производства позволяют определить:

по предпосылке «*Существование*» и «*Возникновение*» — что:

все бухгалтерские записи, включающие расходы и издержки производства, подтверждены документально;

остатки незавершенного производства и готовой продукции реально существуют и подтверждены данными тщательно проведенной инвентаризации;

все включенные в издержки производства расходы являются реальными и фактически имели место в отчетном периоде;

включенные в издержки производства затраты на оплату труда обоснованы и реальны;

по предпосылке «*Права и обязанности*» — что:

процесс производства соответствует уставным целям деятельности организации и организован в соответствии с требованиями действующего законодательства;

номенклатура, количество выпускаемой продукции санкционированы в установленном порядке уполномоченными лицами;

расход материалов обоснован, санкционирован и соответствует целям производственной деятельности;

начисление заработной платы, ЕСН, других взносов в фонды социального страхования и обеспечения осуществляется с учетом требований законодательных документов;

выпущенная продукция соответствует требованиям установленных стандартов качества и технических требований;

документы, подтверждающие произведение затрат по производству продукции, оформлены в соответствии с требованиями нормативных и законодательных документов;

по предпосылке «*Полнота*» — что:

в бухгалтерском учете в полном объеме отражены все отпущенные и израсходованные в производстве материалы, все начисленные затраты на оплату труда;

в издержки отчетного периода и себестоимость изготовленной продукции включены все затраты, связанные с производством;

в бухгалтерской отчетности отражен полный объем незавершенного производства, готовой продукции;

соблюдены учетные требования полноты и непротиворечивости;

по предпосылке «*Представление и раскрытие*» — что:

система аналитического учета затрат на производство позволяет получить информацию в разрезе элементов затрат и статей калькуляции, сверхнормативных расходов;

затраты правильно классифицированы в качестве текущих, не допущено включение в издержки производства затрат капитального характера;

затраты правильно классифицированы на прямые и косвенные;

распределение косвенных затрат между видами продукции осуществлено в соответствии с нормативными документами (при их наличии) и в соответствии с учетной политикой;

изделия, включенные в состав готовой продукции, соответствуют всем требованиям, предъявляемым к качеству готовой продукции;

по предпосылкам «*Стоимостная оценка*» и «*Точность измерения*» — что:

оценка незавершенного производства осуществляется в соответствии с принятой учетной политикой;

стоимость материальных ценностей включается в затраты в оценке, предусмотренной учетной политикой (ФИФО, ЛИФО, средняя себестоимость, фактическая себестоимость единицы);

включение в себестоимость продукции стоимости горюче-смазочных материалов осуществляется обоснованно и по установленным нормам;

в затраты на производство продукции включены правильно исчисленные обоснованные суммы амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

в издержки производства включаются отчисления на образование резервов предстоящих расходов и платежей в соответствии с нормативными документами и учетной политикой;

сумма затрат на оплату труда, ЕСН и прочие отчисления в фонды социального страхования, включенные в издержки производства, обоснованы и правильно исчислены;

в издержки производства включены правильно исчисленные суммы налогов, подлежащих отнесению на себестоимость;

оценка готовой продукции произведена в соответствии с принятой учетной политикой;

порядок списания общехозяйственных затрат соответствует требованиям нормативных документов и принятой учетной политике;

калькулирование себестоимости готовой продукции производится в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию и калькулированию себестоимости, а в случае их отсутствия — в соответствии с принятой учетной политикой;

все операции по учету затрат на производство и операции по выпуску продукции отражены в бухгалтерском учете и отчетности с соблюдением допущения «временной определенности фактов хозяйственной деятельности»;

все расчеты в бухгалтерском учете и отчетности произведены с арифметической точностью;

правильно исчислены налоги и сборы, относимые на себестоимость продукции;

в налогооблагаемую базу по подоходному налогу включены сверхнормативные затраты, произведенные подотчетными лицами;

в себестоимость включены только те виды налогов, которые подлежат отнесению на издержки производства и обращения;

не допускается противоречащих установленному нормативными документами порядку случаев включения в себестоимость продукции сумм НДС по приобретенным ценностям.

Для контроля аудитор может ознакомиться с обоснованностью применяемых методик калькулирования себестоимости, с порядком проведения инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции, системой складского хозяйства и складского учета готовой продукции, системой мер по обеспечению сохранности материалов в цехах. Целесообразно также изучить работу отдела кадров и отдела труда и заработной платы, применяемые на предприятии системы оплаты труда.

Аудит цикла реализации продукции — это хозяйственные операции, связанные с реализацией готовой продукции (работ, услуг), приводящие к образованию дебиторской задолженности, а также выявление финансового результата от этих операций.

Операции цикла реализации играют основную роль в формировании результатов хозяйственной деятельности организации, поэтому их достоверность весьма важна. При проверке цикла реализации аудитор, с одной стороны, располагает внутренними источниками доказательств (расчеты себестоимости реализованной продукции, накладные на отпуск продукции, акты ликвидации основных средств), а с другой стороны — внешними доку-

ментами (счета, акцептованные покупателями). Для успешного проведения проверки аудитору следует хорошо представлять характер рынков сбыта продукции, выпускаемой аудируемым субъектом, конкурентную ситуацию на этих рынках, иметь представление о платежеспособности покупателей.

Центром аудита цикла реализации является подтверждение дебета и кредита счета 90 «Продажи». Соответственно проверке подвергаются кредит счетов 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» (в случае списания управленческих расходов в дебет счета 90), 44 «Расходы на продажу» с целью подтверждения записей по дебету счета 90 «Продажи». Одновременно на основании выставленных счетов проводится проверка записей по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с подтверждением записей по кредиту счета 90 «Продажи» и правильности выделения НДС.

Цели аудита цикла реализации продукции позволяют определить:

по предпосылкам «*Существование*» и «*Возникновение*» — что:

в бухгалтерском учете отражены факты продажи продукции, реально имевшие место в течение отчетного периода;

величина дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, отраженная в отчетности, подтверждена данными тщательно проведенной инвентаризации и согласована с дебиторами;

все записи в бухгалтерских регистрах имеют документальное подтверждение;

по предпосылке «*Права и обязанности*» — что:

все сделки по продаже продукции обусловлены условиями договорных отношений, не противоречащих действующему законодательству;

при реализации продукции соблюдаются требования лицензионного законодательства;

величина дебиторской задолженности, отраженная в бухгалтерской отчетности, представляет величину, в отношении которой имеются законные права на ее взыскание;

реализуемая продукция принадлежит организации на законных основаниях;

все торговые операции санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;

документы, отражающие операции по продаже продукции, соответствуют требованиям нормативных и законодательных актов;

по предпосылкам «*Полнота*» и «*Точность измерения*» — что:

обязательства, отраженные на счетах бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками, представляют полный объем реальной к взысканию задолженности за проданную им готовую продукцию;

в бухгалтерской отчетности отражены все сделки по продаже готовой продукции, имевшие место в отчетном периоде;

счета покупателям выставлены на основании точных расценок и с указанием точного количества отгруженной продукции;

все операции по продаже продукции регистрируются в бухгалтерском учете своевременно;

при определении финансового результата от продажи продукции учтены себестоимость всей реализованной продукции и сумма всех затрат, связанных с реализацией продукции;

соблюдены учетные требования полноты и непротиворечивости;

по предпосылкам «*Представление и раскрытие*» — что:

дебиторская задолженность должным образом классифицирована по видам, срокам погашения и реальности взыскания при отражении в бухгалтерской отчетности;

выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете в соответствии с условиями договоров, а не в зависимости от фактического получения денежных средств;

доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, правильным образом классифицированы при включении в отчет о прибылях и убытках;

в случае различия вариантов определения выручки для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения организованная система учета позволяет определить объем выручки для различных целей;

по предпосылкам «*Стоимостная оценка*» — что:

дебиторская задолженность покупателей и заказчиков включена в отчетность в правильной оценке, с учетом результатов инвентаризации задолженности на предмет реальности взыскания и с учетом созданных резервов по сомнительным долгам;

рублевая оценка дебиторской задолженности в иностранной валюте определена в соответствии с требованиями нормативных документов и правильно переоценивается;

выручка от продажи продукции отражена в бухгалтерском учете в верной оценке, совпадающей с информацией, содержащейся в первичных документах;

правильно исчислены суммы НДС, налога с продаж, акцизов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

НДС выделен отдельной строкой суммарно в договорах, счетах, счетах-фактурах;

организован процесс выставления и учета счетов-фактур для исчисления НДС. Суммы, отраженные в счетах-фактурах, совпадают с суммами, отраженными в счетах и договорах, накладных.

Аудит цикла оплаты — это хозяйственные операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности путем получения (выплаты) денежных средств. В современных условиях в Российской Федерации в рамках цикла оплаты целесообразно проверять операции, связанные с проведением зачета взаимных требований, так как они имеют широкое распространение.

Бухгалтерские счета «Касса», «Расчетный счет», «Валютный счет» относятся к категории проверяемых по существу. Поэтому в цикле оплаты целесообразно посредством проверки дебета и кредита счетов учета денежных средств подтверждать счета учета дебиторской и кредиторской задолженности.

Таким образом, центральное место занимает проверка записей по дебету и кредиту счетов учета денежных средств — 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» — с подтверждением записей по дебету счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (60, 76), подотчетными лицами (71) и кредиту счетов учета расчетов с покупателями и заказчиками (62, 76).

Цели аудита цикла оплаты позволяют определить:

по предпосылкам «*Существование*» и «*Возникновение*» — что:

остатки по счетам денежных средств, отраженные в балансе, характеризуют реальные денежные средства, находящиеся в распоряжении организации;

остатки денежных средств в кассе и на счетах организации в банках подтверждены результатами тщательно проведенной инвентаризации и согласованы с банками;

все отраженные в бухгалтерском учете операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности, реально имели место в отчетном периоде;

по предпосылкам «*Права и обязанности*» — что:

все денежные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат организации на законных основаниях;

все выплаты и поступления денежных средств осуществляются на законных основаниях;

движение денежных средств в иностранной валюте осуществляется с соблюдением требований валютного законодательства;

соблюдается порядок ведения кассовых операций;

лимит остатка наличных денежных средств в кассе согласован с банком и не превышается;

не нарушаются законодательно установленные размеры расчетов наличными денежными средствами;

расчеты с физическими лицами ведутся с применением контрольно-кассовых машин, зарегистрированных в установленном порядке;

все операции имеют документальное подтверждение. Документы, оформляющие операции с денежными средствами, соответствуют установленным нормативными документами требованиям;

все операции с денежными средствами санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;

по предпосылкам «*Полнота*» и «*Точность измерения*» — что:

в бухгалтерской отчетности отражены все денежные средства, имеющиеся в распоряжении организации;

на счетах бухгалтерского учета своевременно отражены все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств;

в бухгалтерском учете отражены в полном объеме все операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности;

соблюдены учетные требования «полноты» и «непротиворечивости»;

все операции по движению денежных средств и погашению дебиторской и кредиторской задолженностей отражены в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета с арифметической точностью;

по предпосылке «*Представление и раскрытие*» — что:

раскрыта информация о денежных средствах в иностранной валюте;

раскрыта информация о денежных средствах в иностранной и национальной валютах, на свободное использование которых существуют ограничения;

все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств, погашением дебиторской и кредиторской задолженности, были должным образом классифицированы и идентифицированы при отражении в бухгалтерском учете;

по предпосылке «*Стоимостная оценка*» — что:

денежные средства в иностранной валюте представлены в бухгалтерской отчетности в верной оценке;

операции, связанные с погашением задолженности, в том числе в иностранной валюте или выраженные в условных единицах, отражены в бухгалтерском учете в правильной и точной оценке;

рублевая оценка денежных средств в иностранной валюте определена в установленном нормативными документами порядке. Переоценка денежных средств в иностранной валюте производится своевременно и в соответствии с требованиями нормативных документов.

По завершении аудиторских процедур в отношении циклов хозяйственных операций аудитор должен проанализировать совокупность полученных доказательств и оценить масштаб охвата всех счетов бухгалтерского учета проведенными процедурами. Если, по мнению аудитора, проверкой было охвачено недостаточное количество счетов бухгалтерского учета, следует провести тестирование отдельных счетов по существу.

12.6. Организация проведения аудиторской проверки

Аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта, подготовленной в соответствии с российским законодательством, проводится согласно:

Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ;

Федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, утвержденным Правительством Российской Федерации;

Правилам (стандартам) аудиторской деятельности, одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации в части, не противоречащей Федеральным правилам (стандартам);

Международным аудиторским стандартам в части, не противоречащей Федеральным правилам (стандартам);

Внутренним стандартам, методикам и инструкциям по аудиту, подготовленным аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями и аудиторскими фирмами.

Порядок и методы проведения аудита. Порядок проведения аудиторской поверки имеет следующую структуру: каждый раздел аудита разбивается на подразделы. Внутри каждого подраздела проводятся тесты, предметом которых являются:

предмет тестирования;

выводы о соответствии действующему законодательству;

предложения по совершенствованию с конкретными примерами;

основания для приведения в соответствие с законодательством, рекомендации по исправлению.

Сбор аудиторских доказательств осуществляется с использованием следующих методов:

наблюдение за инвентаризацией, анализ результатов инвентаризации (где применимо);

изучение документов, лежащих в основе хозяйственных или бухгалтерских операций;

устный опрос сотрудников и руководства всех соответствующих департаментов (включая департаменты транспортировки и учета нефти, капитальных проектов и стратегического развития, бухгалтерского учета, финансов, налогообложения, инвестиций и юридический департамент);

получение письменных подтверждений третьих сторон (банки, потребители, поставщики);

проверка документов, полученных от третьих лиц;

проверка документов клиента;

проверка арифметических расчетов;

аналитические процедуры;

обсуждение вопросов с руководством.

На рис. 12.2 приведены основные блоки осуществления аудиторской проверки.

Аудиторская проверка включает три основных этапа:

1) общее и детальное планирование аудиторской проверки;

2) сбор аудиторских доказательств;

3) завершение аудиторской проверки.

Этап 1. *Общее и детальное планирование*

Планирование аудиторской проверки предприятий включает в себя три последовательных этапа:

1) сбор и анализ информации об аудируемом лице;

2) подготовка общего плана аудиторской проверки;

3) подготовка детальных программ проведения аудиторских процедур по существу, а также тестов средств контроля.

На *первом этапе* изучаются особенности бизнеса аудируемого лица, порядок ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, системы документооборота и системы внутреннего контроля; анализируются внутренние и внешние факторы, которые могут оказать влияние на появление существенных искажений в бухгалтерской отчетности.

Проводится анализ рисков — общеэкономических, финансовых и отраслевых, которые влияют на аудируемое лицо при осуществлении хозяйственной деятельности. Рассматриваются существенные события текущего года, влияющие на достоверность



Рис. 12.2. Общая блок-схема аудиторской проверки

отчетности, а также анализируются результаты хозяйственной деятельности, которые связаны с потенциальными рисками.

Знакомство с бизнесом аудируемого лица, особенностями его деятельности, а также оценка рисков позволяют подготовить обоснованный план и программу аудита.

На *втором этапе* готовится общий план аудиторской проверки; предполагается использовать процедуры аналитической проверки.

На *третьем этапе* разрабатывается программа проведения аудиторских процедур по существу для разделов, которые включены в план аудита. Детальные программы готовятся так, чтобы убедиться в том, что:

отраженные в бухгалтерской отчетности активы, обязательства, доходы и расходы действительно имеют отношение к деятельности предприятия и должным образом подтверждены первичными документами;

все реально существующие активы, обязательства, доходы и расходы предприятия отражены в бухгалтерской отчетности;

активы, обязательства, доходы и расходы отражены в его бухгалтерской отчетности в правильных суммах в соответствии с первичными документами;

в бухгалтерской отчетности раскрыта вся требуемая в соответствии с российским законодательством информация об активах, обязательствах, доходах и расходах предприятий, и эта информация представлена в бухгалтерской отчетности должным образом.

Этап 2. *Сбор аудиторских доказательств*

На этой стадии проводятся проверка системы внутреннего контроля и проверка операций по существу.

Обе процедуры позволяют выявить в финансовой отчетности существенные искажения.

Проверка *системы внутреннего контроля* необходима для того, чтобы определить, насколько эффективны принятые на предприятиях методы контроля, призванные уменьшить риск присутствия в отчетности существенных искажений.

Эта проверка включает проверку системы бухгалтерского учета, которая используется аудируемым лицом, и тестирование средств контроля, используемых аудируемым лицом.

Проверки операций по существу выполняются для выявления существенных искажений по отдельным статья бухгалтерской отчетности.

Этап 3. *Завершение аудиторской проверки*

По завершении аудита предоставляются рекомендации для того, чтобы помочь аудируемому лицу усовершенствовать систему внутреннего контроля, внести необходимые корректировки в данные бухгалтерского учета, бухгалтерской и налоговой отчетности (в пределах проаудированных операций).

Результаты аудиторской проверки представляются в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия и отчете (письменной информации руководству) о результатах аудиторской проверки.

Принципы организации аудиторской работы. Аудиторская проверка предусматривает обеспечение достаточного объема людских, материальных и информационных ресурсов; организацию механизма управления конкретной аудиторской проверкой; разработку внутрифирменной методологии и организацию предварительного, текущего и последующего контроля.

Обеспечение ресурсами необходимо для качественного выполнения работ, особенно в ситуации роста объема оказываемых услуг. Это предусматривает:

достаточное количество высококвалифицированных специалистов;

обеспечение специалистов информацией;

наделение специалистов персональными компьютерами с информационной базой, оргтехникой, средствами связи.

Управление аудиторской проверкой предусматривает:

формулирование целей и задач проверки, определение формы представления результата;

назначение кураторов проверки из числа топ-менеджеров аудиторской организации;

назначение менеджеров проверки из числа ведущих специалистов соответствующей специальности;

составление плана-графика проверки;

определение количественного и качественного состава специалистов, определение потребностей в информационных и материальных ресурсах;

формирование бюджета проверки;

реализация аудита, обеспечение текущего контроля со стороны менеджеров и кураторов проверки;

оформление результатов, последующий контроль со стороны менеджеров и кураторов проверки с привлечением в необходимых случаях других специалистов;

доработка результатов проекта;

представление результатов заказчику.

Организация аудиторских работ предусматривает следующие действия:

составление схемы организации работ (определение перечня лиц, ответственных за конкретные участки работы; разработка плана и программы подготовки и проведения аудита; обеспечение механизма взаимодействия между департаментами; определение порядка работы с документацией по проекту, порядка согласования и утверждения итоговых материалов);

документирование работ на всех этапах подготовки, проведения и завершения аудита с обязательным последующим контролем по схеме «аудитор — руководитель аудиторской группы — менеджер по проекту» с использованием системы типовых рабочих бланков;

выработка внутрифирменной позиции по отдельным вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, связанным с изменением нормативной базы;

согласование позиций и выработка единой методологии с соответствующими отделами, управлениями аудируемого лица;

проведение на регулярной основе внутрифирменных совещаний менеджеров для своевременного выявления возникающих проблем и доведения необходимой информации до исполнителей;

выработка единой позиции фирмы по сложным и неоднозначным проблемам.

Состав группы и задания каждому члену группы:

Директор проекта — планирование работ; курирование проекта, организация взаимодействия служб аудиторской компании; решение наиболее сложных вопросов, выявленных в ходе аудита предприятия; утверждение отчетов и заключений;

старший менеджер — планирование работ; общее руководство аудитом; корректировка заданий группе; согласование отчетов и заключений; контроль рабочих документов аудиторов и менеджера;

менеджер — планирование работ, расчет уровня существенности; подготовка запросов на предоставление информации; оперативное руководство проектом; распределение заданий по проверке; контроль рабочих документов аудиторов; общая оценка системы внутреннего контроля; общая оценка учетной политики; проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства; оценка условных фактов хозяйственной деятельности; оценка событий после отчетной даты; подготовка проектов отчетов и заключений;

ведущий аудитор — аудит формирования результатов и распределения прибыли; аудит капитала (за исключением добавочного); определение доли РФ и прочих акционеров в уставном капитале, в том числе по объявленным акциям; аудит внешнеэкономической деятельности; оценка СВК и учетной политики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

старший аудитор — аудит затрат на производство; аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, возмещение НДС; проверка наличия производственного и финансового плана на текущий и следующий годы; оценка СВК и учетной по-

литики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

ведущий аудитор — аудит реализации продукции; аудит расчетов с покупателями;

старший аудитор — аудит налогов и расчетов с бюджетом; аудит расходов для целей налогообложения; аудит отложенных налоговых обязательств; оценка СВК и учетной политики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

старший аудитор — аудит внеоборотных активов за исключением финансовых вложений; аудит счета 001 «Арендованные основные средства»; аудит счета 010 «Износ основных средств»; аудит счета 011 «Основные средства, сданные в аренду»; аудит расчетов с поставщиками по основным средствам и капитальным вложениям; аудит НДС входного по основным средствам и капитальным вложениям; аудит земельных участков, налога на землю и арендных платежей; аудит налога на имущество; аудит счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа»; аудит добавочного капитала (в части переоценки); оценка СВК и учетной политики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

старший эксперт — аудит финансовых вложений; аудит расчетов с прочими дебиторами и кредиторами; аудит счета 005 «Списание в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов»; аудит счета 006 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»; аудит счета 007 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»; аудит расчетов с подотчетными лицами; аудит расчетов по заработной плате; аудит расчетов по социальным платежам; оценка СВК и учетной политики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

эксперт — аудит денежных средств; аудит производственных запасов; аудит расчетов с поставщиками ТМЦ и товаров; аудит возмещения НДС входного по ТМЦ; аудит счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; аудит счета 003 «Материалы, принятые в переработку»; оценка СВК и учетной политики по проверяемым участкам; подготовка замечаний к отчету;

ведущий юрисконсульт — аудит учредительных документов, предприятий; анализ договорной работы; анализ претензионно-исковой работы; анализ хозяйственных операций предприятия на соответствие законодательству РФ; проверка данных о соответствии фактического количества членов совета директоров — представителей РФ нормативному количеству;

руководитель направления — корпоративные системы управления — Оценка системы компьютерной обработки данных;

заместитель управляющего директора — руководитель отдела контроля качества — тестирование качества наиболее важных направляемых клиентам документов; оценка эффективности работы сотрудников аудиторской компании;

ведущий эксперт отдела контроля качества — тестирование полноты выполненных работ; тестирование обоснованности выводов и наличия аудиторских доказательств; тестирование качества направляемых клиентам документов, составляемых по результатам аудита (заключений, отчетов); оценка эффективности работы сотрудников аудиторской компании;

директор по правовым вопросам — оказание консультационных услуг аудиторскому персоналу, занятому на проекте, в письменной и устной форме;

директор по методологии бухгалтерского учета — оказание консультационных услуг аудиторскому персоналу, занятому на проекте, в письменной и устной форме;

директор по налоговому учету — оказание консультационных услуг аудиторскому персоналу, занятому на проекте, в письменной и устной форме;

заместитель генерального директора — трактовка возможности применения норм международных стандартов финансовой отчетности при подготовке бухгалтерской отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерской отчетности.

Порядок взаимодействия с аудируемым лицом. Взаимодействие с клиентами строится с соблюдением требований Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Общение с руководством экономического субъекта», а также стандартов аудиторской фирмы, которые регламентируют следующие важные стороны деятельности аудитора:

сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями, — применяется Международный стандарт аудита № 260;

подписание письма-обязательства на проведение аудита аудитором и клиентом;

порядок оформления документации аудитора, направляемой клиенту;

регламент передачи клиенту выполненной работы по результатам проведенного аудита;

получение информации от клиента в отношении оценки качества и управления аудита.

Осуществление аудита проводится в постоянном взаимодействии с уполномоченными представителями клиента. С самого начала подготовки аудиторской проверки большой объем предварительной работы осуществляется во взаимодействии с клиентом. График работы аудиторов у клиента согласовывается заранее, учитывая все потребности и пожелания клиента.

В ходе проверки руководитель аудиторской проверки постоянно обменивается с представителями клиента информацией для того, чтобы клиент как можно быстрее узнавал о выявленных нарушениях в ходе проверки. Это позволяет аудируемому лицу:

получать необходимые и своевременные пояснения и аргументацию аудиторов по выявленным нарушениям;

представлять и формировать дополнительные документы по хозяйственным операциями, по которым возникли замечания либо уточнения в ходе проверки со стороны аудиторов;

устранять выявленные нарушения в ходе проверки, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности.

Согласно сложившейся практике оказания аудиторских услуг, а также в рамках договора на проведение аудита даются консультации клиенту по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения.

Консультации по указанным вопросам предоставляются на основании письменных запросов клиента. Подобный способ взаимодействия с клиентом позволяет получить четкую формулировку поставленного вопроса и описание ситуации. Ответы на запросы предоставляются также в письменной форме во избежание неоднозначных толкований, которые могут иметь место при устных консультациях относительно применения тех или иных нормативных актов.

Проект отчета по результатам проведенного аудита направляется в бухгалтерскую службу клиента для получения всех возможных возражений и уточнений, которые могут иметь место в силу того, что аудиторская проверка отдельных разделов бухгалтерского учета проводится на выборочной основе в соответствии с установленным уровнем существенности.

После согласования с клиентом окончательного варианта отчета предлагаются возможные варианты исправления выявленных нарушений и высказывается мнение относительно возможных последствий, которые могут иметь место по результатам проверок, проводимых внешними контролирующими органами по указанным нарушениям.

В некоторых случаях внешние контролирующие органы выносят решения по отдельным вопросам бухгалтерского и налогового учета, которые могут отличаться от мнения аудиторов и самого клиента. При этом аудиторская организация начинает помогать клиенту еще до того момента, когда единственным способом защиты интересов клиента становится судебное разбирательство.

Глава 13. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ОБЩЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

13.1. Документы, представляемые клиентом для начала аудиторской проверки

До написания письма-обязательства и заключения договора на аудиторскую проверку аудиторы осуществляют предварительное планирование аудита, которое на практике часто называют предварительной экспертизой состояния дел клиента. В табл. 13.1 представлены примерные направления работ в этой области.

Таблица 13.1

Предварительная экспертиза состояния дел экономического субъекта

Направление проверки	Источники получения данных	Способ получения данных
1	2	3
Сведения о заказчике	Учредительные документы	Документальное подтверждение сведений
Сведения об учредителях предприятия-заказчика	Учредительные документы	Документальное подтверждение сведений
Сведения о регистрации заказчика	Учредительные и прочие регистрационные документы	Документальное подтверждение сведений
Сведения об органах управления предприятия-заказчика	Учредительные документы	Документальное подтверждение сведений

Продолжение табл. 13.1

1	2	3
Данные об организационной и штатной структуре заказчика (наличие зависимых организаций, структурных подразделений, отдельно хозяйствующих субъектов, отделов и служб заказчика и т.д.)	Учредительные документы, приватизационные планы, данные отдела делопроизводства, кадров, другие документы	Устный опрос ответственных лиц
Начало деятельности зависимых организаций	Уставные документы. Планы приватизации	Документальное подтверждение сведений
Основные характеристики вида (видов) деятельности заказчика	Уставные документы	Документальное подтверждение сведений
Наличие совместной деятельности	Договоры о совместной деятельности	Устный опрос и документальное подтверждение сведений
Состояние договорной дисциплины: регистрация договоров на реализацию продукции; регистрация договоров на закупку сырья; регистрация договоров по хозяйственной деятельности и кредитных договоров	Книга (журнал) регистрации договоров, контрактов заказчика	Документальное подтверждение сведений
Данные об основных экономических службах заказчика: планово-экономическом; финансовом; отделе труда и заработной платы; сбыта и реализации продукции; других отделов	Приказы и распоряжения об организации экономических служб, сведения о штатной структуре заказчика	Устный опрос и документальное подтверждение сведений
Данные о составе и численности работников заказчика	Данные отдела труда и заработной платы, бухгалтерии и финансового отдела	Документальное подтверждение сведений
Данные о бухгалтерии: составе и численности; структуре бухгалтерии (группы, отдела и т.д.); системе учета (свода) и отчетности; автоматизации учетного процесса	Распорядительная документация по бухгалтерии	Документальное подтверждение сведений, устный опрос

Окончание табл. 13.1

1	2	3
Сведения об открытых счетах (рублевых и валютных, их количество)	Планы приватизации, отчетные документы	Документальное подтверждение, устный опрос
Валюта баланса по состоянию на начало периода, подлежащего проверке	Данные баланса	Документальное подтверждение сведений
Данные о внешнеэкономической деятельности	Данные учета	Документальное подтверждение сведений, устный опрос ответственных лиц
Финансовое состояние заказчика на момент проведения экспертизы (по трем параметрам)	Данные баланса	Документальное подтверждение
Остатки средств (по данным баланса на начало и конец периода, подлежащего проверке), тождественность их данным, отраженным в Главной книге	Данные баланса и Главной книги	Документальное подтверждение (сверка на наличие расхождений)
Данные о системе внутреннего аудита и финансового контроля	Уставные документы, распорядительная документация	Документальное подтверждение
Сведения о должностных лицах, с которыми необходимо контактировать на первоначальном этапе проверки	Сведения отдела делопроизводства, секретариата и т.д.	Устный опрос
Данные о последней проведенной проверке налоговыми органами	Акт налоговой инспекции других проверок	Документальное подтверждение
Сведения о документообороте предприятия по бухгалтерскому учету	Просмотр дел и расчет по примерному нормативу	В разрезе намечаемых участков проводимых работ (аудиторской, выборочной и т.д.)
Расчет аудиторских и других рисков	Формализованный расчет	Расчет, оформляемый аудитором
Расчет времени, необходимого для проверки	Формализованный расчет	Расчет, оформляемый аудитором

После заключения договора на аудиторскую проверку и перед началом ее проведения крупные аудиторские компании, использующие «конвейерный подход» к аудиторской проверке, передают клиенту перечень документов (их копий), которые в обязательном порядке должны быть представлены аудиторам. Этот перечень может быть различным, но, как правило, включает следующие основные группы документов:

1. Общая информация

Копия бухгалтерской отчетности за отчетный год;

Главная книга по состоянию на 31 декабря;

копии всех договоров о выдаче займов;

копии всех протоколов собраний правления компании;

список всех юридических консультантов и их гонораров с описанием видов выполненных работ (составляется отдельно для каждого консультанта);

копии всех важнейших и крупных договоров с указанием условий и сроков их выполнения;

копии уставных документов компании (устав), а также документы о регистрации компании в итоговых органах и лицензии;

копия приказа об учетной политике.

2. Финансовые результаты

Ежемесячные данные о выручке от реализации продукции (работ, услуг), о выручке от прочей реализации, внереализационных результатах;

письменные разъяснения о существенных изменениях в движении средств за какой-либо месяц;

ежемесячные данные о расходах и затратах на реализацию продукции (работ, услуг), прочей реализации и внереализационных результатах;

письменные разъяснения в случае существенных изменений в движении средств за отдельные месяцы;

документы, подтверждающие происхождение прочих доходов;

плановые калькуляции себестоимости единицы продукции;

документы, подтверждающие убытки и финансовые санкции, списание убытков.

3. Нематериальные активы

Список всех нематериальных активов с указанием следующих сведений:

наименование и описание активов;

дата приобретения;

норма амортизации;

первоначальная стоимость.

4. Материальные активы

Список всех материальных активов с указанием следующих сведений:

наименование и описание активов;

дата приобретения;

первоначальная стоимость;

норма амортизации.

Необходимо также представить копии сертификатов владения всеми долгосрочными финансовыми вложениями.

5. Расходы будущих периодов

Подробный список всех расходов будущих периодов, общие суммы которых соответствуют указанным в балансе по состоянию на 31 декабря, с указанием следующих сведений:

наименование и описание расходов будущих периодов;

дата платежа;

сумма платежа.

6. Товарно-материальные запасы

Список всех товарно-материальных запасов, общие суммы которых соответствуют указанным в балансе по состоянию на 31 декабря, с указанием следующих сведений:

наименование и описание активов;

продажная цена;

себестоимость.

7. Дебиторская задолженность

Список всех дебиторских задолженностей на 31 декабря, общие суммы которых соответствуют указанным в балансе, с указанием следующих сведений:

название клиента;

сумма дебиторской задолженности;

оценка суммы, которую компания может не получить;

пересчет дебиторской задолженности по следующим категориям: текущая, один месяц, от одного до двух месяцев, более шести месяцев.

8. Денежные средства в банке и наличные денежные средства

Копии банковских выписок по всем остаткам на счетах на 31 декабря;

банковские документы, подтверждающие средства в пути на 31 декабря, включая иностранную валюту.

9. Налоги

Схемы всех видов налогов необходимо показать нарастающим итогом:

начало:

остаток на 31 декабря (должен соответствовать указанному в балансе на 31 декабря)

плюс:

начисленные налоги за год (необходимо представить разъяснения расчета налогов)

минус:

платежи налогов (необходимо представить копии переводов средств или подтверждение их получения из налоговых органов).

Итого:

остаток на 31 декабря (должен соответствовать указанному в балансе на 31 декабря).

10. Намерения и непредвиденные расходы

Обзор всех намерений и непредвиденных расходов (расходы на юридические услуги, намерения по приобретению активов, открытие кредитных линий и аккредитивов).

11. Акционерный капитал (уставный капитал) и резервы

Подтверждающие документы по увеличению и использованию всех фондов и резервов.

12. Прибыль и использование прибыли

13.2. Оценка организационной структуры, структуры управления, нормативной базы, учредительных документов, учетной политики и договоров

Такая оценка производится аудиторами для лучшего понимания особенностей деятельности аудируемого лица. Эта работа включается в план аудиторской проверки.

Структура плана оперативной проверки. Рассмотрим структуру такого плана (табл. 13.2).

Аудиторская проверка учредительных и регистрационных документов:

получение копий учредительных документов и документов регистрации;

проверка разрешений на право занятия видами деятельности, которыми занимается аудируемое лицо;

наличие лицензий, лицензируемая деятельность или объекты лицензирования, сроки действия;

обзор учредительных документов, учредительный договор (для ООО, ассоциаций и союзов), устав (для ООО, ОАО, ЗАО, производственных кооперативов, некоммерческих фондов, ассо-

Таблица 13.2

Примерная структура плана

1	Аудит учредительных документов
1.1	Проверить соответствие устава предприятия действующему законодательству
1.2	Проверить наличие контракта с руководителем предприятия и соответствие содержания контракта действующему законодательству
1.3	Проверить наличие факта аттестации руководителя предприятия в соответствии с действующим законодательством
1.4	Проверить наличие факта занесения предприятия в государственный реестр федерального имущества
2	Проверить наличие положения о филиале. Изучить его. Обратить внимание на следующие вопросы: • полномочия директора; • порядок назначения/прекращения полномочий директора филиала, главного бухгалтера филиала и их заместителей; • порядок замещения руководителей на время их отсутствия непосредственно в филиалах; • количество обособленных структурных подразделений
3	Проверить наличие документов, подтверждающих постановку на налоговый учет предприятия и всех его обособленных структурных подразделений
4	Изучить и дать краткую характеристику организационной структуры предприятия. Проверить наличие положений о службах и отделах, наличие должностных инструкций
5	Проверить наличие положения о документах и документообороте. Отдельно изучить и дать краткую характеристику документообороту в бухгалтерском и налоговом учете. В рабочих отчетах надлежит раскрывать порядок документооборота по каждому разделу бухгалтерского учета
6	Изучить порядок составления плановых и прогнозных показателей, порядок сбора информации для формирования сметы филиала и его бюджета. Краткая характеристика сметы и бюджета филиала и их исполнения
7	Изучить и дать краткую характеристику местных нормативных актов, касающихся деятельности аудируемого лица. Особое внимание обратить на налогообложение
8	Проверить формирование уставного капитала
9	Проверить расчеты с учредителями
10	Проверить организацию учетной политики
11	Проверить договорную базу предприятия

циаций и союзов), положение (для филиалов, некоммерческих организаций) и др.;

проведение анализа учредительных документов на соответствие законодательству РФ;

проверка соответствия учредительных документов и документов о регистрации (наличие свидетельства о регистрации и справки Госкомстата о присвоении кодов);

проверка соблюдения положений, зарегистрированных в учредительных документах, в текущей работе предприятия;

проверка правильности отражения уставного капитала и долей учредителей (собственников);

проверка правильности отражения в бухгалтерском учете решений акционеров, собственников руководства аудируемого лица;

проверка реальности права собственности учредителей на имущество уставного капитала;

проверка правильности и своевременности отражения в учете и в государственных органах изменений в учредительных документах.

Проверка формирования уставного капитала и резервов предусматривает проверку:

правильности отражения вкладов в уставный капитал по учредителям и срокам;

величины собственных акций, выкупленных у акционеров;

правильности оценки вкладов в уставный капитал и правильности бухгалтерского оформления;

правильности перерегистрации и оформления изменений уставного капитала;

правильности отражения в учете добавочного капитала;

правильности отражения в учете резервного капитала и нераспределенной прибыли.

Программа аудита данных статей отчетности включает перечень детальных аудиторских процедур и указания по применению рабочей документации аудитора как распорядительно-исполнительной, так и свободной.

Аудиторские процедуры по проверке: изучение структуры капитала; проверка на соответствие устава действующему законодательству; проверка операций на соответствие законодательству, учетной политике, уставу организации; проверка своевременности и правомерности отражения операций в бухгалтерском учете; проверка операций с собственными акциями организации, их размещение, приобретение, перепродажа, аннулирование и т.п.; проверка операций по формированию и использованию чистой прибыли организации; арифметическая проверка точ-

ности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса, проверка, раскрыта ли информация в отчетности; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Проверка расчетов с учредителями предусматривает проверку:

отражения расчетов с учредителями по вкладам, по доходам;

полноты и правильности расчета доходов учредителей;

правильности учета и выплаты дивидендов;

правильности отражения операций по поступлению и выбытию активов в уставный капитал со стороны учредителей;

правильности расчетов с выбывшим учредителем.

Аудиторская проверка организации учетной политики предусматривает следующие аудиторские процедуры:

описание в рабочих документах аудитора принятой учетной политики для целей бухгалтерского учета (дата введения в действие, соответствие законодательству РФ, полнота освещения принципов и методов бухгалтерского учета, принятых на предприятии, соблюдение положений учетной политики для целей бухгалтерского учета в текущей работе);

краткая характеристика и отражение в рабочих документах других внутренних нормативных документов, их целесообразность и соответствие законодательству РФ;

описание и краткая характеристика принятой учетной политики для целей налогового учета (дата введения в действие, соответствие законодательству РФ, соблюдение положений учетной политики для целей налогового учета в текущей работе, наличие налоговых регистров, соответствие их заполнения требованиям законодательства);

прочие процедуры.

Проверка и оценка основных элементов учетной политики и ее реализации для целей бухгалтерского учета проводится в части:

амортизации основных средств;

амортизации нематериальных активов;

оценки производственных запасов;

оценки готовой продукции;

оценки товаров;

оценки незавершенного производства;

резервов предстоящих расходов и платежей и резервов по сомнительным долгам;

расходов будущих периодов;

порядка группировки и списания затрат на производство;

признания прибыли от реализации продукции (работ, услуг);

оценки задолженности по полученным займам;

применения рабочего плана счетов на базе плана счетов бухгалтерского учета;

использования формы бухгалтерского учета;

учета ремонта основных средств;

списания материалов;

организации аналитического учета материальных ценностей;

организации учета выпуска продукции;

учета курсовых разниц по валютным счетам;

учета выпуска продукции;

организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

распределения косвенных расходов;

организации сводного учета затрат на производство;

организации инвентаризации имущества и обязательств;

порядка представления, рассмотрения и утверждения готовой бухгалтерской отчетности.

Проверка и оценка основных элементов учетной политики организации для целей налогообложения производится в части:

метода начисления доходов для исчисления налога на прибыль;

начисления амортизации по амортизируемому имуществу, в том числе с применением повышающих и понижающих коэффициентов для отдельных групп оборудования или условий эксплуатации;

организации различных резервов (по сомнительным долгам, предстоящих расходов, по гарантийному ремонту, расходов на ремонт основных средств);

метода оценки списания в производство сырья и материалов;

накопления средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта;

порядка начисления процентов по долговым обязательствам при привлечении заемных средств;

метода оценки стоимости покупных реализованных товаров, а также стоимости выбывших ценных бумаг;

порядка уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль;

методики оценки незавершенного производства.

Аудиторская проверка договорной базы предприятия.

Предмет проверки: ознакомление аудиторов с основными договорами клиента, их видами и особенностями.

Аудиторские процедуры предусматривают знакомство и краткое отражение в рабочей документации следующих видов договоров:

договоры с покупателями и заказчиками;

договоры с поставщиками и подрядчиками;

кредитные договоры и договоры займа;

трудовые контракты и договоры подряда с физическими лицами;

договоры о совместной деятельности;

договоры с банками на обслуживание, конвертацию, инкассацию, открытие депозита и т.п.;

договоры купли-продажи ценных бумаг;

прочие договоры.

13.3. Аудиторская проверка организации системы бухгалтерского учета и отчетности и соблюдения принципа непрерывности деятельности

Организация системы бухгалтерского учета и отчетности — важный момент в проведении аудита; это обязательное требование как международных, так и российских стандартов аудита. Данная работа включается как в план, так и в программу аудиторской проверки.

В план включаются основные вопросы, необходимые для проверки, а программа содержит детальный перечень необходимых процедур и рабочую документацию аудитора. План аудиторской проверки данного раздела аудита представлен в табл. 13.3.

Аудиторские процедуры аудитора по оценке состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организации включают получение базовой информации о клиенте, в том числе данных о специфике его деятельности, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, программном обеспечении и т.д.; исследование и оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля; определение уровня аудиторского риска и уровня существенности; изучение учетной политики организации, оценка ее полноты и соответствия принятых положений действующему законодательству, проверка раскрытия существенных способов ведения бухгалтерского учета в пояснительной записке за отчетный год (п. 15, п. 23 ПБУ 1/98); формирование выводов.

Рабочие документы аудитора: порядок предварительной экспертизы; общие сведения об организации; состав бухгалтерии;

Таблица 13.3

План аудиторской проверки организации системы бухгалтерского учета и отчетности

1	Изучить и дать краткую характеристику организационной структуры бухгалтерской службы. Дать оценку взаимодействию бухгалтерской службы с экономическими, финансовыми, юридическими службами
2	Определить разграничение обязанностей между указанными службами и порядок документооборота
3	Проанализировать учетную политику предприятия и его филиалов. Дать ответы на следующие вопросы:
3.1	Своевременно ли утверждена учетная политика?
3.2	Утвержден ли рабочий план счетов бухгалтерского учета?
3.3	Утверждены ли формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы?
3.4	Утверждены ли формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности?
3.5	Определен ли порядок проведения инвентаризации активов и обязательств?
3.6	Определены ли правила документооборота и технология обработки учетной информации?
3.7	Определен ли порядок контроля за хозяйственными операциями?
3.8	Соответствует ли содержание учетной политики требованиям нормативных актов бухгалтерского учета?
3.9	Имеются ли отличия от положений учетной политики и фактически используемыми методами бухгалтерского учета (раскрывается отдельно в каждом разделе отчета)?
3.10	Имеются ли случаи, когда в учетной политике не раскрыты методы ведения бухгалтерского учета по операциям, порядок отражения которых не урегулирован нормативными документами либо допускает наличие нескольких вариантов?
3.11	Дать оценку учетной политики для целей налогообложения
4	Изучить самостоятельно разработанные организациями методические пособия (рекомендации или указания) по ведению бухгалтерского и налогового учета
5	Изучить организационно-распорядительные документы, касающиеся порядка ведения бухгалтерского и налогового учета, документооборота и отчетности
6	Дать краткую характеристику и оценку организации системы бухгалтерского учета (в целом) по следующим показателям:
6.1	Используемые способы и методы ведения бухгалтерского учета и их соответствие требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету
6.2	Перечень и формы используемых регистров бухгалтерского учета и их соответствие требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету

Окончание табл. 13.3

6.3	Автоматизация бухгалтерского учета
6.3.1	Используемое программное обеспечение
6.3.2	Участки бухгалтерского учета, обрабатываемые компьютерным способом
6.3.3	Участки бухгалтерского учета, которые ведутся вручную
6.4	Правильность оформления и хранения первичных учетных документов
7	Правильность проведения инвентаризации
7.1	Проверить наличие приказа о проведении инвентаризации
7.2	Изучить установленный нормативными документами предприятия порядок проведения инвентаризации на предмет его соответствия действующему законодательству
7.3	Имеются ли различия между фактическим порядком проведения инвентаризации и его утвержденным порядком? Дать оценку таких отличий
7.4	Характеристика результатов ежегодной инвентаризации
7.5	Проводится ли инвентаризация при смене материально ответственных лиц, в том числе замена материально ответственного работника на период его отпуска
7.6	Правильность оформления результатов инвентаризации
8	Дать краткую характеристику и оценку организации порядка подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности (в целом) по следующим показателям:
8.1	Перечень форм отчетности
8.2	Описать порядок подготовки бухгалтерской отчетности, налоговой отчетности, внутренней отчетности дочерних предприятий перед головной организацией
8.3	Правильность заполнения форм отчетности
9	Проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства
9.1	Проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности, увязку ее показателей
9.2	Выразить мнение о достоверности показателей отчетности во всех существенных отношениях
9.3	Проверить правильность оценки статей отчетности
9.4	Предложить внести (при необходимости) изменения в отчетность на основе оценки количественного влияния на ее показатели существенных отклонений, выявленных в процессе аудита
9.5	Проверить правильность формирования сводной (консолидированной) отчетности
9.6	Проверить правильность формирования сегментной отчетности

оценка внутрихозяйственного риска; оценка эффективности бухгалтерского учета в организации; система внутреннего контроля и первичная оценка ее надежности; подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля; определение оценки эффективности системы бухгалтерского учета и достоверности системы внутреннего контроля; взаимосвязь между компонентами аудиторского риска; определение общего уровня существенности; распределение общего уровня существенности; опросный лист по планированию проверки учетной политики и системы бухгалтерского учета организации; анкета (контрольный лист) по проверке учетной политики и системы бухгалтерского учета организации; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита.

Аудиторская проверка соблюдения принципа непрерывности деятельности. Такая работа предусмотрена как международным, так и российским стандартом аудита и включается как в план аудиторской проверки (часто просто одной строкой, поэтому план этой проверки здесь не приводится), так и в программу аудита. Приведем пример включаемых в программу аудиторских процедур и рабочих документов аудитора.

Аудиторские процедуры: проведение опроса; сбор исходных данных для проведения краткого анализа финансово-хозяйственной деятельности организации; выполнение краткого анализа финансово-хозяйственной деятельности организации; изучение результатов краткого анализа финансово-хозяйственной деятельности организации и формирование выводов; при наличии серьезных сомнений в способности организации продолжать свою деятельность в обозримом будущем — проведение опроса и формирование выводов по вопросам, связанным с решением проблем, возникших в организации; формирование выводов.

Рабочие документы аудитора: опросный лист соблюдения принципа непрерывности деятельности; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; краткий анализ финансово-хозяйственной деятельности организации; анкета (контрольный лист) по проверке соблюдения принципа непрерывности деятельности; опросник-анкета по вопросам, связанным с решением проблем, возникших в организации.

Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке учредительных документов, приведены в Приложении 2.

Глава 14. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

14.1. Планирование проверки внеоборотных активов

Аудиторская проверка внеоборотных активов включает проверку:

основных средств;

доходных вложений в материальные ценности;

нематериальных активов;

вложений в незавершенное строительство;

финансовых вложений.

План аудиторской проверки внеоборотных активов включает следующие аспекты проверки:

аудит основных средств;

аудит земельных участков (проверить и подтвердить правильность оформления материалов инвентаризации земельных участков и отражения результатов инвентаризации в учете, полноту и правильность оформления правоустанавливающих документов на земельные участки, правильность определения балансовой стоимости земельных участков, полноту и правильность начисления и перечисления в федеральный бюджет земельного налога);

аудит прочих основных средств (проверить и подтвердить правильность оформления материалов инвентаризации основных средств и отражения результатов инвентаризации в учете, наличие и сохранность основных средств; правильность отражения в учете капитального ремонта основных средств, правильность начисления амортизации (дать оценку порядку начисления амортизации (износа) основных средств в разрезе источников финансирования расходов на их приобретение), правильность определения балансовой стоимости основных средств (особое внимание

обратить на оценку модернизированных и реконструированных основных средств), правильность отражения в учете операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств, правильность начисления и перечисления в федеральный бюджет арендной платы за использование земельных участков, федеральных зданий, помещений, сооружений, машин и оборудования; правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств; проверка правильности оценки основных средств в налоговом учете);

аудит доходных вложений в материальные ценности (проверить и подтвердить правильность оформления материалов инвентаризации от отражения результатов инвентаризации в учете; правильность отражения в учете операций по доходным вложениям в материальные ценности);

аудит нематериальных активов (проверить и подтвердить правильность оформления материалов инвентаризации нематериальных активов и отражения результатов инвентаризации в учете; правильность синтетического и аналитического учета нематериальных активов; наличие документов, подтверждающих факт существования нематериальных активов — договоров на создание, патентов, лицензий);

аудит незавершенного строительства (рассмотреть отдельно строительство подрядным и хозяйственным способом, а также отдельно выделить строительство за счет заемных средств; проверить и подтвердить правильность оформления материалов инвентаризации незавершенного строительства и отражения результатов инвентаризации в учете, определения балансовой стоимости незавершенного строительства, аналитического и синтетического учета незавершенного строительства);

аудит финансовых вложений (проверить и подтвердить соблюдение учетной политики, достоверность отражения доходов, точность бухгалтерских записей).

Перед реализацией программы аудита аудиторам необходимо:

оценить систему внутреннего контроля внеоборотных активов;

оценить риски и существенность данных статей;

определить методы проверки и рассчитать объем аудиторской выборки.

При проведении аудита данной компании аудитором впервые необходимо проверить, что:

начальные сальдо по внеоборотным активам не содержат искажений и правильно перенесены из предыдущего периода;

учетная политика в части учета внеоборотных активов последовательно применяется.

Необходимо получить учетные регистры по внеоборотным активам и согласовать их с Главной книгой и финансовой отчетностью. Проверить соответствие состава внеоборотных активов, находящихся на балансе предприятия, его специфике и предмету его деятельности.

14.2. Программа проверки внеоборотных активов

Программа проверки внеоборотных активов включает вопросы детальной проверки отдельных статей внеоборотных активов с использованием рабочих документов аудита. Приведем примеры аудиторских процедур и рабочих документов аудитора.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете внеоборотных активов (за исключением долгосрочных финансовых вложений): проведение опроса; участие в инвентаризации внеоборотных активов (проведение опроса, наблюдение за работой комиссии по инвентаризации (выборочно и по согласованию с руководством организации), проверка правильности оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете); формирование выводов; если в организации проводилась переоценка внеоборотных активов, оценить ее результаты и проверить правильность отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов; опросный лист для наблюдения за инвентаризацией внеоборотных активов; протокол наблюдения за проведением инвентаризации; рабочие документы аудитора по разделам и областям аудита.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете основных средств: ознакомление с опросным листом по планированию проверки внеоборотных активов в части основных средств; изучение структуры основных средств; проверка операций на соответствие положениям ПБУ 6/01 и учетной политике, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете; проверка правильности оценки объектов основных средств при приобретении и при выбытии; проверка правильности оформления и отражения в учете операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия; если организация имеет земельные участки, проверка полноты и правильности оформления правоуста-

навливающих документов на земельные участки, правильности определения балансовой стоимости земельных участков, полноты и правильности начисления и перечисления в бюджет земельного налога; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры, формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке внеоборотных активов — в части основных средств.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете оборудования, требующего монтажа: ознакомление с опросным листом по планированию проверки внеоборотных активов в части оборудования, требующего монтажа; изучение структуры счета; проверка своевременности и правомерности отражения операций в бухгалтерском учете; проверка правильности оформления и отражения в учете операций поступления, перемещения и выбытия; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке внеоборотных активов — в части оборудования, требующего монтажа.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете доходных вложений в материальные ценности: ознакомление с опросным листом по планированию проверки внеоборотных активов; изучение структуры счетов учета доходных вложений в материальные ценности; проверка операций на соответствие условиям договоров действующему законодательству и учетной политике, своевременности и правомерности отражения операций в бухгалтерском учете; проверка правильности оценки объектов в учете при приобретении и при выбытии; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов — в части доходных вложений в материальные ценности; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке внеоборотных активов в части доходных вложений в материальные ценности.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете нематериальных активов: ознакомление с опросным листом по планированию проверки внеоборотных активов в части нематериальных активов; изучение структуры нематериальных активов; проверка операций на соответствие положениям ПБУ 14/01 и учетной политике, своевременности и правомерности отражения их в бухгалтерском учете; проверка правильности оценки объектов нематериальных активов в учете при приобретении и при выбытии; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке внеоборотных активов — в части нематериальных активов.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете вложений в незавершенное строительство: ознакомление с опросным листом по планированию проверки внеоборотных активов в части капитальных вложений; изучение структуры капитальных вложений; проверка своевременности и правомерности отражения операций в бухгалтерском учете; проверка правильности формирования балансовой стоимости объектов; проверка операций по выбытию капитальных вложений; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки внеоборотных активов; рабочие документы аудитора по разделу аудита; анкета (контрольный лист) по проверке внеоборотных активов — в части капитальных вложений.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете прочих внеоборотных активов: изучение структуры и анализ прочих внеоборотных активов; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете в составе прочих внеоборотных активов; проверка правильности оценки в учете объектов активов; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы составляются аудитором по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры проверки отражения в учете финансовых вложений: проведение опроса; изучение состава финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров; проверка операций на соответствие положениям ПБУ 19/01 и учетной политике, своевременности и правомерности отражения их в бухгалтерском учете; проверка правильности оценки объектов при приобретении и выбытии; проверка достоверности начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями; если организация создает резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, то проверка правильности формирования и списания резервов, соответствие операций законодательству и учетной политике; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического и синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка, раскрыта ли информация в отчетности; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки; участие в инвентаризации финансовых вложений (проведение опроса, наблюдение за работой комиссии по инвентаризации (выборочно и по согласованию с руководством организации), проверка правильности оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете); формирование выводов.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки финансовых вложений; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке финансовых вложений; опросный лист для наблюдения за инвентаризацией финансовых вложений, протокол наблюдения за проведением инвентаризации.

Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке внеоборотных активов, приведены в Приложении 3.

Глава 15. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

15.1. Планирование проверки оборотных активов

Аудиторская проверка оборотных активов включает проверку:
производственных запасов;
затрат на производство для целей бухгалтерского учета;
расходов будущих периодов;
незавершенного производства;
прочих запасов и затрат;
налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям;
денежных средств;
готовой продукции (товаров, работ, услуг);
прочих оборотных активов.

План аудиторской проверки включает следующие аспекты.

Аудит производственных запасов — проверка правильности оформления материалов инвентаризации производственных запасов и отражения результатов инвентаризации в учете, определения и списания на издержки стоимости израсходованных материально-производственных запасов; проведения мероприятий по расчету предельного норматива расхода материально-производственных запасов на 1 руб. объема реализации услуг, а также пофакторного анализа фактических отклонений от него; правильности синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов; соответствия используемых предприятием способов оценки по отдельным группам материальных ценностей при их выбытии способам, предусмотренным учетной политикой; правильности порядка списания отклонений фактических расходов по приобретению материальных ценностей от их учетной цены (при использовании счетов 15 и 16); правильности

порядка списания торговой наценки, относящейся к проданным товарам; правильности оценки материалов в учете, применения первичных документов по учету материалов и их оформления; организации работы складского хозяйства; анализ процедуры назначения материально ответственных лиц; проверка правильности учета неотфактурованных поставок и материальных ценностей, находящихся в пути, учета операций по реализации и иному выбытию материалов, произведения списания материалов в случае их порчи и недостачи; анализ материалов инвентаризации материальных ценностей; проверка правильности учета операции с тарой, учета товарно-материальных ценностей, принятых (переданных) на ответственное хранение, учета материалов, принятых на переработку, и т.д.

Аудит готовой продукции и товаров, работ и услуг (счета 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 и т.п.) — это краткая характеристика методики количественного учета готовой продукции; проверка первичных документов, используемых при учете готовой продукции, организации бухгалтерского учета готовой продукции, правильности стоимостной оценки готовой продукции, правильности отражения в учете отгрузки готовой продукции), расходов на продажу, товаров отгруженных.

Аудит денежных средств (счета 50, 51, 52, 55, 57, 58, 59) — это проверка кассовых операций, операций по расчетным счетам, операций по валютным счетам, операций по специальным счетам, в том числе специальным расчетным счетам, денежных средств в пути.

Аудит финансовых вложений — это проверка правильности оформления материалов инвентаризации финансовых вложений и отражения результатов инвентаризации в учете, состава финансовых вложений по данным первичных и учетных регистров; оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений; определение рентабельности финансовых вложений; проверка правильности отражения в учете операций с финансовыми вложениями; подтверждение достоверности начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, денежных документов.

Аудит затрат для целей бухгалтерского учета — это проверка и подтверждение достоверности отчетных данных о фактической себестоимости продукции (работ, услуг); анализ выполнения плана по себестоимости продукции (работ, услуг); проверка исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям

затрат, оговариваемым отраслевыми инструкциями по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции).

Аудит расходов будущих периодов — это проверка и подтверждение правильности отнесения расходов к расходам будущих периодов).

Аудит кассовых операций — это проверка и подтверждение правильности оформления инвентаризации кассы и отражения в учете, соответствия законодательству по соблюдению кассовой дисциплины; проверка и подтверждение правильности операций по расчетным счетам, оформления инвентаризации остатков по счетам и отражения результатов в учете.

Аудит операций по валютным счетам — это проверка и подтверждение правильности оформления инвентаризации остатков по валютным счетам и отражения в учете; соблюдения валютного законодательства по операциям с валютой.

15.2. Программа проверки оборотных активов

Программа аудита оборотных активов включает в себя детальную проверку отдельных статей оборотных активов. При этом используются рабочие документы двух видов: распорядительные, в которых указаны детали выполнения специальных процедур и которые обязательны для выполнения, и свободные, которые заполняются аудитором произвольно, исходя из ситуации.

Рассмотрим аудиторские процедуры и рабочую документацию аудитора по отдельным объектам проверки.

Аудиторские процедуры по проверке оборотных активов: участие в инвентаризации оборотных активов (проведение опроса; наблюдение за работой комиссии по инвентаризации; проверка правильности оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете); формирование выводов.

Рабочие документы аудитора: опросный лист для наблюдения за инвентаризацией оборотных активов (МПЗ, НЗП, денежных средств); протокол наблюдения за проведением инвентаризации; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры по проверке производственных запасов: проведение опроса; если в организации проводилась переоценка оборотных активов, оценка ее результатов и проверка правильности отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете (сырье, материалы, полуфабрикаты и другие аналогичные ценности; горюче-смазочные материалы; спецодежда, инвентарь и

хозяйственные принадлежности; товары для перепродажи; готовая продукция; тара; товары отгруженные).

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки материально-производственных запасов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры по проверке материально-производственных запасов: ознакомление с опросным листом по планированию проверки материально-производственных запасов; изучение структуры материально-производственных запасов; проверка операций на соответствие положениям ПБУ 5/01, действующим методическим рекомендациям и учетной политике, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете; проверка правильности оценки объектов материально-производственных запасов в учете при приобретении и при выбытии; проверка правильности оформления и отражения в учете операций поступления выбытия материально-производственных запасов; проверка на наличие и соблюдение утвержденных норм; проверка правильности порядка списания отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены (при использовании счетов 15 и 16); проверка правильности порядка списания торговой наценки, относящейся к проданным товарам (при учете товаров по продажным ценам); арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка первичных документов, пересчет и другие аналитические процедуры; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки материально-производственных запасов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке материально-производственных запасов.

Аудиторские процедуры проверки расходов будущих периодов: ознакомление с опросным листом по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности в части расходов будущих периодов; проверка правильности, полноты, своевременности учета и списания расходов будущих периодов, соответствия операций ПБУ, гл. 25 НК РФ, положениям принятой учетной политики; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса, регистров налогового учета для формирования налогооблагаемой базы по прибыли; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке расходов от обычных видов деятельности» — в части расходов будущих периодов.

Аудиторские процедуры проверки незавершенного производства: ознакомление с опросным листом по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности в части незавершенного производства; проверка правильности, полноты, своевременности формирования расходов незавершенного производства, соответствия операций ПБУ, гл. 25 НК РФ, положениям принятой учетной политики; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса, регистров налогового учета для формирования налогооблагаемой базы по прибыли; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке расходов от обычных видов деятельности — в части незавершенного производства.

Аудиторские процедуры проверки прочих запасов и затрат: изучение структуры и анализ прочих запасов и затрат; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете в составе прочих запасов и затрат; проверка правильности оценки в учете объектов активов при приобретении и при выбытии; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора указываются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры проверки НДС по приобретенным ценностям: проверка на соответствие сумм НДС, отраженным в активах организации, данным о кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам и затратам, учтенным в составе незавершенного строительства; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора указываются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры по проверке денежных средств (касса, расчетный счет, валютный счет, прочие денежные средства, денежные средства в пути): проведение опроса; ознакомление с опросным листом по планированию проверки учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами; проверка соответствия данных Главной книги и аналитического учета, оформление первичных документов, структура расходной и доходной части, соответствие учета Порядку ведения кассовых операций, законодательству; проверка своевременности, правомерности и правильности отражения в учете и отчетности курсовых разниц; проверка соблюдения валютной дисциплины; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами — в части денежных средств; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами — в части денежных средств.

Аудиторские процедуры по проверке прочих оборотных активов: изучение структуры и анализ прочих оборотных активов; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете в составе прочих оборотных активов; проверка правильности оценки в учете объектов активов; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора указываются по каждому разделу аудита.

Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке отдельных актовов, приведен в Приложении 4.

Глава 16. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ

16.1. Планирование проверки расчетов

Аудиторская проверка расчетов включает проверку правильности отражения в учете и отчетности:

расчетов по займам и кредитам;
расчетов по дебиторской и кредиторской задолженностям;
расчетов с поставщиками и подрядчиками;
расчетов с прочими дебиторами и кредиторами;
валютных операций;
внутрихозяйственных расчетов;
расчетов по претензиям и по возмещению ущерба;
расчетов по договорам простого товарищества;
расчетов с бюджетом;
расчетов с персоналом;
расчетов по целевому финансированию;
расчетов по прочим обязательствам.

План аудиторской проверки расчетов включает в себя:

Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, дебиторами и кредиторами (счета 60, 62, 76 и т.п.) — проверка и подтверждение полноты и правильности проведенных инвентаризаций расчетов с дебиторами и кредиторами и отражения их результатов в учете, правильности оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности, своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности, своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности, правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий, правильности оформления

первичных документов по поставке товаров и оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности, своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности, правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, осуществляемых в рамках договора простого товарищества, правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с дочерними (зависимыми) обществами, правильности и эффективности ведения аналитического учета дебиторов и кредиторов, эффективности работы предприятия по минимизации дебиторской задолженности; изучение причин образования дебиторской задолженности; выявление, принимаются ли меры к взысканию дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств; проверка и подтверждение правильности списания задолженности с истекшим сроком исковой давности, правильности отражения операций при оплате векселями (простыми, переводными), правильности ведения аналитического и синтетического учета и составления бухгалтерских проводок по соответствующим счетам.

Аудит резервов по сомнительным долгам — счет 63 и др.

Аудит расчетов по кредитам и займам (счета 66, 67 и др.) — проверка правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по возврату кредитов банка; подтверждение целевого использования кредитов банка; проверка обоснованности установления и правильности расчета сумм платежей за пользование кредитами банков и их списание за счет соответствующих источников; правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета займов, полученных у других организаций и физических лиц.

Аудит расчетов с бюджетом (счет 68 и др.) — проверка правильности определения налогооблагаемой базы, в том числе по отдельным, наиболее важным налогам, по НДС: изучение системы ведения налогового учета, проверка правильности формирования книги покупок, определения объекта налогообложения; по налогу на прибыль: проверка правильности формирования себестоимости оказываемых услуг для целей налогообложения, определения прочих доходов и расходов для целей налогообложения, передачи информации о суммах, подлежащих включению в налоговую базу; по прочим налогам: изучение системы ведения налогового учета, проверка правильности определения объекта налогообложения, налоговой базы, применения ставок налогов,

законности и обоснованности применения льгот по уплате налогов, своевременности уплаты, отражения в бухгалтерском учете операций по начислению платежей и их перечислению, проверка правильности и своевременности составления форм отчетности по видам налогов; проверка правильности применения налоговых ставок, льгот при расчете и уплате налогов, начислений, полноты и своевременности перечисления налоговых платежей; проверка правильности составления налоговой отчетности; изучение и оценка операции по списанию задолженности по пени в порядке реструктуризации налоговых платежей.

Аудит расчетов по оплате труда и единому социальному налогу (счета 69, 70, 73 и т.п.) — аудит расчетов по оплате труда: имеются ли случаи выплаты материальной помощи, заработной платы или премиальных выплат физическим лицам, не состоящим в штате филиала (например, сотрудникам дочернего предприятия); аудит расчетов по налогу на доходы физических лиц и ЕСН: имели ли место случаи неначисления НДФЛ и ЕСН на основании того, что выплаты физическим лицам были произведены за счет чистой прибыли (по возможности указать сумму таких выплат), имеется ли подтверждение того, что такие выплаты действительно были произведены за счет чистой прибыли).

Аудит расчетов с подотчетными лицами — счет 71 и др.

Аудит расчетов с учредителями — счет 75 и др.

Аудит расчетов по претензиям и возмещению материального ущерба (счета 73, 94 и др.) — проверка своевременности предъявления претензий вследствие нарушения договорных обязательств, за пропажу и недостачу груза в пути и т.д.; выяснение своевременности принятых мер по возмещению нанесенного ущерба; проверка обоснованности претензий; подтверждение законности списания претензионных сумм на издержки производства и финансовые результаты; проверка расчетов по недостачам, растратам и хищениям; установление соблюдения сроков, порядка рассмотрения случаев недостач, потерь и растрат; проверка правильности оформления материалов о претензиях по недостачам, потерям и хищениям; изучение причин, вызвавших недостачи, растраты и хищения; проверка, по всем ли дебиторам (должникам) имеются обязательства о погашении задолженности или исполнительные листы, систематически ли поступают суммы в погашение задолженности, какие меры принимаются к должникам, от которых прекратились поступления денег, и т.п.

Аудит внутрихозяйственных расчетов (счет 79 и др.) — проверка законности и правильности расчетов по выделенному имуществу; правильности расчетов по текущим операциям; законности

и правильности расчетов по договору доверительного управления имуществом.

Аудит расчетов по совместной деятельности.

16.2. Программа проверки расчетов

Аудиторская программа проверки расчетов включает следующие аудиторские процедуры и рабочие документы, как распорядительно-исполнительные, так и свободные.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по займам и кредитам: ознакомление с опросным листом по планированию проверки обязательств организации в части кредитов и займов; изучение структуры счета; проверка правильности оформления займов и кредитов; проверка обоснованности установления, правильности расчета и отражения в учете сумм платежей за пользование кредитами и займами; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; проверка на наличие долгосрочных и краткосрочных займов и правильности отражения их отчетности; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки обязательств организации — в части кредитов и займов; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке обязательств организации — в части кредитов и займов.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по дебиторской и кредиторской задолженностям: проведение опроса; участие в инвентаризации счетов расчетов (проведение опроса, наблюдение за работой комиссии по инвентаризации (выборочно и по согласованию с руководством организации), проверка правильности оформления материалов инвентаризации и отражения ее результатов в учете); формирование выводов.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки дебиторской задолженности; опросный лист по планированию проверки обязательств организации; опросный лист для наблюдения за инвентаризацией расчетов; протокол наблюдения за проведением инвентаризации; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов с покупателями и заказчиками, расчетов с прочими дебиторами-кредиторами: ознакомление с опросным листом по планированию проверки дебиторской задолженности;

ознакомление с опросным листом по планированию проверки обязательств организации; изучение структуры счета учета расчетов; проведение анализа дебиторской задолженности, определение дебиторской задолженности с истекшим сроком давности и долгов, нереальных для взыскания, своевременность их списания, начисление НДС в соответствии с Налоговым кодексом РФ; проведение анализа кредиторской задолженности, определение кредиторской задолженности с истекшим сроком давности, своевременность списания; проверка правильности оформления первичных документов по приобретению (поставке) товарно-материальных ценностей и получению (оказанию) услуг с целью подтверждения обоснованности и своевременности возникновения кредиторской (дебиторской) задолженности; проверка правильности оформления и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета операций с прочими дебиторами-кредиторами; проверка правильности формирования резервов (соответствие операций законодательству, учетной политике); проверка операций зачета взаимных требований; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки дебиторской задолженности; опросный лист по планированию проверки обязательств организации; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке дебиторской задолженности; анкета (контрольный лист) по проверке обязательств организации.

Аудиторские процедуры по проверке валютных операций: проверка соблюдения валютного законодательства и требований валютного контроля РФ; проверка правильности формирования курсовых разниц по валютным операция; проверка правильности определения стоимости имущества и обязательств по операциям в иностранной валюте.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по валютным операциям; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры по проверке внутрихозяйственных расчетов: проверка законности и правильности расчетов по выделенному имуществу; проверка правильности расчетов по текущим операциям; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по претензиям и по возмещению ущерба: проведение анализа счетов учета расчетов по претензиям и по возмещению ущерба; проверка своевременности предъявления претензий вследствие нарушения договорных обязательств, за пропажу и недостачу груза и др. в пути и т.д.; проверка своевременности принятых мер по возмещению нанесенного ущерба, проверка обоснованности претензий; подтверждение законности списания претензионных сумм на издержки производства и финансовые результаты; проверка соблюдения сроков и порядка рассмотрения случаев недостач, потерь и растрат; проверка правильности оформления материалов о претензиях по недостачам, потерям и хищениям; изучение причин, вызвавших недостачи, растраты и хищения; проверка, по всем ли дебиторам (должникам) имеются обязательства о погашении задолженности или исполнительные листы, систематически ли поступают суммы в погашение задолженности, какие меры принимаются к должникам, от которых прекратились поступления денег, и т.п.; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по договорам простого товарищества: проведение анализа счетов учета расчетов по договорам простого товарищества; проверка правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, осуществляемых в рамках договора простого товарищества; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов с бюджетом по региональным налогам, по федеральным налогам, по местным налогам, по расчетам с фондами: ознакомление с опросным листом по планированию проверки обязательств организации в части расчетов с бюджетом; изучение структуры счета; проверка операций на соответствие действующему законодательству и учетной политике организации; проверка правомерности применения льгот; проверка правильности применения ставок налогов; проверка полноты формирования налоговой базы; проверка правильности составления налоговой отчетности; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки обязательств организации — в части расчетов с

бюджетом; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке обязательств организации — в части расчетов с бюджетом.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов с персоналом организации и расчетов по собственным векселям организации: изучение структуры счета; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по целевому финансированию (получение грантов): изучение структуры счета; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете в составе целевого финансирования; проверка правильности оценки в учете объектов активов, приобретенных за счет средств целевого финансирования; проверка операций по поступлению и расходованию средств целевого финансирования; подтверждение (неподтверждение) целевого использования полученных средств; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу аудита.

Аудиторские процедуры по проверке расчетов по прочим обязательствам: задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов; доходы будущих периодов; резервы предстоящих расходов; прочие краткосрочные и долгосрочные обязательства): ознакомление с опросным листом по планированию проверки обязательств организации в части прочих краткосрочных обязательств; проведение анализа прочих обязательств, своевременность их списания; проверка правильности формирования резервов предстоящих расходов (соответствие операций законодательству, учетной политике); арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки обязательств организации — в части прочих краткосрочных обязательств; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке обязательств организации — в части прочих краткосрочных обязательств.

Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке расчетов с бюджетом, приведен в Приложении 5.

Глава 17. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, НАЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

17.1. Планирование проверки

Аудиторская проверка доходов и расходов, а также формирования финансовых результатов включает:

аудиторскую проверку расходов (затрат) для целей бухгалтерского учета;

аудиторскую проверку расходов для целей налогообложения;

проверку расходов будущих периодов;

проверку начисления и уплаты налогов;

проверку формирования финансовых результатов и распределения прибыли;

формирование выводов по результатам проверки.

План аудиторской проверки включает следующие аспекты.

Аудит затрат для целей бухгалтерского учета: проверка и подтверждение достоверности отчетных данных о фактической себестоимости продукции (классификация затрат на производство продукции (работ, услуг), правильности учета и списания (распределения) общепроизводственных и общехозяйственных расходов, правильности ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство.

Анализ выполнения плана по себестоимости продукции (работ, услуг).

Аудит себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям затрат: анализ структуры затрат на производство основной продукции (работ, услуг), характеристика способов группировки затрат в

бухгалтерском учете (по элементам и статьям расходов), анализ исполнения сметы расходов, изучение и краткое описание причин отклонения от плановых показателей, проверка правильности учета затрат на производство продукции по статьям калькулирования, характеристика общецеховых, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, анализ и оценка методики распределения общецеховых, общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам деятельности (видам продукции), анализ и оценка методики определения стоимости незавершенного производства, анализ и оценка методики списания расходов будущих периодов, правильность составления бухгалтерских записей по учету затрат на производство).

Аудит расходов для целей налогообложения: проверка правильности исчисления расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 254 НК РФ, расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 255 НК РФ; формирования состава амортизируемого имущества и определения его первоначальной стоимости в соответствии со ст. 256 и 257 НК РФ; включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп в соответствии с постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1; расчета сумм амортизации в соответствии со ст. 259 НК РФ; включения в состав затрат аудируемого периода расходов на ремонт основных средств в соответствии со ст. 260 НК РФ; признания расходов на освоение природных ресурсов и соблюдения порядка их учета в соответствии со ст. 261 НК РФ; признания расходов на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки и соблюдения порядка их учета в соответствии со ст. 262 НК РФ; обоснованности расходов на обязательное и добровольное страхование имущества в соответствии со ст. 263 НК РФ; правильности списания на себестоимость прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ); списания прочих расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 265 НК РФ); формирования и использования расходов на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ); определения расходов при реализации товаров и имущества (ст. 268 НК РФ), отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (ст. 269 НК РФ); определения расходов, не учитываемых для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ).

Аудит расходов будущих периодов.

Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли: проверка правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продажи товаров, продукции, работ, услуг; правильности учета операционных, внереализационных и

чрезвычайных доходов и расходов; правильности и обоснованности распределения чистой прибыли).

Формирование выводов.

17.2. Программа проверки доходов, расходов, налогов, финансовых результатов

Аудиторская программа проверки доходов и расходов, налогов, финансовых результатов включает в себя аудиторские процедуры и рабочие документы аудитора.

При проведении аудиторских процедур обращается внимание на следующие виды расходов (затрат): материальные затраты; затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов; прочие производственные, сбытовые, маркетинговые, управленческие расходы; авансовые отчеты; распределение общепроизводственных, общехозяйственных затрат, затрат вспомогательного производства; расходы обслуживающих производств и хозяйств; расходы по деятельности со специальными налоговыми режимами.

Аудиторские процедуры проверки расходов по обычным видам деятельности: ознакомление с опросным листом по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности; проведение опроса по оплате труда; ознакомление с опросным листом по планированию проверки учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами; анализ договоров с поставщиками работ, услуг; анализ договоров подряда и трудовых договоров; проверка правильности, полноты, своевременности формирования расходов, соответствия операций ПБУ 10/99, Налоговому кодексу РФ, валютному законодательству; проверка на соответствие фактического учета операций положениям принятой учетной политики; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса (форма № 2); формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки расходов от обычных видов деятельности; опросный лист по планированию проверки расчетов по оплате труда; опросный лист по планированию проверки учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами — в части расчетов с подотчетными лицами; рабочие документы аудитора по разделу аудита; анкета (контрольный лист) по проверке расходов от обычных видов деятельности; анкета (контрольный лист) по проверке расчетов по оплате труда; анкета (контрольный лист)

по проверке учета денежных средств и расчетов с подотчетными лицами — в части расчетов с подотчетными лицами.

Аудиторские процедуры проверки прочих операционных, внереализационных и чрезвычайных расходов: анализ прочих расходов; проверка операций на соответствие законодательству, своевременности и правомерности их отражения в бухгалтерском учете в составе прочих расходов (операционных, внереализационных, чрезвычайных), соответствие ПБУ; формирование выводов по результатам проверки.

Аудиторские процедуры проверки формирования финансовых результатов для целей бухгалтерского и налогового учета: рассмотрение прибыли (убытков) от реализации продукции, товаров, работ, услуг; реализации основных средств; реализации ценных бумаг; деятельности со специальными налоговыми режимами; деятельности объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по проверке правильности применения ПБУ 18/02; рабочие документы аудитора по доходам и расходам организации; анкета (контрольный лист) по проверке доходов от обычных видов деятельности, прочих операционных и внереализационных доходов; анкета (контрольный лист) по проверке расходов от обычных видов деятельности; анкета (контрольный лист) по проверке расчетов по оплате труда; рабочие документы аудитора по разделам аудита.

Аудиторские процедуры проверки доходов организации: проверка доходов по обычным видам деятельности, от продажи основных средств, от продажи ценных бумаг, от продажи прочего имущества; прочих операционных и внереализационных доходов; доходов обслуживающих производств и хозяйств; доходов от деятельности со специальными налоговыми режимами; ознакомление с опросным листом по планированию проверки доходов от обычных видов деятельности, прочих операционных и внереализационных доходов; анализ договоров с покупателями; проверка правильности, полноты, своевременности формирования доходов, соответствия операций ПБУ 9/99, валютному законодательству; арифметическая проверка точности бухгалтерских записей и соответствия данных аналитического, синтетического учета данным Главной книги и бухгалтерского баланса (форма № 5); формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки доходов от обычных видов деятельности, прочих операционных и внереализационных доходов; рабочие документы аудитора по разделам аудита; анкета (контрольный лист) по проверке доходов от обычных видов деятельности, прочих операционных и внереализационных доходов.

Аудиторские процедуры проверки системы налогового учета по налогу на прибыль: анализ системы налогового учета на соответствие законодательству; проверка регистров налогового учета; проверка полноты формирования налогооблагаемой базы по прибыли; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: рабочие документы аудитора по разделам, областям аудита; анкета (контрольный лист) по проверке системы налогового учета организации — в части прибыли.

Аудиторские процедуры проверки прибыли (убытка), рассчитанной по данным налогового учета (проверка отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств): ознакомление с опросным листом по проверке правильности применения ПБУ 18/02; проведение анализа разниц между бухгалтерской прибылью (убытком) и налоговой прибылью (убытком) отчетного периода; проверка правильности расчета и отражения в учете и отчетности постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры проверки текущих расходов по налогу на прибыль: проверка правильности расчета текущего налога на прибыль исходя из условного расхода по налогу на прибыль, постоянных налоговых обязательств (активов) и отложенных налогов, полученных по данным аудита, и сверка результата с данными налоговой декларации; проверка правильности заполнения налоговой декларации и расчета по налогу на прибыль; сверка сальдо по счету «Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль» с информацией в отчетности; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу, области аудита.

Аудиторские процедуры проверки системы налогового учета по НДС: анализ системы налогового учета на соответствие законодательству; проверка журналов регистрации счетов-фактур выданных и полученных, проверка на соответствие данных книги продаж и книги покупок, Главной книги и декларации по НДС; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке системы налогового учета организации — в части НДС.

Аудиторские процедуры проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности — проверка формы № 1 «Бухгалтерский баланс», формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», формы № 3

«Отчет о движении капитала», формы № 4 «Отчет о движении денежных средств», формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», пояснительной записки: проведение опроса; проверка на соответствие данных Главной книги и форм отчетности; проверка состава и содержания форм бухгалтерской отчетности, увязка ее показателей; выражение мнения о достоверности показателей отчетности во всех существенных отношениях; проверка правильности оценки статей отчетности; формулировка предложения о внесении (при необходимости) изменений в отчетность на основе оценки количественного влияния на ее показатели существенных отклонений, выявленных в процессе аудита; формирование выводов по результатам проверки.

Рабочие документы аудитора: опросный лист по планированию проверки наличия аффилированных лиц и раскрытия информации о них; рабочие документы аудитора по разделу, области аудита; анкета (контрольный лист) по проверке наличия аффилированных лиц и раскрытия информации о них; анкета (контрольный лист) по проверке событий после отчетной даты; анкета (контрольный лист) по проверке условных фактов хозяйственной деятельности; сравнение фактических отклонений с уровнем существенности; существенные отклонения; таблица обнаруженных искажений бухгалтерской отчетности.

Аудиторские процедуры проверки забалансовых счетов: проверка правомерности применения (неприменения) забалансовых счетов учета, правильности отражения операций на забалансовых счетах учета, раскрытия информации в отчетности организации.

Рабочие документы аудитора составляются по каждому разделу аудита.

Формирование выводов по результатам проверки предусматривает следующие аудиторские процедуры: формирование выводов для написания письменной информации (отчета) руководству о результатах проверки; подготовка проекта письма к руководству; подготовка проекта аудиторского заключения.

Рабочие документы аудитора: рабочие документы аудитора по разделу аудита; перечень существенных проблем, возникших в ходе аудита; перечень отложенных дел, не решенных своевременно в ходе аудита; замечания и рекомендации для следующего этапа аудита; замечания и рекомендации для аудита следующего года; анкета внутренней проверки качества; проект письма к руководству; проект аудиторского заключения.

Пример информации, включаемой в общий отчет аудитора по проверке расходов для целей налогообложения, приведен в Приложении 6.

Приложения

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности

Анализ

— метод исследования, заключающийся в рассмотрении отдельных сторон, свойств, составных частей предмета анализа. В аудите целью анализа бухгалтерской отчетности экономического субъекта является предоставление возможности аудитору на основе аудиторских процедур констатировать, является ли такая бухгалтерская отчетность достоверной во всех существенных отношениях. (*См. также*: Достоверность бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Процедура аналитическая; Процедура аудиторская.)

Ассистент аудитора

— физическое лицо, как правило, не аттестованное на право ведения аудиторской деятельности, участвующее в аудиторской проверке, являющееся помощником аудитора и работающее под его руководством. (*См. также*: Аттестация; Аудитор; Проверка аудиторская; Эксперт.)

Аттестация

в аудите — проверка квалификации физических лиц, изъявивших желание заниматься аудиторской деятельностью, с выдачей кандидатам, успешно сдавшим необходимые квалификационные экзамены (прошедшим квалификационные испытания), документа — квалификационного аттестата аудитора установленного образца. (*См. также*: Деятельность аудиторская; Лицензирование.)

Аудит

— предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (См. также: Деятельность аудиторская; Организация аудиторская; Проверка аудиторская; Факт хозяйственной жизни.)

Аудит внешний

— термин, который используется для того, чтобы провести разграничение между деятельностью внешнего аудитора (по тексту — «аудитора») и внутреннего аудитора и разграничить внешний аудит (по тексту — «аудит») и внутренний аудит. (*См. также*: Аудит; Аудит внутренний; Аудитор; Аудитор внутренний; Проверка аудиторская.)

Аудит внутренний

— организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов. (*См. также*: Аудитор внутренний; Система внутреннего контроля; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Аудитор

— физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством, и аттестованное в установленном порядке на право осуществления аудиторской деятельности.

Аудиторы могут заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно, т.е. как физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели), либо в качестве штатного работника аудиторской организации, а также в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора. (*См. также*: Аттестация; Аудит; Аудитор, работающий самостоятельно; Деятельность аудиторская.)

Аудитор внутренний

— сотрудник подразделения внутреннего аудита, организованного экономическим субъектом. (См. также: Аудит внутренний; Субъект экономический.)

Аудитор, работающий самостоятельно

— аудитор, который занимается аудиторской деятельностью как физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, зарегистрированное в установленном порядке в качестве индивидуального предпринимателя. (*См. также*: Аудитор; Деятельность аудиторская.)

Бухгалтерская отчетность

— *см.* Отчетность бухгалтерская.

Выборка аудиторская

1) в широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности;

2) в узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности. (*См. также*: Документация бухгалтерского учета; Объем выборки; Проверка аудиторская; Совокупность генеральная; Совокупность проверяемая; Репрезентативность выборки.)

Группа аудиторская

— группа лиц, включающая руководителя группы, аудиторов, ассистентов аудитора, экспертов, стажеров и технических работников, как являющихся, так и не являющихся сотрудниками данной аудиторской организации, принимающая непосредственное участие в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта. (*См. также*: Ассистент аудитора; Аудит; Аудитор; Организация аудиторская; Проверка аудиторская; Субъект экономический; Эксперт.)

Дата отчетная

— дата, по состоянию на которую экономический субъект должен составлять бухгалтерскую отчетность. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический.)

Дата подготовки бухгалтерской отчетности

— дата окончания работы в экономическом субъекте по составлению бухгалтерской отчетности за отчетный период. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Период отчетный; Субъект экономический.)

Дата подписания заключения аудитора

— дата, проставленная на аудиторском заключении при его подписании, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом, по истечении которой в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с проверяемым экономическим субъектом. (*См. также*: Аудит; Заключение аудитора; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Дата представления бухгалтерской отчетности

— день фактической передачи бухгалтерской отчетности экономического субъекта ее пользователям по принадлежности

или дата отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

а) дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;

б) дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта;

в) дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации;

г) дата опубликования бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Правила (стандарты) аудиторской деятельности; Субъект экономический.)

Дата составления бухгалтерской отчетности

— последний календарный день в отчетном периоде; дата, на которую закрываются счета, учетные регистры, составляются баланс и бухгалтерская отчетность. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Период отчетный.)

Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности

— действия, предпринимаемые аудитором для формирования обоснованного мнения о наличии либо отсутствии искажений бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудитор; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Ошибка в бухгалтерском отчете и отчетности; Искажение бухгалтерской отчетности.)

Деятельность аудиторская

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

2) с точки зрения правил (стандартов) аудиторской деятельности и опыта работы аудиторов в последующие годы — более широкое понятие, определяющее деятельность аудиторов и включающее как собственно аудит (аудиторскую проверку с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности), так и сопутствующие аудиту услуги. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Проверка аудиторская; Достоверность бухгалтерской отчетности: Услуги, сопутствующие аудиту.)

Доказательства аудиторские

— информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников. (*См. также*: Анализ; Аудитор; Достоверность бухгалтерской отчетности; Заключение эксперта; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Проверка аудиторская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский; Эксперт.)

Документация бухгалтерского учета

— совокупность материальных носителей информации, составляемая экономическим субъектом по установленным требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета и включающая в себя:

а) первичные учетные документы;

б) сводные учетные документы;

в) регистры бухгалтерского учета;

г) данные внутренней бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Система бухгалтерского учета; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Документация рабочая аудита

— совокупность материальных носителей информации, которая составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки и должна содержать сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения аудитора, а также для возможности текущего и последующего контроля качества аудита. Требования к форме и содержанию такой документации должны отвечать положениям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. (*См. также*: Аудитор; Заключение аудитора; Информация аудитора письменная по результатам проведения аудита; Контроль качества аудита; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Достоверность бухгалтерской отчетности

— такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской организацией соответствия этой отчетности во всех существенных отношениях нормативным актам, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Заинтересованные стороны
— *см.* Стороны заинтересованные.

Заключение аудитора
— документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов, предназначенный для любых пользователей бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Форма и содержание заключения аудитора должны отвечать положениям действующих нормативных актов и соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. (*См. также*: Достоверность бухгалтерской отчетности; Искажение бухгалтерской отчетности; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Заключение аудитора безоговорочно положительное
— заключение аудитора, которое составляется в том случае, если аудитор приходит к мнению, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта с учетом всех существенных обстоятельств достоверно отражает его финансовое положение, а совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют нормативным актам, действующим в Российской Федерации. (*См. также*: Аудитор; Заключение аудитора; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический.)

Заключение аудитора отрицательное
— модифицированное заключение аудитора, которое составляется в том случае, если аудитор считает, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения и может ввести в заблуждение пользователя бухгалтерской отчетности и (или) в случае, если в ходе аудиторской проверки

аудитором были отмечены существенные отклонения порядка ведения бухгалтерского учета от предусмотренного нормативными актами, действующими в Российской Федерации, и при этом аудитор считает, что по итогам аудита не может быть составлено условно-положительное заключение аудитора. (*См. также*: Аудитор; Заключение аудитора; Заключение аудитора с оговорками; Искажение бухгалтерской отчетности существенное; Отчетность бухгалтерская; Проверка аудиторская; Учет бухгалтерский.)

Заключение аудитора с оговорками

— заключение аудитора, которое составляется в случае, если аудитор считает, что безоговорочно положительное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не являются настолько существенными, чтобы составить отрицательное заключение аудитора или отказаться от выражения мнения. (*См. также*: Аудитор; Заключение аудитора; Заключение аудитора безоговорочно положительное; Заключение аудитора отрицательное; Отказ от выражения мнения аудитора; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Заключение эксперта

— результаты работы эксперта, изложенные в письменном виде. (*См. также*: Эксперт.)

Знание деятельности

— совокупность информации об экономике в целом и той отрасли, к которой относится экономический субъект, подлежащий аудиту, а также непосредственно об особенностях функционирования этого экономического субъекта, которую аудитор обязан получить на этапе планирования для надлежащего выполнения своих обязанностей и может дополнять на прочих этапах аудиторской проверки. (*См. также*: Аудит; Аудитор; План аудита общий; Планирование аудита; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Значимость

— количественное измерение или качественная оценка факта хозяйственной жизни экономического субъекта, оказывающая или могущая оказать влияние на решения потенциальных партнеров. (*См. также*: Субъект экономический; Факт хозяйственной деятельности.)

Информация аудитора письменная по результатам проведения аудита

— документ, адресованный руководителям и (или) собственникам экономического субъекта, содержащий подробные сведения о

ходе аудиторской проверки, отмеченных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях подготовки бухгалтерской отчетности, а также другие данные, полученные в ходе проведения проверки и предусмотренные договором на проведение аудита. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Проверка аудиторская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Искажение бухгалтерской отчетности

— неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами Российской Федерации правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Предусмотренные нормативными документами Российской Федерации факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они являются обоснованными и в установленном порядке отражены в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности, не должны рассматриваться аудитором как искажения бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудитор; Отчетность бухгалтерская; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Искажение бухгалтерской отчетности непреднамеренное

— искажение бухгалтерской отчетности, явившееся результатом непреднамеренных действий или бездействия персонала проверяемого экономического субъекта. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический.

Искажение бухгалтерской отчетности преднамеренное

— искажение бухгалтерской отчетности, явившееся результатом преднамеренных действий или бездействия персонала экономического субъекта, совершенное в корыстных целях, для того чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Мошенничество; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический.)

Искажение бухгалтерской отчетности существенное

— искажение бухгалтерской отчетности, имеющее существенный характер, т.е. значительно влияющее на достоверность бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Достоверность бухгалтерской отчетности; Искажение бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Существенность.)

Клиент
— *см.* Субъект экономический, аудируемое лицо.

Контроль качества аудита
— методики и процедуры, принятые аудиторской организацией для того, чтобы ее руководство получило разумную уверенность в том, что в ходе всех аудиторских проверок, проводимых этой организацией, выполняются требования правил (стандартов) аудиторской деятельности и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. (*См. также*: Аудит; Деятельность аудиторская; Организация аудиторская; Проверка аудиторская.)

Контрольная среда
— *см.* Среда контрольная.

Контрольный риск
— *см.* Риск системы внутреннего контроля.

Конфиденциальность информации
в аудите — один из принципов аудита, заключающийся в том, что аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности только с разрешения указанных органов и в том виде, в каком упомянутые органы признают это возможным.

Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, даже если разглашение или распространение информации о проверяемом экономическом субъекте не наносит ему материального или иного ущерба. (*См. также*: Аудитор; Документация рабочая аудита; Организация аудиторская; Субъект экономический.)

Лицензирование
в аудите — процедура выдачи специального разрешения (лицензии), дающего право осуществлять аудиторскую деятельность аттестованным аудиторам, а также организациям, отвечающим требованиям законодательства, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве субъектов предпринима-

тельской деятельности. (*См. также*: Аттестация; Аудит; Аудитор; Деятельность аудиторская; Организация аудиторская.)

Масштаб аудита
— *см.* Объем аудиторской проверки.

Материальность
— *см.* Существенность.

Мнение аудитора
— выраженный в установленной форме вывод аудитора (аудиторской организации) о достоверности в целом (недостоверности, достоверности с оговорками) бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта или некоторых ее частей, который аудитор обязан привести в своем заключении, а также вывод аудитора о достаточности собранных аудиторских доказательств для подготовки заключения аудитора как такового. Аудитор (аудиторская организация) несет в установленном порядке ответственность за обоснованность и верность своего мнения. (*См. также*: Аудитор; Достоверность бухгалтерской отчетности; Заключение аудитора; Организация аудиторская.)

Модификация заключения аудитора
— изменение типовой формы безоговорочно положительного заключения аудитора, выражающееся в виде добавления к заключению пояснительного параграфа, либо выражение мнения, отличного от того, которое приводится в безоговорочно положительном заключении аудитора. (*См. также*: Заключение аудитора; Заключение аудитора безоговорочно положительное; Мнение аудитора.)

Мошенничество
— преступление в сфере экономики, направленное против собственности, представляющее собой хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. Мошенничество в бухгалтерском учете — умышленное действие или бездействие, направленное на искажение бухгалтерской отчетности.

В том случае, если должностные лица экономического субъекта с корыстными целями совершили обман или злоупотребление доверием пользователей бухгалтерской отчетности, но вина не доказана в судебном порядке, аудитору, обнаружив это, следует указать на существование преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности предна-

меренное; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Независимость аудитора

— один из принципов аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает.

Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности. (*См. также*: Аудитор; Деятельность аудиторская; Мнение аудитора; Организация аудиторская; Субъект экономический.)

Непрерывности деятельности предприятия допущение

— один из принципов бухгалтерского учета, заключающийся в том, что данный экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом) и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства этого экономического субъекта будут погашаться в установленном порядке. От соблюдения допущения непрерывности деятельности предприятия зависят особенности методики осуществления аудиторской проверки. (*См. также*: Период отчетный; Проверка аудиторская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Обнаружение событий и фактов, влияющих на бухгалтерскую отчетность

— документальная фиксация событий или фактов наличия изменений, действий, операций, существенно влияющих на значения показателей бухгалтерской отчетности, но не отраженных в первоначально предъявленной экономическим субъектом аудитору документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудитор; Документация бухгалтерского учета; Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический; Существенность.)

Объем аудиторской проверки

— представляет собой оценку аудитором (аудиторской организацией) количества и глубины проведения аудиторских процедур,

затрат времени, количества и состава специалистов, которое требуется для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора. Объем аудиторской проверки определяется аудитором (аудиторской организацией) самостоятельно с учетом знания деятельности экономического субъекта, прогнозирования масштаба предстоящих работ и сопутствующих аудиту услуг, предусмотренных договором с экономическим субъектом в дополнение к аудиту. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Заключение аудитора; Знание деятельности; Организация аудиторская; Проверка аудиторская; Процедура аудиторская; Субъект экономический; Услуги, сопутствующие аудиту.)

Объем выборки

в аудите — количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности. (*См. также*: Аудитор; Выборка аудиторская; Совокупность проверяемая.)

Обязательства неопределенные

— потенциальные будущие обязательства экономического субъекта на не точно известную сумму, являющиеся результатом его предшествующей хозяйственной деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой аудиторской организацией бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Организация аудиторская; Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический.)

Ограничение объема аудита

— явные или неявные действия со стороны представителей проверяемого экономического субъекта, руководителей аудиторской организации, от имени которой работает аудитор, либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки полноценного аудиторского заключения и (или) аудиторского отчета. (*См. также*: Аудитор; Заключение аудитора; Информация аудитора письменная по результатам проведения аудита; Объем аудиторской проверки; Организация аудиторская; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Организация аудиторская

1) коммерческая организация, ведущая исключительно аудиторскую деятельность и получившая в установленном порядке лицензию на осуществление этой деятельности (то же, что и «аудиторская фирма»);

2) для целей ряда правил (стандартов) аудиторской деятельности (если иное не оговорено специально) — юридическое или физическое лицо, осуществляющее аудиторскую деятельность: понятие, объединяющее аудиторские фирмы и аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей. (*См. также*: Аудитор, работающий самостоятельно; Деятельность аудиторская; Лицензирование; Правила (стандарты) аудиторской деятельности.)

Ответственность аудитора (аудиторской организации) — санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с экономическим субъектом договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Организация аудиторская; Субъект экономический.)

Ответственность экономического субъекта — санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением экономическим субъектом своих обязательств по заключенному с аудитором (аудиторской организацией) договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Организация аудиторская; Субъект экономический.)

Отказ от выражения мнения аудитора — выражаемое в письменном виде по форме, определенной правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мнение аудитора о том, что влияние ограничения объема аудита является настолько существенным, что аудитор не в состоянии получить аудиторские доказательства, достаточные для подготовки безоговорочно положительного заключения аудитора, отрицательного заключения или заключения с оговорками, а также в том случае, если в ходе аудита возникли обстоятельства, нарушающие принцип независимости аудитора. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Доказательства аудиторские; Заключение аудитора; Заключение аудитора безоговорочно положительное; Заключение аудитора отрицательное; Заключение аудитора с оговорками; Мнение аудитора; Независимость аудитора; Ограничение объема аудита; Правило (стандарт) аудиторской деятельности; Существенность.)

Отчет аудитора — *см.* Информация аудитора письменная по результатам проведения аудита.

Отчетность бухгалтерская
— единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение экономического субъекта и результаты его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по результатам отчетного периода и по состоянию на отчетную дату по установленным формам. (*См. также*: Дата отчетная; Период отчетный; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Оценка
в аудите — представление аудитора о количественных и качественных характеристиках рассматриваемого предмета. (*См. также*: Аудит; Аудитор.)

Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности
— непреднамеренное нарушение верности данных учета и отчетности, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра, неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов и обязательств. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Учет бухгалтерский.)

Ошибка выборки допустимая
в аудите — максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе этой выборки. (*См. также*: Аудитор; Выборка аудиторская; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Субъект экономический; Цель аудита.)

Ошибка выборки ожидаемая
в аудите — примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, которое аудитор до начала проведения аудиторской выборки предполагает обнаружить в ходе ее проведения. (*См. также*: Аудитор; Выборка аудиторская; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Субъект экономический.)

Период отчетный
— промежуток времени, определяемый нормативными документами по бухгалтерскому учету, который включает происходившие на его протяжении или относящиеся к нему факты хозяйственной деятельности, отражаемые экономическим субъектом в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. (*См. также*:

Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский; Факт хозяйственной деятельности.)

Письмо-обязательство аудитора

— документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта — клиента и аудитора (аудиторской организации) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Организация аудиторская; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

План аудита общий

— логическое описание предполагаемого объема и характера проведения аудита, особенностей экономического субъекта, специфики предполагаемой аудиторской проверки и используемых в процессе аудита методов и технических приемов. (*См. также*: Аудит; Объем аудиторской проверки; Проверка аудиторская; Субъект экономический.)

Планирование аудита

— один из обязательных этапов аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, составления общего плана аудита, разработки аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур. (*См. также*: Аудит; Объем аудиторской проверки; План аудита общий; Программа аудита; Процедура аудиторская.)

Пользователь бухгалтерской отчетности

— юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об экономическом субъекте. Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя руководителей, учредителей, участников и собственников имущества экономического субъекта. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя в том числе инвесторов, кредиторов, контрагентов экономического субъекта, а также заинтересованные государственные органы. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический.)

Правила (стандарты) аудиторской деятельности

— нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг, а также к оценке качества аудита, к порядку подготовки аудиторов и к оценке их квалификации. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Деятельность аудиторская; Контроль качества аудита; Услуги, сопутствующие аудиту.)

Предприятия действующего принцип

— *см.* Непрерывности деятельности предприятия допущение.

Представительность выборки

— свойство некоторой аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется непредставительной. (*См. также*: Аудитор; Выборка аудиторская; Совокупность проверяемая.)

Представление бухгалтерской отчетности

— фактическая передача бухгалтерской отчетности экономического субъекта ее пользователям или публикация этой отчетности в установленном законодательством порядке. (*См. также*: Дата представления бухгалтерской отчетности; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический.)

Проверка аудиторская

— мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта. (*См. также*: Анализ; Аудитор; Деятельность аудиторская; Доказательства аудиторские; Достоверность бухгалтерской отчетности; Мнение аудитора; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Проверка аудиторская инициативная

— инициативный аудит может проводиться в любое время и в тех объемах, которые будут установлены самостоятельным решением органа управления экономического субъекта, являющегося юридическим лицом, либо решением физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью (инициаторов аудита). (*См. также*: Аудит; Объем аудиторской проверки; Проверка аудиторская.)

Проверка аудиторская обязательная

— обязательный аудит осуществляется в отношении отдельных экономических субъектов, критерии которых и сроки проведения аудита в которых непосредственно устанавливаются государственными правовыми актами и (или) международными договорами Российской Федерации. В соответствии с Временны-

ми правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации к обязательным аудиторским проверкам относят в том числе проверки по поручению государственных органов, определенных этими правилами. (*См. также*: Аудит; Проверка аудиторская; Объем аудиторской проверки; Субъект экономический.)

Программа аудита

— совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей. (*См. также*: Аудит; План аудита общий; Планирование аудита; Проверка аудиторская; Процедура аудиторская.)

Процедура аналитическая

— разновидность аудиторской процедуры, представляющая собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин ошибок и искажений. (*См. также*: Анализ; Аудитор; Искажение бухгалтерской отчетности; Оценка; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Процедура аудиторская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский; Факт хозяйственной деятельности.)

Процедура аудиторская

— определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Доказательства аудиторские; Проверка аудиторская.)

Процедура аудиторская независимая

— *см.* Процедура аудиторская по существу.

Процедура аудиторская по существу

— разновидность аудиторской процедуры, включающая в себя одно из двух:

а) детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;

б) аналитическую процедуру. (*См. также*: Процедура аналитическая; Процедура аудиторская; Учет бухгалтерский.)

Процедура аудиторская самостоятельная
— *см.* Процедура аудиторская по существу.

Процедура контрольная
— *см.* Тест средств контроля.

Процедура согласованная
— одна из услуг, сопутствующих аудиту, в соответствии с международными стандартами аудита: проверка, о проведении которой договорились аудитор, экономический субъект и, возможно, любая третья сторона. Тематика и объем такой проверки, а также характер представления ее результатов определяются соглашением сторон и могут отличаться от тех, которые характерны для обычного аудита. По результатам проведения согласованных процедур аудитор не должен готовить заключения, пользователи бухгалтерской отчетности могут с учетом этих результатов самостоятельно делать выводы о достоверности бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Достоверность бухгалтерской отчетности; Заключение аудитора; Объем аудиторской проверки; Пользователь бухгалтерской отчетности; Правила (стандарты) аудиторской деятельности; Субъект экономический; Услуги, сопутствующие аудиту.)

Размер выборки
— *см.* Объем выборки.

Распространение результатов выборки
в аудите — действие аудитора, заключающееся в перенесении надлежащим образом выводов, полученных по результатам проверки аудиторской выборки, на всю проверяемую совокупность. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Выборка аудиторская; Совокупность проверяемая.)

Репрезентативность выборки
— *см.* Представительность выборки.

Риск аудиторский
— субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск включает в себя три компонента:

а) внутрихозяйственный риск;

б) риск системы внутреннего контроля;

в) риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудитор; Искажение бухгалтерской отчетности; Искажение бухгалтерской отчетности существенное; Отчетность бухгалтерская; Проверка аудиторская; Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный; Риск необнаружения; Риск системы внутреннего контроля.)

Риск аудиторской выборки

— субъективно определяемая аудитором вероятность того, что его мнение по результатам проведения аудиторской выборки будет существенно отличаться от того, к которому он пришел бы, полностью изучив всю проверяемую совокупность. (*См. также*: Аудитор; Выборка аудиторская; Мнение аудитора; Совокупность проверяемая.)

Риск внутренний

— *см.* Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный.

Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный

— субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, классе фактов хозяйственной деятельности, бухгалтерской отчетности экономического субъекта в целом до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует, характеристика степени подверженности возможным искажениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, класса фактов хозяйственной деятельности и бухгалтерской отчетности в целом. (*См. также*: Аудитор; Искажение бухгалтерской отчетности существенное; Риск аудиторский; Система внутреннего контроля; Субъект экономический; Учет бухгалтерский; Факт хозяйственной деятельности.)

Риск искажения бухгалтерской отчетности

— *см.* Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный.

Риск контрольный

— *см.* Риск системы внутреннего контроля.

Риск необнаружения

— субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки аудиторские проце-

дуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности; показатель качества работы аудитора зависит от квалификации аудитора и особенностей проведения конкретной аудиторской проверки. (*См. также*: Аудитор; Искажение бухгалтерской отчетности существенное; Отчетность бухгалтерская; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Проверка аудиторская; Процедура аудиторская; Риск аудиторский; Учет бухгалтерский.)

Риск неотъемлемый
— *см.* Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный.

Риск системы внутреннего контроля
— субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять искажения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений; характеристика степени надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта. (*См. также*: Аудитор; Искажение бухгалтерской отчетности существенное; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Риск аудиторский; Система бухгалтерского учета; Система внутреннего контроля; Субъект экономический.)

Риск чистый
— *см.* Риск (неотъемлемый) внутрихозяйственный.

Родственные или зависимые организации
— *см.* Стороны заинтересованные.

Система бухгалтерского учета
— совокупность конкретных форм и методов, обеспечивающих возможность для данной организации вести учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов, т.е. осуществлять ведение бухгалтерского учета, а также формировать бухгалтерскую отчетность. (*См. также*: Отчетность бухгалтерская; Учет бухгалтерский.)

Система внутреннего контроля

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

а) соблюдения требований законодательства;

б) точности и полноты документации бухгалтерского учета;

в) своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

г) предотвращения ошибок и искажений;

д) исполнения приказов и распоряжений;

е) обеспечения сохранности имущества организации. (*См. также*: Документация бухгалтерского учета; Искажение бухгалтерской отчетности; Отчет бухгалтерский; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности; Средства контроля; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Скептицизм профессиональный аудитора

— необходимое качество аудитора, заключающееся в том, что он при формировании своего мнения всегда должен принимать во внимание, что в силу объективных и субъективных причин получаемые им аудиторские доказательства могут быть неверными, содержать ошибки и искажения. (*См. также*: Аудитор; Доказательства аудиторские; Искажение бухгалтерской отчетности; Мнение аудитора; Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности.)

События, произошедшие до даты составления аудиторского заключения

— ситуации и факты хозяйственной жизни, существенно изменяющие представления о финансовом состоянии экономического субъекта и результатах его хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской отчетности на дату ее составления. (*См. также*: Дата составления бухгалтерской отчетности; Заключение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Субъект экономический; Факт хозяйственной деятельности.)

Совокупность генеральная

— *см.* Совокупность проверяемая.

Совокупность проверяемая

в аудите — совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объек-

тов проверки; аналог используемого в математической статистике и ее приложениях понятия «генеральная совокупность». При тестировании системы внутреннего контроля — различные документы, позволяющие подтвердить существование внутреннего контроля, при тестировании счетов — записи или документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам. (*См. также*: Аудит; Выборка аудиторская; Документация бухгалтерского учета; Система внутреннего контроля; Тест средств контроля.)

Согласованные процедуры
— *см.* Процедура согласованная.

Сопутствующие услуги
— *см.* Услуги, сопутствующие аудиту.

Среда контрольная
— понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия, мероприятия и процедуры руководства и (или) собственников проверяемого экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля на данном экономическом субъекте. (*См. также*: Система внутреннего контроля; Субъект экономический.)

Средства контроля
— составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством экономического субъекта на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею. (*См. также*: Система внутреннего контроля; Субъект экономический.)

Стандарты аудиторской деятельности
— *см.* Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Стороны заинтересованные
— стороны считаются заинтересованными, если одна сторона руководит или оказывает значительное влияние на принятие принципиальных и (или) текущих решений другой стороной.

Субъект экономический, аудируемое лицо
для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности — физические и юридические лица, подлежащие аудиту, клиенты

и заказчики аудиторов (аудиторских организаций). К экономическим субъектам относятся независимо от организационно-правовых форм и видов собственности предприятия, их объединения (союзы, ассоциации, концерны, отраслевые, межотрас-левые, региональные и другие объединения), организации и учреждения, банки и кредитные учреждения, а также их союзы и ассоциации, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные, пенсионные, общественные и другие фонды, а также граждане, осуществляющие самостоятельную предпринимательскую деятельность. (*См. также*: Аудит; Аудитор; Организация аудиторская; Правила (стандарты) аудиторской деятельности.)

Суждение профессиональное аудитора

— точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможным. (*См. также*: Аудитор.)

Существенность

— существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская организация должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования. Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита; никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской организацией при проведении аудита. (*См. также*: Аудит; Достоверность бухгалтерской отчетности; Заключение аудитора; Организация аудиторская; Планирование аудита; Субъект экономический; Уровень существенности.)

Тест сквозной

— один из способов получения аудиторских доказательств, заключающийся в отслеживании отражения конкретных фактов хозяйственной жизни в документации бухгалтерского учета. (*См. также*: Доказательства аудиторские; Документация бухгалтерского учета; Факт хозяйственной деятельности.)

Тест средств контроля
— разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. (*См. также*: Процедура аудиторская; Система внутреннего контроля; Средства контроля.)

Уровень гарантий аудиторских
— субъективная оценка аудитором надежности своего мнения о достоверности отдельных сторон бухгалтерской отчетности экономического субъекта, с точки зрения пользователя этой бухгалтерской отчетности. (*См. также*: Аудитор; Достоверность бухгалтерской отчетности; Мнение аудитора; Отчетность бухгалтерская; Пользователь бухгалтерской отчетности; Субъект экономический.)

Уровень существенности
— предельное значение искажения бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения; количественная характеристика существенности. (*См. также*: Искажение бухгалтерской отчетности; Пользователь бухгалтерской отчетности; Существенность.)

Услуги, сопутствующие аудиту
— услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) помимо собственно проведения аудиторских проверок. В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности перечень таких услуг включает: услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению деклараций о доходах и бухгалтерской отчетности, анализу финансово-хозяйственной деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации, а также проведение обучения и оказание других услуг по профилю своей деятельности. (*См. также*: Анализ; Аудитор; Деятельность аудиторская; Организация аудиторская; Отчетность бухгалтерская; Оценка; Проверка аудиторская; Субъект экономический; Учет бухгалтерский.)

Учет бухгалтерский
— упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязатель-

ствах экономического субъекта и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни. (*См. также*: Система бухгалтерского учета; Субъект экономический; Факт хозяйственной деятельности.)

Факт хозяйственной деятельности

— действие или событие в хозяйственной деятельности экономического субъекта, включающее в себя хозяйственные операции, изменяющее состав его активов, пассивов или финансовых результатов. (*См. также*: Субъект экономический.)

Фирма аудиторская

— *см.* Организация аудиторская.

Цель аудита

— основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. (*См. также*: Аудит; Достоверность бухгалтерской отчетности; Факт хозяйственной деятельности.)

Эксперт

в аудите — не состоящий в штате аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области либо по определенному вопросу, отличающиеся от бухгалтерского учета и аудита, и дающий по соглашению с аудиторской организацией заключение по такому вопросу. В качестве эксперта аудиторская организация может привлечь для оказания услуг специализированную организацию, являющуюся юридическим лицом. (*См. также*: Аудит; Заключение эксперта; Учет бухгалтерский.)

Экстраполяция результатов выборки

— *см.* Распространение результатов выборки.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке общей документации

Аудиторская проверка учредительных документов предприятия

Выполненная работа

При проведении аудита бухгалтерской отчетности предприятия нами рассмотрены учредительные документы предприятия, в частности:

устав предприятия;

сведения о занесении предприятия в государственный реестр федерального имущества в соответствии с требованиями постановления Правительства Российской Федерации от 03.07.98 № 696 (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 28, ст. 3354).

Мы проверили соответствие указанных документов законодательству РФ для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Цель проведенного нами аудита бухгалтерской отчетности не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности предприятия законодательству. Поэтому такое мнение мы не высказываем.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены существенные факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера

и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

На основе выводов делаются предложения о необходимых изменениях в бухгалтерском учете и отчетности.

Аудиторская проверка целевого финансирования

Выполненная работа

Задачами аудита целевого финансирования были проверка полноты отражения полученных средств финансирования и целевого характера их использования. Основное внимание было уделено:

обоснованности отражения полученных средств в качестве целевого финансирования;

правильности налогообложения полученных средств или освобождения от него;

правильности расчета величины инвестиционного фонда и отражения ее в учете.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии порядка учета резервного капитала законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

На основе выводов вносятся предложения об изменениях в бухгалтерском учете и отчетности.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Примеры информации, включаемой в отчет аудитора по проверке внеоборотных активов

Аудиторская проверка основных средств

Выполненная работа

Аудиторская проверка основных средств заключается в проверке соблюдения норм, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) и другими нормативными актами. Аудит основных средств проводился с таким расчетом, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что учетная информация соответствует реальному состоянию основных средств. С этой целью в ходе проведения аудиторской проверки была выполнена работа по проверке того, что:

основные средства зарегистрированы в государственном реестре;

нормы амортизации, использованные для расчета ежемесячных амортизационных отчислений, не завышены;

основные средства существуют;

реестр основных средств заполнен;

учетные записи соответствуют данным Главной книги или бухгалтерского баланса;

поступления и выбытия основных средств правильно отражены в бухгалтерском учете;

существует первичная учетная документация по операциям с основными средствами;

правильно начислена ежемесячная амортизация;

вновь приобретенные или введенные в эксплуатацию основные средства, право собственности на которые не зарегистрировано, не отражены на счете 01;

сальдо по счетам 01, 02 на начало отчетного периода соответствует сальдо на конец предыдущего отчетного периода;

корректно определена стоимость имущества, полученного по договорам долевого участия;

рекомендации прошлого года не были отражены в учетных записях;

передача основных средств отражена в соответствующем периоде.

В ходе аудита было проанализировано следующее:

оформление материалов инвентаризации земельных участков и отражение ее результатов в учете;

оформление правоустанавливающих документов на земельные участки;

определение балансовой стоимости земельных участков;

начисление и перечисление в федеральный бюджет земельного налога;

оформление материалов инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете;

отражение в учете капитального ремонта основных средств;

начисление амортизации;

отражение в учете операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств;

начисление и перечисление в федеральный бюджет арендной платы за использование земельных участков, федеральных зданий, помещений, сооружений, машин и оборудования.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

Далее на основе выводов даются предложения об изменении бухгалтерского учета и отчетности.

Аудиторская проверка финансовых вложений

Выполненная работа

Мы провели аудит финансовых вложений в разрезе долгосрочных, включая вложения в дочерние общества, и краткосрочных финансовых вложений. Проведенные нами аудиторские процедуры включали анализ оценки таких активов для различных целей — учетных, продажи, выплаты задолженности и других форм выбытия.

Во время проверки также проанализированы:

состояние учета финансовых вложений и его соответствие масштабу деятельности предприятия;

наличие в аналитическом учете объективных признаков, необходимых для классификации объектов финансовых вложений с целью формирования показателей бухгалтерской отчетности;

объективность критериев разделения объектов вложения на краткосрочные и долгосрочные, а также отнесения к вложениям в дочерние, зависимые и прочие организации;

объективность оценки финансовых вложений, отраженных в бухгалтерском учете;

правильность оформления материалов инвентаризации финансовых вложений и отражения результатов инвентаризации в учете;

правильность и своевременность отражения в учете операций по приобретению и движению объектов финансовых вложений;

начисление, поступление и отражение в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями;

необходимость начисления и правильность расчета резерва под обесценение финансовых вложений;

все риски, вытекающие из документального оформления операций, связанных с финансовыми вложениями;

наличие информации, которая может быть расценена как условные факты хозяйственной деятельности и подлежит в таком качестве раскрытию в бухгалтерской отчетности предприятия. Объективность оценки данных операций руководством предприятия и формирование соответствующей информации в отчетности предприятия;

организация внутреннего контроля за хранением, движением и учетом финансовых вложений.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

На основе выводов делаются конкретные предложения об изменениях в бухгалтерском учете и отчетности.

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке оборотных активов

Аудиторская проверка производственных запасов

Выполненная работа

Аудит производственных запасов применительно к предприятию включает аудиторскую проверку сырья, материалов, топлива, а также других статей производственных запасов в случае их существенности для бухгалтерской отчетности предприятия.

Мы проверили правильность применения правил учета и оценки данных активов, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и Методическими указаниями по учету материально-производственных запасов (приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.01 № 119н).

В ходе проверки основное внимание уделялось следующим областям риска:

несоответствие между учетными записями по счетам учета материалов и данными бухгалтерского баланса;

сальдо по счетам учета материалов на начало отчетного периода не соответствует сальдо на конец предыдущего отчетного периода;

остатки материалов по данным учета не подтверждаются данными инвентаризации;

несоответствие используемых Обществом способов оценки остатков материальных ценностей по отдельным группам в учетной политике.

В ходе аудита были рассмотрены:

оформление материалов инвентаризации производственных запасов и отражение ее результатов в учете;

порядок определения и списания на издержки производства стоимости израсходованных материально-производственных запасов;

мероприятия по расчету предельного норматива уровня расхода материально-производственных запасов на 1 руб. объема реализации продукции (работ, услуг), а также пофакторного анализа фактических отклонений от него;

порядок записей в синтетическом и аналитическом учете движения материально-производственных запасов;

порядок списания отклонений фактических расходов по приобретению материальных ценностей от их учетной цены (при использовании счетов 15 и 16);

порядок списания торговой наценки, относящейся к проданным товарам.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

На основе выводов делаются предложения о необходимых изменениях в бухгалтерском учете и отчетности.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке расчетов с бюджетом

Аудиторская проверка расчетов с бюджетом

Выполненная работа

Аудиторская проверка налоговых обязательств заключалась в проверке соблюдения норм, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и другими нормативными актами в области налогообложения. Она обеспечивает достаточную степень уверенности в том, что:

налоговые обязательства исчислены своевременно и корректно отражены в налоговой отчетности;

исчисленные налоговые обязательства корректно отражены в бухгалтерской отчетности;

отсутствуют дополнительные существенные налоговые обязательства, связанные с нарушением налогового законодательства и иных нормативных документов в области налогообложения, не отраженные в бухгалтерской отчетности;

организация и состояние налогового учета, а также существующие контрольные процедуры обеспечивают своевременное и правильное исчисление и уплату налогов и сборов в соответствии с законодательством о налогах и сборах Российской Федерации и другими нормативными документами в области налогообложения.

Проверка налоговых обязательств проводилась с учетом уровня существенности, определенного для проверки такого рода обязательств.

Аудиторская проверка охватывала обязательства по всем налогам и сборам, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, при этом особое внимание было уделено проверке налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и налога на имущество.

Проводимая нами аудиторская проверка налоговых обязательств включала:

проверку своевременности и полноты отражения налоговых обязательств в бухгалтерском учете и отчетности, включая наличие сверок с налоговыми органами на отчетные даты;

анализ актов проверок налоговых и иных контролирующих органов на предмет обоснованности претензий этих органов;

проверку правильности исчисления и уплаты налогов, в том числе по месту нахождения обособленных подразделений;

проверку соблюдения условий и графика реструктуризации налоговых обязательств;

проверку правильности применения налоговых льгот и ставок по налогам.

Проводимый нами аудит обязательств по наиболее существенным налогам включал следующие проверки:

налог на прибыль — проверка своевременности и полноты отражения выручки от реализации товаров, работ, услуг в целях исчисления налога на прибыль (в том числе выручки, а также выручки от реализации амортизируемого имущества, незавершенного строительства, товарно-материальных ценностей и иного имущества); своевременности и полноты отражения внереализационных доходов в целях исчисления налога на прибыль; полноты и своевременности отражения, документального подтверждения и экономической обоснованности расходов по производству и реализации и внереализационных расходов; соблюдения правил налогового учета в отношении расходов по производству и реализации, включая материальные расходы, расходы на оплату труда, расходы на ремонт основных средств, расходы на НИОКР, расходы на страхование имущества, иных нормируемых расходов; соблюдения правил налогового учета внереализационных доходов и расходов, включая отражение в налоговом учете резерва по сомнительным долгам, процентов по кредитам, займам, векселям и другим долговым обязательствам, операций по договору простого товарищества; соблюдения правил налогового учета амортизируемого имущества, включая правильность зачисления объектов в состав амортизируемого имущества и в амортизационные группы, правильность определения первоначальной стоимости, расчета норм амортизации, применения методов амортизации и расчета сумм амортизации, налогового учета реализации, ликвидации и иного выбытия объектов амортизируемого имущества; правильности ведения налогового учета операций с ценными бумагами, в том

числе с векселями; правильности ведения налогового учета обслуживающих производств и хозяйств;

НДС — проверка полноты и своевременности отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, исчисленных с налогооблагаемой базы, сумм НДС, предъявленных поставщиками и подрядчиками, сумм НДС, подлежащих вычету; сверки книги покупок и книги продаж с регистрами бухгалтерского учета и декларациями по НДС; правильности исчисления НДС по операциям, связанным с реализацией товаров, работ, услуг, и по иным операциям, являющимся объектом обложения НДС; своевременности и обоснованности предъявления НДС к вычету; правильности предъявления к вычету НДС по экспортным операциям, включая проверку документального подтверждения и методики расчета НДС, подлежащего вычету; правильности исчисления и предъявления к вычету НДС по отдельным операциям, включая НДС по капитальному строительству подрядным и хозяйственным способом, НДС по приобретаемым основным средствам, НДС при передаче товаров, работ, услуг для собственных нужд и другим операциям; выборочную проверку правильности оформления счетов-фактур по приобретенным товарно-материальным ценностям;

налог на имущество — сверку стоимости имущества, включаемой в расчет налоговой базы, с данными бухгалтерского учета и отчетности; проверку правильности исчисления налоговой базы (среднегодовой стоимости); правильности, полноты и своевременности включения в расчет налоговой базы имущества, находящегося в совместной деятельности; правильности включения в расчет налоговой базы стоимости объектов незавершенного капитального строительства; правильности применения льгот по налогу.

Проводившаяся нами аудиторская проверка включала такие процедуры по проверке правильности исчисления всех иных налогов, величина обязательств по которым может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

В ходе аудита, таким образом, были проанализированы:

порядок определения налогооблагаемой базы по отдельным, наиболее важным налогам;

применение налоговых ставок;

применение льгот при расчете и уплате налогов;

начисление, полнота и своевременность перечисления налоговых платежей;

составление налоговой отчетности.

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

Далее на основе сделанных выводов вносятся конкретные предложения о внесении изменений в бухгалтерский учет и отчетность.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Пример информации, включаемой в отчет аудитора по проверке расходов для целей налогообложения

Аудиторская проверка расходов для целей налогообложения

Выполненная работа

Аудиторские процедуры, связанные с проверкой расходов для целей налогообложения, проводятся в ходе *аудита расчетов с бюджетом.*

В ходе аудита были проверены:

правильность исчисления материальных расходов, предусмотренных ст. 254 НК РФ;

правильность исчисления расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 255 НК РФ;

правильность формирования состава амортизируемого имущества и определения его первоначальной стоимости в соответствии со ст. 256 и 257 НК РФ;

правильность включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп в соответствии со ст. 258 НК РФ и постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.02 № 1;

правильность расчета сумм амортизации в соответствии со ст. 259 НК РФ;

правильность включения в состав затрат аудируемого периода расходов на ремонт основных средств в соответствии со ст. 260 НК РФ;

правильность признания расходов на освоение природных ресурсов и соблюдение порядка их учета в соответствии со ст. 261 НК РФ;

правильность признания расходов на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки и соблюдение порядка их учета в соответствии со ст. 262 НК РФ;

обоснованность расходов на обязательное и добровольное страхование имущества в соответствии со ст. 263 НК РФ;

правильность списания на себестоимость прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ);

правильность списания прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 265 НК РФ);

правильность формирования и использования расходов на формирование резервов по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);

правильность образования и использования расходов на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному облуживанию (ст. 267 НК РФ);

правильность определения расходов при реализации товаров и имущества (ст. 268 НК РФ);

правильность отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (ст. 269 НК РФ);

правильность определения расходов, не учитываемых в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ).

Выводы и предложения

В ходе проверки нами не обнаружены факты, свидетельствующие о несоответствии оформления учредительных документов законодательству. Вместе с тем обращаем внимание на следующие факты, которые хотя и являются нарушениями установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, но в силу своего характера и величины не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую отчетность предприятия за _____ год.

На основе выводов вносятся предложения о необходимых изменениях в бухгалтерский учет и отчетность.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и II.
2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита, 2001 г. — М.: МЦРСБУ, 2002.
3. Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23 сентября 2002 г. № 696.
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ.
5. Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.: ил.
6. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. — М.: Дело и Сервис, 1998. — 464 с.
7. Андреев В.Д. Практический аудит. — М.: Экономика, 1994.
8. Андреев В.Д., Кисилевич Т.И., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту. — М.: Финансы и статистика, 1999.
9. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.: ил. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
10. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. — 583 с.
11. Аудит в России. Законодательство. Стандарты. — М.: Инвест Фонд, 1994. — 192 с.
12. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирм; Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.
13. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Филинъ, 1998. — 528 с.
14. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. — М.: Дело ЛТД, 1993. — 272 с.
15. Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. Аудит. Ситуации, примеры, тесты. — М.: Аудит, 1999.

16. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. — М.: Финансы и статистика, 1998. — 176 с.
17. Волкова В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В,, Шумков С.И. Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности / Под ред. д-ра экон. наук А.Б. Яновского. — М.: Аудитор, 1997. — 208 с.
18. Глушков И.Е. Аудит на современном предприятии. — Москва—Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. — 288 с.
19. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
20. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. — М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992.
21. Дубровина Т.А., Сухов В.А., Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность в страховании: Учеб. пособие / Под ред. засл. деятеля науки Российской Федерации, проф. А.Д. Шеремета. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 384 с.
22. Зубова Е.В. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы. — М.: Аналитика-Пресс, Аудиторская фирма ЦБА, 1998.
23. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. — М.: ИНФРА-М, 1998. — 382 с.
24. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита / Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 527 с.
25. Настольная книга аудитора: Сб. нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. — М.: АСКЕРИ, 1997. — 355 с.
26. Нитецкий В.В., Кудрявцев Н.Н. Справочник аудитора. Методология аудиторской проверки некоторых аспектов деятельности предприятия. — М.: Дело, 1996. — 192 с.
27. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления / Колл. авторов. — М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, Изд-во «ДИС», 1997. — 544 с.
28. Планирование аудита. Российская коллегия аудиторов, аудиторская компания «Руфаудит». — М.: Издательский Дом «Аудитор», 1996. — 90 с.
29. Робертсон Джек К. Аудит. — М.: KPMG, Контакт, 1993. — 496 с.
30. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. — М.: ЮНИТИ, 1999.
31. Скобара В.В. Аудит. Методология и организация. — М.: Дело и сервис, 1998.
32. Скобара В.В., Скобара А.В. Возможности EXCEL 7.0. для аудитора и бухгалтера. — М., 1998. — 208 с.

33. Скобара В.В., Крикунов А.В., Кемтер В.Б. Справочник бухгалтера и аудитора (нормы и нормативы, используемые в бухгалтерском учете и налогообложении). — М., 1997. — 336 с.
34. Суйц В.П. Аудит: Практическое пособие для аудиторов. — М.: АНКИЛ, 1994.
35. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник для вузов. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 556 с.
36. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. — М.: ИЦ «АНКИЛ», ИКЦ «ДИС», 1997. — 256 с.
37. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 538 с.
38. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 333 с.
39. Шеремет А.Д., Ионова А.Ф. Финансы предприятия: менеджмент и анализ: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 538 с.
40. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В 2 т. / Колл. авторов. — М.: Международная школа управления «ИНТЕНСИВ» РАГС, Изд-во «ДИС», 1999.

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, тел.: (495) 380-4260; факс: (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

•

Магазин «Библиосфера» (розничная продажа):
109147, Москва, ул. Марксистская, д. 9, тел. (495) 670-5218, 670-5219

•

Отдел «Книга–почтой»:
тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

•

Центр комплектования библиотек:
119019, Москва, ул. Моховая, д. 16 (Российская государственная библиотека, кор. К)
тел. (495) 202-9315

Учебное издание

Шеремет Анатолий Данилович
Суйц Виктор Паулевич

АУДИТ

Учебник

Редактор *Т.Г. Берзина*
Корректор *М.В. Литвинова*

Оригинал-макет подготовлен Издательским Домом «ИНФРА-М»

Подписано в печать 17.11.2004
Формат 60×90/16. Бумага офсетная
Печать офсетная. Гарнитура Newton
Усл. печ. л. 28,00. Уч.-изд. л. 27,32
Доп. тираж 5000 экз. Заказ № 4646.
Цена свободная.

Издательский Дом «ИНФРА-М»
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в
Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43
Факс.: (495) 363-92-12
E-mail: books@infra-m.ru
http://www.infra-m.ru

Отпечатано с электронных носителей издательства.
ОАО "Тверской полиграфический комбинат". 170024, г. Тверь, пр-т Ленина, 5.
Телефон: (4822) 44-52-03, 44-50-34, Телефон/факс: (4822)44-42-15
Home page - www.tverpk.ru Электронная почта (E-mail) - sales@tverpk.ru