

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ВОЗДУШНОГО ТРАНСПОРТА

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ
БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ» (МГТУ ГА)**

**Кафедра экономики ГА
Т.В. Стерхова**

АУДИТ

**ПОСОБИЕ
по изучению дисциплины**

*для студентов V курса
специальности 080507
заочной формы обучения*

Москва-2014

ББК 33.07

С79

Рецензент канд. экон. наук Л.П. Никонова

Стерхова Т.В.

С79 Аудит: пособие по изучению дисциплины. - М.: МГТУ ГА, 2014. - 44 с.

Данное пособие издается в соответствии с рабочей программой учебной дисциплины «Аудит» по Учебному плану для студентов V курса специальности 080507 заочной формы обучения.

Рассмотрено и одобрено на заседаниях кафедры 16.10.14 г. и методического совета 06.11.14 г.

Подписано в печать 30.12.2014 г.

Печать офсетная
2,56 усл. печ. л.

Формат 60x84/16
Заказ № 1933/

2,31 уч.-изд. л.
Тираж 80 экз.

Московский государственный технический университет ГА
125993 Москва, Кронштадтский бульвар, д.20
Редакционно-издательский отдел
125493 Москва, ул. Пулковская, д.6а

© Московский государственный
технический университет ГА, 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел 1. Учебный план дисциплины «Аудит»	5
Раздел 2. Основные сведения о дисциплине «Аудит»	5
Раздел 3. Структура дисциплины	6
Раздел 4. Учебная программа дисциплины	6
Часть 1. Основы аудита и аудиторской деятельности	6
Тема 1. Возникновение и развитие аудита.	6
Тема 2. Система регулирования аудиторской деятельности	7
Тема 3. Понятие, цели, задачи и общие принципы аудита	9
Тема 4. Связь аудита с другими формами экономического контроля	13
Тема 5. Виды аудита	15
Тема 6. Сопутствующие аудиту услуги	16
Тема 7. Кодекс этики аудиторов	18
Тема 8. Аттестация аудиторской деятельности	19
Тема 9. Контроль качества аудиторских услуг	20
Тема 10. Стандарты аудиторской деятельности	21
Тема 11. Планирование аудита	22
Тема 12. Оферта и письмо-обязательство аудитора перед клиентом .	24
Тема 13. Договор на проведение аудиторской проверки	24
Тема 14. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	25
Тема 15. Права и обязанности аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	26
Тема 16. Аудиторская тайна	27
Тема 17. Понимание деятельности аудируемого лица	28
Тема 18. Применимость допущения непрерывности деятельности при проведении аудита	29
Тема 19. Связанные стороны	30
Тема 20. Существенность в аудите	31
Тема 21. Аудиторский риск	31
Тема 22. Аудиторская выборка	32
Тема 23. Аудиторские доказательства	33
Тема 24. Документирование аудита	35
Тема 25. Учет требований нормативных правовых актов РФ при проведении аудита	36
Тема 26. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действия при проведении аудита	37
Тема 27. Использование работы эксперта и другого аудитора	37
Тема 28. Особенности аудита оценочных значений	39
Тема 29. Специфика получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	39

Тема 30. Заключительная стадия аудиторской проверки	40
Тема 31. Информирование руководства о результатах аудита	40
Тема 32. Аудиторское заключение	41
Тема 33. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности	43
Часть 2. Практический аудит	44
Рекомендуемая литература	

Раздел 1. Учебный план дисциплины «Аудит»

Дисциплина «Аудит» изучается на 5 курсе заочного обучения по специальности 080507

Общий объем учебных часов на дисциплину	- 130 часов
Лекции	- 12 часов
Практические занятия	- 4 часа
Самостоятельная работа	- 114 часов
Контрольные работы	- 2 работы
Форма контроля	- зачет

Раздел 2. Основные сведения о дисциплине «Аудит»

Предметом изучения дисциплины «Аудит» является сущность аудита и аудиторской деятельности, их цели, задачи, принципы проведения. Изучение дисциплины базируется на изучении правовой базы по аудиторской деятельности.

Студенту необходимо знать общую технологию аудита, уметь правильно дать оценку финансовой устойчивости предприятия на основе использования результатов аудиторского анализа. Общие знания о методике аудиторской проверки помогут студенту не только свободно ориентироваться в бухгалтерской отчетности, но и дадут возможность правильного составления анализа ошибок, оценки результатов и корректного составления аудиторского заключения.

В результате изучения дисциплины студенты должны:

знать:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»;
- нормативные акты, регулирующие отношения аудитора и аудируемого лица;
- систему сбора, обработки, подготовки информации финансового характера;
- ФПСАД, ФСАД;
- основные категории аудита;
- методику проведения аудиторских проверок;
- порядок обобщения и использования результатов аудиторской проверки;

уметь:

- планировать, организовывать и проводить аудиторскую проверку всех аспектов бухгалтерского учета и отчетности;
- разрабатывать программы аудиторских проверок;
- обобщать результаты проверок и составлять аудиторские заключения;
- разрабатывать рекомендации руководству экономического субъекта по результатам аудиторской проверки;
- организовывать и осуществлять проверку состояния внутреннего контроля на предприятии;
- использовать результаты аудиторской проверки в совершенствовании внутреннего контроля, учета и управления предпринимательской деятельности;

владеть:

- основными методами аудита.

Электронный адрес кафедры «Экономика ГА» для консультаций
ega@mstuga/aero

Раздел 3. Структура дисциплины

Часть 1. Основы аудита и аудиторской деятельности.

Часть 2. Практический аудит.

Раздел 4. Учебная программа дисциплины**Часть 1. Основы аудита и аудиторской деятельности****Тема 1. Возникновение и развитие аудита.**

Потребность в аудите, как форме финансового контроля, возникла одновременно с зарождением и развитием товарообменных и денежных отношений. Первая страна, создавшая систему финансового контроля – Китай. В Средние века началось оформление понятий «аудит» и «аудитор» или «выслушивающий», от латинского «audite» - слушать.

Стремительное развитие экономических отношений, накопление начального капитала, зарождение нового класса буржуазии, а к XIX в. – появление акционерных форм хозяйствования повысило роль аудита. С этого времени начинается формирование единых методов и приемов проведения аудита и подготовка профессиональных кадров.

В 1950-х гг. появляются транснациональные корпорации, имеющие свои дочерние филиалы в разных странах. Национальные различия в подходах к ведению бухгалтерского учета и аудита определило создание общих для цивилизованного мира стандартов отчетности и аудита. В соответствии с международными стандартами процесс аудиторской проверки стал тщательно планироваться, в основу его положено понимание особенностей рисков клиентов. Вслед за международными стандартами принимается обязательный для исполнения Кодекс этики аудитора.

На современном этапе развитие аудита в мировом масштабе определяет Международная федерация бухгалтеров. Это развивающаяся организация, куда входят более 160 членов из 119 стран, объединяющая более чем 2.5 млн. бухгалтеров.

Первая попытка внедрения аудита в России предпринималась еще Петром 1. Согласно указу Петра 1 должность аудитора появилась в армии в 1716 г. Затем в России были предприняты еще попытки:

- путем образования в 1831 г. Института присяжных бухгалтеров;
- в 1889 г. – Института аудиторов;
- в 1912 и в 1928 гг. - Институт государственных бухгалтеров-экспертов.

Все они оказались нереализованными. Основной причиной этого было недостаточное развитие рынка капитала и отсутствия юридических гарантий аудиторской деятельности.

Аудиторские фирмы в России появились лишь в 1987г. Потребность в их услугах была обусловлена мощным развитием внешнеторговых операций в

ходе развития новой экономической политики. Кроме того, предпосылкой возникновения аудита в России послужила потребность в достоверной оценке имущества в условиях инфляции и приведении его стоимости в соответствие с рыночной. Таким образом, необходимость аудита стала объективной реальностью.

С 1987 по 1993 г. аудит в России проходил этап становления в условиях отсутствия законодательной базы. Первый проект закона об аудиторской деятельности был разработан в 1992 г., но в результате политического кризиса в нашей стране он не был принят. Указом Президента РФ от 22.12.1993г. №2263 были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в РФ. Это первый законодательный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России. Он действовал на правах закона, но даже его название – «Временные правила» - подчеркивало, что это документ переходного периода. Предполагалось, что данный акт будет иметь временный характер, однако эти правила просуществовали почти восемь лет без поправок и изменений.

Ныне действующий Закон «Об аудиторской деятельности», регламентирующий деятельность аудиторских фирм, был принят 7 августа 2001г. Результатом шестилетней работы (2002 – 2008гг.) стало утверждение 34 федеральных стандартов аудиторской деятельности. Разработка данных стандартов в России еще не закончена.

Огромное значение для развития аудита стало принятие Федерального закона от 01.12.2007г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», что позволило расширить права и обязанности профессиональных общественных аудиторских организаций и передать им некоторые полномочия регулирования аудиторской деятельности в стране.

Принят Кодекс этики аудиторов России. Кроме перечисленных нормативных документов, аудиторы, аудиторские организации, саморегулируемые аудиторские объединения и их работники обязаны соблюдать кодекс профессиональной этики.

С 1 января 2009 г. действует новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008г., который мы будем рассматривать.

Тема 2. Система регулирования аудиторской деятельности.

Система законодательных и нормативных правовых актов аудита подробно прописывает все взаимоотношения между субъектами аудита, определяет их права и ответственность:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», определяющий место, цель и задачи аудита в финансовой экономической системе. Закон об аудиторской деятельности является главенствующим документом в системе прямого регулирования аудита. Он определяет понятия аудита, аудитора, правовые моменты организации и функционирования аудиторских организаций, критерии обязанности аудиторских проверок, виды сопутствующих аудиту услуг, место стандартов и норм профессиональной этики, права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц, основные аспекты

контроля качества в аудите, вопросы аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, роль саморегулируемых аудиторских объединений и т.д. Соблюдение его является обязательным для всех аудиторов и аудиторских организаций, а также для лиц, подлежащих обязательному аудиту;

- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. Правительством РФ, и законодательные и подзаконные нормативные акты. Документы этого уровня определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, устанавливают общие нормы и положения, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг;

- документы Министерства финансов РФ – уполномоченного государственного федерального органа регулирования аудиторской деятельности;

- внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений и нормативные документы министерств и ведомств. Внутренние аудиторские стандарты – инструмент регулирования качества аудиторских услуг на уровне аудиторских организаций.

С 1 января 2010 г. контроль над качеством аудиторской деятельности возлагается на саморегулируемые аудиторские организации, тем самым лицензирование заменено членством в профессиональном аудиторском объединении. Лицензии на осуществление аудиторской деятельности утратили силу и аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги. К органам, осуществляющим контроль над аудиторской деятельностью в России, относятся:

- уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определенный Правительством РФ (Минфин России);

- аккредитованные саморегулируемые организации (СРО) аудиторов.

Профессиональные саморегулируемые аудиторские объединения (ст. 17 Закона № 307-ФЗ) создаются в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, осуществления контроля над качеством выполняемых ими профессиональных услуг, защиты их интересов, действуют на некоммерческой основе. Некоммерческая организация приобретает статус СРО аудиторов с даты ее включения в соответствующий государственный реестр при условии соответствия ее следующим требованиям:

- объединения в составе СРО в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным законодательством требованиям к членству в такой организации;

- наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов СРО аудиторов и принятого Кодекса профессиональной этики аудиторов;

- обеспечения СРО аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда СРО.

Саморегулируемая организация аудиторов:

- разрабатывает и утверждает свои стандарты, принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в подготовке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации;
- имеет право устанавливать дополнительные требования в отношении своих членов, обеспечивает их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности;
- участвует в создании и деятельности единой аттестационной комиссии, включая финансирование;
- представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении СРО аудиторов, ее членов или членами требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, определяемые уполномоченным федеральным органом (Минфином России);
- подтверждает соблюдение аудиторами – членами СРО требования об обучении по программам повышения квалификации и др.

Формирование компенсационного фонда СРО аудиторов и размещение его средств осуществляются в порядке, установленном Федеральным Законом № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях».

Кроме перечисленных нормативных документов, аудиторы, аудиторские организации, саморегулируемые аудиторские объединения и их работники обязаны соблюдать кодекс профессиональной этики.

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

Тема 3. Понятие, цели, задачи и общие принципы аудита.

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с Законом от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», Федеральным законом от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами (ст.1 Закона № 307-ФЗ). Все аудиторские фирмы создаются с целью получения прибыли (согласно ГК РФ), как и любые другие предпринимательские структуры.

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

отчетности. Для целей Закона об аудиторской деятельности под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица, принимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 06.12.2012 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, установленная иными федеральными законами (п.3, ст.1 Закона № 307-ФЗ).

Аудитором является физическое лицо, имеющий квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. При этом необходимо наличие безупречной деловой репутации, подтвержденной рекомендациями не менее трех аудиторов, и отсутствие судимости.

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

Аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой она является. Аудиторским организациям, как и индивидуальным аудиторам, запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита» устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Цель аудита – это выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к бухгалтерской отчетности, пользователь не может принимать данное мнение ни как выражение уверенности в жизнеспособности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица.

В соответствии с п.3 Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ под *достоверностью* понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Понятие «*достаточная уверенность*» имеет отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для того, чтобы аудитор сделал вывод об

отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности и применимо ко всему процессу аудита.

В федеральном стандарте приведены следующие разновидности уверенности:

- абсолютная (бывает редко – только по очевидным вопросам);
- разумная (применяется в аудите);
- умеренная (применяется при обзорных проверках);
- низкая (уверенность отсутствует, она применяется при компиляции и выполнении согласованных процедур).

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

Термин *«объем аудита»* относится к аудиторским процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах, они должны определяться аудитором с учетом требований соответствующих законов и нормативных актов и, если необходимо, с учетом условий договоренностей о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

Аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности а ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица.

Главная *задача аудита* – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Задачами аудитора в процессе проверки являются:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности ведения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность клиента и ее конечные результаты;
- оказание помощи администрации аудируемого лица путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;
- на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел ориентирование администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты;

Общие принципы аудита. Принципы аудита представляют собой профессиональные этические требования и положения, которыми обязан руководствоваться аудитор в ходе своей деятельности и использовать их в качестве основы для принятия любых решений. Аудитор обязан соблюдать Кодекс этики профессионального аудиторского объединения, членом которого является либо он сам, либо аудиторская организация, в которой он работает. Он обязан проводить аудит согласно ФПСАД, в которых содержатся основные

требования, процедуры и руководящие указания, а также рекомендательные положения и примеры.

В соответствии с Кодексом этики аудиторов России выделяют следующие основополагающие принципы аудита:

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

- *независимость* – аудиторы, выполняющие задания по подготовке официального заключения, должны быть внешне и внутренне независимыми от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях. Критерии определения независимости регламентируются ст.8 Закона № 307-ФЗ и Кодексом этики аудиторов России. В соответствии со ст.8, п. 1. Закона аудиторская проверка не может проводиться в следующих случаях:

1) аудиторами, если они:

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

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

2) аудиторскими организациями:

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

- 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 отчетности;

- 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 организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

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

- *честность* - аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;
- *объективность* - аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны;
- *профессиональная компетентность и добросовестность* – аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;
- *конфиденциальность* (аудиторская тайна) – аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать и разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ. В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, саморегулируемой организацией аудиторов потерпевшая сторона вправе потребовать от виновного лица (лиц) возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством РФ;
- *профессиональное поведение* – аудитор должен вести себя в соответствии с высокой профессиональной репутацией и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;
- *законность* – аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии с применяемыми профессиональными правилами (стандартами) регламентирующими документами;
- *добросовестность* - аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей.

Основные принципы финансовой отчетности. В ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» рассматриваются основные принципы финансовой отчетности и уровни уверенности, применимые при аудите.

Бухгалтерская отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения информационных нужд широкого круга пользователей. Многие пользователи полагаются на бухгалтерскую отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающих их информационным потребностям.

Тема 4. Связь аудита с другими формами экономического контроля
Контроль – неотъемлемая часть системы управления, одна из форм обратной связи, благодаря которой управляющая система получает реальную информацию о действительном состоянии управляемой системы. Контроль обеспечивает проверку выполнения управленческих решений, соблюдение заданных нормативов и условий хозяйствования.

По организационным формам контроль подразделяется на:
- государственный; - ведомственный; - вневедомственный; - аудиторский; - внутрихозяйственный; - общественный.

Государственный контроль осуществляется государственными органами контроля. Он подразделяется на общегосударственный (налоговый, таможенный, валютный и др.), бюджетно-финансовый (денежно-кредитный, административный и др.) и парламентский контроль. Главной целью государственного контроля является установление соответствия практики управления экономическими ресурсами задачам финансовой политики государства. Государственный контроль осуществляют: Федеральное казначейство, Счетная палата РФ, Контрольно-ревизионный аппарат Минфина РФ, Государственный таможенный комитет и др.

Ведомственный контроль – это внутренний контроль отдельных государственных ведомств (министерств, комитетов, департаментов) за деятельностью подведомственных им предприятий и организаций. Его проводят специализированные подразделения, созданные внутри ведомства (ревизии, тематические проверки и др.). Цель осуществления ведомственного контроля является установление законности расходования государственных средств, исполнения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами, правильности ведения бухгалтерского учета, рационального использования ресурсов и т.д.

Вневедомственный контроль осуществляется уполномоченными органами в отношении различных предприятий и организаций. Примером вневедомственного контроля может являться судебно-бухгалтерская экспертиза, осуществляемая правоохранительными органами при рассмотрении уголовных и гражданских дел.

Аудиторский контроль представляет собой независимую проверку финансовых отчетов и относящейся к ним финансовой информации хозяйствующего субъекта, которую осуществляют аудиторские организации или аудиторы по договору с заказчиком. Его назначение – удовлетворение потребностей заказчиков аудиторской проверки в объективной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ее законности и правильности отражения в отчетности.

Внутрихозяйственный контроль организуется хозяйствующими субъектами самостоятельно. Особенности его организации определяются спецификой финансово-хозяйственной деятельности предприятия, его структурой, объемами и видами деятельности. Ответственность за его разработку и проведение несет руководство предприятия. Осуществляют его ревизионная комиссия, отдел «внутриаудита», ревизор предприятия.

Общественный контроль реализуется без посредства специальных государственных органов через общественные институты. Большую роль в осуществлении общественного контроля играют средства массовой информации.

В условиях рыночной экономики значение аудита как одной из форм экономического контроля значительно возрастает. Это обусловлено практической необходимостью, так как именно предприятия, в первую очередь, заинтересованы в том, чтобы подтвердить достоверность годового отчета заинтересованным пользователям.

Тема 5. Виды аудита

В отечественной теории и практике, как и в западных странах, аудит подразделяется на внутренний и внешний.

Внутренний аудит это организованная на предприятии в интересах его собственников система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Эта система контроля регламентирована внутренними документами предприятия и является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Проводится он аудиторами, работающими на предприятии, и, следовательно, не отвечает критериям независимости в полной мере.

Внешний аудит представляет собой предпринимательскую деятельность по проверке финансово-хозяйственного функционирования аудируемого лица, основанную на законодательной базе. Внешний аудит проводится сторонними аудиторскими фирмами (юридическими лицами) или независимыми аудиторами на основе договоров с аудируемыми лицами.

Внешний аудит по действующему законодательству различают на обязательный и инициативный аудит. *Обязательный аудит* проводится в случаях, установленных федеральными законами. *Инициативный аудит* осуществляется по решению экономического субъекта.

Обязательный аудит. В соответствии со ст. 5 Закона № 307-ФЗ обязательному аудиту подлежит годовая финансовая (бухгалтерская) отчетность следующих организаций:

- 1) по организационно-правовой форме экономического субъекта: открытых акционерных обществ (ОАО), независимо от числа акционеров и размера уставного капитала;
- 2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- 3) по виду деятельности экономического субъекта:
 - кредитной организацией; - банковских групп и холдингов; - бюро кредитных историй; - профессиональных участников рынка ценных бумаг; - страховых, клиринговых организаций и обществ взаимного страхования; - товарных, валютных и фондовой бирж; - негосударственных пенсионных или иных фондов; - акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний акционерного, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) по финансовым показателям деятельности: организаций или индивидуальных предпринимателей, если выполняется любой из следующих финансовых критериев:

- объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн. руб.;
- сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 млн.руб.

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

б) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно. Обязательная аудиторская проверка проводится только внешними аудиторами с учетом требований Закона об аудиторской деятельности. Результатом работы является составление заключения.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ. При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора.

Инициативный (добровольный) аудит осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. Характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

Тема 6. Сопутствующие аудиту услуги

В настоящее время аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) помимо непосредственно аудиторских проверок осуществляет и сопутствующие ему услуги, которые в аудиторских организациях начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам выполнения.

В соответствии с п.7, ст.1 Закона № 307-ФЗ к сопутствующим аудиту услугам относятся:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией предприятия или их приватизацией;
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочная деятельность;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов и др.

В соответствии с п.6, ст.1 Закона №307-ФЗ аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных данным законом.

Основные принципы сопутствующих аудиту услуг

В соответствии ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», под сопутствующими аудиту услугами понимаются обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

Порядок осуществления сопутствующих услуг установлен федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

- № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»;
- № 31 «Компиляция финансовой информации».

Обзорная проверка – это совокупность определенных процедур, которые следует провести для достижения уверенности, что проверенная информация не содержит существенных искажений. Процедуры, используемые при проведении обзорной проверки, могут быть идентичны аудиторским процедурам. В отличие от аудита обзорная проверка чаще всего ограничивается запросами хозяйствующему субъекту и выполнением аналитических процедур. Такие действия обеспечивают меньшую уверенность в достоверности его финансового положения. Результат обзорной проверки оформляется в форме заключения.

Согласованные процедуры касаются отдельных показателей финансовой информации и или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. Такими показателями могут быть дебиторская или кредиторская задолженность, расчеты со связанными сторонами, объем реализации, прибыль и т.д. Исполнитель не выражает мнение о достоверности финансовой информации, он только составляет отчет по выполненным процедурам.

Компиляция финансовой информации означает ее сбор, классификацию, обобщение (консолидацию) или трансформацию. Консолидируемая финансовая отчетность формируется путем объединения данных взаимосвязанных организаций. Под трансформацией понимается преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с законодательством РФ, в иные формы, например по Международным стандартам бухгалтерской отчетности (МСФО). Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и заключаются в том, что имеющиеся сведения представить в удобную для понимания и управления форму без проведения каких-либо проверок финансовой информации. На скомпилированной финансовой информации должна быть надпись «без проведения аудита».

Тема 7. Кодекс этики аудиторов

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться этическими принципами, установленными Кодексом этики аудиторов России и саморегулируемых аудиторских организаций, членом которых он является.

Необходимость внедрения Кодекса этики для профессиональных бухгалтеров обусловлена тем, что бухгалтерская профессия:

- строится на доверии общества;
- требует приверженности высоким этическим стандартам и профессиональной честности;
- требует профессионального поведения от всех участников процесса составления финансовой отчетности.

В настоящее время в РФ действует Кодекс этики аудиторов России, одобренный Советом по аудиторской деятельности при Минфине России в мае 2007г., разработанный на базе МФБ (Международная федерация бухгалтеров - IFAC).

Кодекс обеспечивает соблюдение пяти фундаментальных принципов профессиональной этики: профессиональная честность, объективность, профессиональная компетенция, конфиденциальность и профессиональное поведение. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соответствовать нормам профессиональной этики аудитора.

В статье 7, п.3. Закона № 307-ФЗ дано определение кодекса этики. Кодекс профессиональной аудиторской этики – свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

Кодекс этики аудиторов России можно разделить на две основные части:

- часть 1: в разделе 1 приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе чем явно

незначительная, - для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности;

- часть 2: в разделах 2 – 9 описан порядок применения указаний модели поведения в конкретных ситуациях. Здесь приведены списки мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Если аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или в случае необходимости отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом.

Кодекс этики аудиторов России особо выделяет следующие типы угроз нарушения этических принципов: угрозу личной заинтересованности, самоконтроля (когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее его вынесшим), заступничества, близкого знакомства и шантажа.

Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности Кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Тема 8. Аттестация аудиторской деятельности

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

С 1 января 2011 г. вступает в силу ст. 11 Закона № 307-ФЗ, которая предусматривает, что квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, если, претендующее на его получение:

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

Порядок проведения квалификационного экзамена, круг вопросов, предлагаемых претендентам, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена устанавливается уполномоченным федеральным органом.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утвержденным уполномоченным федеральным органом, в объеме 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в год. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется учебно-методическими центрами или иными лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора. Решение об аннулировании квалификационного аттестата принимается судом (по заявлению саморегулируемого аудиторского объединения, членом которого является аудитор) и может быть обжаловано аудитором в течение трех месяцев со дня получения решения.

Согласно ст.12 Закона № 307-ФЗ квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

- установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание аудитора в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- установлен факт несоблюдения требований ст.9 «Аудиторская тайна» и ст.12 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» Закона № 307-ФЗ;
- установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ и ФПСАД;
- установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения проверки;
- установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществлял аудиторскую деятельность;
- установлен факт нарушения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Тема 9. Контроль качества аудиторских услуг

В российской практике система контроля над качеством аудиторских услуг имеет два уровня: внешний и внутренний. Предметом контроля качества работы согласно ст.10 Закона 307-ФЗ является соблюдение аудиторской организацией и аудиторами требований этого закона, стандартов аудиторской

деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества аудиторских услуг исполняют федеральный уполномоченный орган (Минфин России) и саморегулируемые организации аудиторов.

Внутренний уровень осуществления контроля качества оказываемых услуг строится аудиторской организацией на основании регламентов ФПСАД № 34 «контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Внутрифирменная система контроля качества услуг должна обеспечивать разумную уверенность, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий (п.2. ФПСАД № 34).

Тема 10. Стандарты аудиторской деятельности

Согласно ст. 7 Закона № 307-ФЗ Федеральные стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку ее осуществления, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные законодательством.

Цели и основные принципы стандартов аудиторской деятельности заключаются в следующем:

- аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие при их соблюдении соответствующий уровень гарантии результатов аудиторской проверки.
- на базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов, сдаваемых для получения права заниматься аудиторской деятельностью;
- аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов;
- стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы аудита.

На настоящий момент приняты 34 ФПСАД. Стандарты в РФ разрабатываются в соответствии с МСА и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Стандартизация аудиторской деятельности продолжает совершенствоваться. В конце 2010 – начале 2011 гг. разработаны и вступили в силу шесть федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД). При этом утратили силу соответствующие ФПСАД.

ФСАД утверждены приказами Минфина России, так же как ФПСАД, являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц.

Критерий оценки использования ФПСАД и ФСАД аудиторами определяется разработкой и применением ими внутренних правил (стандартов) аудита. Внутренние стандарты аудиторских фирм могут служить для урегулирования конфликтов, которые возможны между сотрудниками и администрацией аудиторской фирмы, аудиторами и клиентами, аудиторами и контролирующими органами. Внутренние правила определяют единые требования к порядку проведения аудита и его качеству, создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов проверки.

К этому виду стандартов могут относиться принятые и утвержденные в организации инструкции, методические разработки, пособия и др. документы, раскрывающие внутренние подходы фирмы к осуществлению аудита. Правила, закрепленные аудиторской фирмой во внутрифирменных правилах аудита не должны противоречить ФСАД и их требования не могут быть ниже требований федеральных и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Тема 11. Планирование аудита

Вопросы по планированию аудита рассмотрены в ФПСАД №3 «Планирование аудита». Целью данного стандарта является установление единых требований по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена действенно и эффективно. При планировании аудита выделяют три основные этапы:

- предварительное планирование; - подготовка и составление общего плана; - подготовка и составление программы аудита.

На этапе *предварительного планирования* происходит знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации и экономического субъекта) и обмен информацией. Это позволяет каждой из сторон принять решение о возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества. Информация о планировании аудиторской работы отражается аудитором в аудиторской документации в соответствии с ФПСАД № 2 «Документирование аудита». Под документацией понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором. Рабочие документы должны содержать информацию, отражающую процесс планирования, включая программу аудита и любые изменения в ней.

В ходе предварительного планирования аудитору следует установить:

- организационно-правовую форму аудируемого лица;
- период его функционирования (историю развития и становления); - виды деятельности; - наличие филиалов и представительств; - структура капитала; - количество сотрудников; - систему оплаты труда; - порядок распределения

прибыли; - наличие системы внутреннего контроля; - состояние системы учета и отчетности и степень его автоматизации; - форму бухгалтерского учета; - особенности функционирования (приватизация, реорганизация, ликвидация, процедура банкротства).

По окончании предварительного планирования аудитор должен владеть следующей информацией:

- о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, отражающих экономическую ситуацию и отраслевые особенности;
- о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, связанных с его индивидуальными особенностями;
- о независимости аудиторской фирмы по отношению к аудируемому лицу.

Общий план аудита. Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения проверки. Этот план должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем его форма и содержание могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и др.

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица; - системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; - риск и существенность; - характер, временные рамки и объем процедур; - координацию и направление деятельности, текущий контроль и проверку; - прочие аспекты.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана 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. Определяются области учета, на которые необходимо обратить внимание в связи с изменениями, которые произошли у клиента, либо с изменениями во внешнем регулировании.

Планируемые виды работ (приемы и методы проверки) по значимым для аудита областям, сроки их проведения и исполнители отражаются в документе «Общий план аудита». При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана, который должен быть оформлен документально и содержать объем проверки и порядок ее проведения.

Программа аудита Подготовка программы аудита осуществляется на основании общего плана. Она является детально разработанным перечнем содержания аудиторских процедур (их характера, объема), необходимых для реализации плана аудита.

Программы аудиторских процедур составляются аудиторами (старшими аудиторами) для каждого направления аудита и отражаются в документе

«Программа аудита». По существу, такая программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля за надлежащим выполнением работы. В программу аудита могут быть также включены время, отведенное планом на проведение различных процедур 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 проведении процедур проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля, привлечение других аудиторов или экспертов.

Тема 12. Оферта и письмо-обязательство аудитора перед клиентом

Остановив свой выбор на конкретной аудиторской фирме (аудиторе), потенциальный клиент направляет в аудиторскую фирму письмо – приглашение на проведение аудиторской проверки, являющееся *офертой*. Согласно ст.435 ГК РФ офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое достаточно определенно выражает намерение лица, сделавшего его, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение.

Оферта должна содержать существенные условия договора. Она связывает направившее ее лицо с адресатом (аудиторской фирмой или аудитором) с момента ее получения последним. В случае, если потенциальный клиент передумал заключать договор на аудиторскую проверку с данной аудиторской фирмой (аудитором), он направляет аудиторской фирме (аудитору) извещение об отказе от оферты.

Получив оферту, аудиторской фирме (аудитору) следует дать ответ на нее. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита документально подтверждает согласие аудитора с условиями, предложенными клиентом, понимание аудитором поставленной перед ним задачи на проведение проверки и степени ответственности перед клиентом.

Письмо-обязательство, посланное аудиторской фирмой (аудитором) своему клиенту до начала аудиторской проверки, помогает избежать недоразумений и конфликтов на ее заключительной стадии – при формировании окончательного мнения о достоверности отчетности клиента и составлении аудиторского заключения, в принятии решения руководства клиента о внесении или невнесении исправлений в отчетность.

Тема 13. Договор на проведение аудиторской проверки

Договор на проведение аудиторской проверки является официальным документом, регламентирующим взаимоотношения клиент – аудитор, и в общем виде ничем не отличается от обычных договоров, используемых в предпринимательской деятельности. Однако существенной особенностью при его составлении является негласный учет интересов третьей стороны (потребителей информации финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Подготовка договоров начинается после предварительного ознакомления с деятельностью аудируемого лица и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. Этот этап включает в себя, в частности, определение трудоемкости, стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности в привлечении сторонних консультантов и экспертов. Договор заключается в соответствии с требованиями гл. 28 ГК РФ и иными нормами гражданского законодательства.

Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным его условиям. В тексте договора целесообразно раскрывать следующие основные аспекты и существенные условия: - предмет договора на оказание аудиторских услуг; - условия оказания аудиторских услуг; - права и обязанности аудиторской организации; - права и обязанности аудируемого лица; - стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг; - ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Для обеспечения дополнительных мер независимости аудитора от клиента в договоре желательно предусматривать предоплату заказчика аудиторской фирме. На практике предоплата нередко составляет от 50 до 100%, но такой ее размер согласно Кодексу этики МФБ считается неприемлемым, так как нарушаются интересы клиента, он становится зависимым от аудитора. Во избежание этого в договоре рекомендуется проведение аудита (работ) разбивать на этапы (по полугодиям или кварталам). В этом случае каждый этап может быть оформлен отдельно, после завершения работ по нему сдан заказчику и соответственно оплачен. Договор предусматривает риск случайно наступившей невозможности окончания оказания услуг, а также риск случайного их ухудшения или задержки (форс-мажор). Отдельно в договоре предусматривается ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности.

Тема 14. Права и обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора

В настоящее время права и обязанности аудиторов рассмотрены в ст. 13 Закона № 307-ФЗ, в которой указано следующее:

1. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы **вправе:**

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам
- 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.

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

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

Аудитор вправе самостоятельно решать вопрос о привлечении к работе других аудиторских организаций (аудиторов) и иных специалистов, но применяемые ими методы и приемы должны обеспечивать требуемое качество работы.

Аудиторские организации имеют право получать у подлежащего аудиту лицу устные и письменные разъяснения по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудита.

Аудитор имеет право получать по договору вознаграждение за фактически выполненную работу, возмещение транспортных и командировочных расходов, расходов на оплату работы специалистов, привлеченных к проведению аудита, и других фактически произведенных необходимых расходов.

Тема 15. Права и обязанности аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

В настоящее время в РФ права и обязанности аудируемых лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг рассмотрены в ст. 14 Закона № 307-ФЗ.

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

- требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской

организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;

- получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг.

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

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

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

- своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право информировать федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности, центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии и соответствующие саморегулируемые профессиональные организации о случаях нарушения аудитором норм актов законодательства РФ об аудиторской деятельности, повлекших причинение ущерба лицам, подлежащим аудиту. Не заключение или несвоевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту, следует рассматривать как действия в целях уклонения от проведения обязательного аудита.

Тема 16. Аудиторская тайна

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

Согласно ст. 9 Закона № 307-ФЗ в случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным Федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к таким сведениям, на основании настоящего Федерального закона и иных нормативных правовых актов РФ

аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством РФ.

Сохранять конфиденциальность аудитор обязан и после завершения отношений между ним и проверяемым лицом. Кроме того, аудитор должен следить за тем, чтобы выполнялся принцип конфиденциальности со стороны персонала, работающего под его контролем, а также лиц, привлекаемых им для предоставления консультаций и оказания дополнительной профессиональной помощи при проведении аудита. Для соблюдения конфиденциальности и безопасного содержания рабочих документов и их сохранности аудитору следует сохранять записи в течение пяти лет после проведения аудита.

Перечень, не подлежащих разглашению конфиденциальных сведений следует внести в договор на оказание аудиторских услуг между аудитором и лицом, подлежащим аудиту. В него не включаются сведения, которые в соответствии с законодательством РФ не могут быть отнесены к конфиденциальной информации (коммерческой тайне).

Тема 17. Понимание деятельности аудируемого лица

Согласно ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитор должен обладать соответствующими знаниями или получить знания о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточным для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Данная информация должна использоваться аудитором также при оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Приобретение информации о деятельности аудируемого лица – это непрерывный процесс сбора и оценки сведений, а также соотнесение их с аудиторскими доказательствами и полученными данными на всех стадиях аудита. Например, информация, собранная на стадии планирования, уточняется и дополняется на более поздних стадиях аудита по мере того, как аудитор получает больше информации об аудируемом лице.

Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального суждения аудитора. Надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогает аудитору:

- оценивать риски и выявлять проблемные области;
- эффективно планировать и проводить аудит;

- обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Основными источниками информации об аудируемом лице служат:

- мнения об интересующих вопросах высшего руководства, работников управления среднего звена, работников не связанных с ведением учета;
- посещение и осмотр основных производственных участков, цехов, складов, что позволяет убедиться в наличии и сохранности активов, составить представление о процессе производства, отгрузки продукции;
- внешние и внутренние отчеты и публикации.

Тема 18. Применимость допущения непрерывности деятельности при проведении аудита

В настоящее время данный вопрос регламентируется ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки бухгалтерской отчетности. В соответствии с данным допущением клиент рассматривается как продолжающий осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем (как минимум 12 месяцев после отчетной даты) и не имеющий намерения или потребности в ее ликвидации либо обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить обязательства и реализовать активы в ходе своей деятельности.

Оценка допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица связана с вынесением субъективного суждения в конкретный момент времени об условных фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления бухгалтерской отчетности.

В случае сомнения в адекватности оценки аудируемым лицом непрерывности его деятельности необходимо обратить особое внимание на следующее:

1. финансовые условные:

- ситуация, когда величина чистых активов меньше величины уставного капитала;
- реальное отсутствие перспективы погашения в установленный срок привлеченных заемных средств или продления срока займа либо 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 аудируемого лица в срок производить платежи кредиторам;
- неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций.

2. производственные условные:

- 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.

3. *прочие условные факты:*

- несоблюдение требований законодательства;
- рассматриваемые в суде иски в отношении аудируемого лица, 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 аудируемого лица.

Если бухгалтерская отчетность не содержит адекватного раскрытия информации, аудитор должен (по обстоятельствам) выразить либо мнение с оговоркой, либо отрицательное мнение (ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»). В заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в соответствии с суждением аудитора клиент не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение и указать, что бухгалтерская отчетность была подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности.

Тема 19. Связанные стороны

Данный вопрос рассмотрен в ФПСАД №9 «Связанные стороны». Под *связанными сторонами* понимаются лица, признаваемые такими в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности. Связанные стороны – это физические и (или) юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым лицом и связанными сторонами на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение связанных сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты. Если у него нет таких надлежащих доказательств либо он приходит к выводу, что информация относительно связанных сторон и операций с ними раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Тема 20. Существенность в аудите

Требования, касающиеся понятия существенности и ее взаимосвязь с аудиторским риском определены ФПСАД № 4 «Существенность в аудите». Общее определение существенности в аудиторской терминологии означает следующее: «*Существенность (материальность)* – это максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей отчетности в заблуждение». Под существенностью понимается свойство информации бухгалтерской отчетности влиять на экономические решения квалифицированного пользователя такой информации.

Существенность оценивается качественно и количественно. По качественному признаку аудитор должен определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершения аудируемым лицом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в РФ. По количественному признаку аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных ошибок) принятый для данного клиента уровень существенности.

Цель аудита бухгалтерской отчетности заключается в выражении аудитором мнения о ее достоверности и соответствии порядка составления отчетности и ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. При выражении своего мнения аудитор использует фразу: «Бухгалтерская отчетность отражает достоверность показателей отчетности во всех существенных отношениях». Оценка того, что является существенным, служит предметом профессионального суждения аудитора.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Оценка уровня существенности и аудиторского риска после обобщения результатов проверки может отличаться от первоначально запланированных показателей при разработке общего плана аудита.

Тема 21. Аудиторский риск

ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения аудируемой финансовой отчетности.

Аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой отчетности. Аудиторский риск зависит от двух составляющих: риска

существенного искажения (т.е. риска того, что финансовая отчетность была существенно искажена до начала аудита) и риска необнаружения (т.е. риска того, что аудитор не обнаружит такие существенные искажения финансовой отчетности).

Риск существенного искажения состоит из следующих двух компонентов: неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск и риск средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск отражает вероятность наличия ошибок в системе бухгалтерского учета до проверки их системой внутреннего контроля, он зависит от отраслевых особенностей, редких, нетипичных операций аудируемого лица.

Риск средств внутреннего контроля означает, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения означает, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. Риск необнаружения включает в себя вероятность необнаружения аудитором ошибок.

Уровень риска необнаружения тесно связан с уровнем рисков существенного искажения: чем выше риск существенного искажения, тем ниже риск необнаружения.

Для оценки аудиторского риска российские аудиторские организации используют оценочный (интуитивный) метод.

Оценочный (интуитивный) метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного профессионального опыта и понимания деятельности аудируемого лица, в которой она осуществляется. Аудиторский риск определяют в данном случае на основании финансовой отчетности в целом и отдельных групп однотипных операций как высокий, средний и низкий и используют эту оценку в планировании аудита.

Тема 22. Аудиторская выборка

При формировании аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности аудитор не проверяет всю доступную информацию, так как подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности могут быть достигнуты путем использования аудиторской выборки и прочих методов отбора статей для тестирования.

Выборочные исследования в аудите позволяют значительно сократить сроки проведения аудиторской проверки и затраты на проведение аудита. При этом

обеспечиваются приемлемые результаты в отношении точности и надежности получаемой информации.

Требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке, установлены ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка».

Выборочные проверки проводятся в целях применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% элементов проверяемой совокупности для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности.

Под *выборкой* (отобранной совокупностью) понимают совокупность элементов, в отношении которых проводятся конкретные аудиторские процедуры.

Проверяемая (генеральная) совокупность – это совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов, из которых аудитор формирует выборку и в отношении которой делает выводы. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, т.е. совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

Применение выборочного метода, как и в других сферах, заключается в замене сплошного наблюдения какой-либо генеральной совокупности объектов изучением некоторой ее части с последующим распространением результатов изучения на всю совокупность объектов.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций.

Аудиторская выборка – это:

- в широком смысле – способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего ФПСАД;
- в узком смысле - перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации, предоставляемой аудитору, все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

Тема 23. Аудиторские доказательства

Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых в целях получения доказательств, содержатся в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства - это информация, используемая аудитором в процессе формирования мнения о финансовой отчетности. К источникам аудиторских доказательств относятся 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) - запросы, отчеты аналитиков, наблюдения и инспектирование, мнение экспертов и др.

Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Понятие 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.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной).

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.

Процедуры получения аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. К ним относятся: инспектирование учетных записей и документов, инспектирование материальных активов, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры.

- *Инспектирование учетных записей и документов* заключается в изучении учетных записей и документов, созданных внутри аудируемого лица или полученных извне.

- *Инспектирование материальных активов* заключается в непосредственном рассмотрении и изучении активов.

- *Наблюдение* заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами, например наблюдение, осуществляемое аудитором в процессе проведения персоналом аудируемого лица

инвентаризации запасов, или наблюдение за выполнением контрольных действий.

- *Запрос* представляет собой поиск информации, как финансовой, так и нефинансовой, у осведомленных лиц, в пределах или за пределами аудируемого лица. Формы запросы могут быть как официальными письменными запросами, так осуществляться в устной форме.

- *Подтверждение* является одной из разновидностей такой процедуры, как запрос. Оно представляет собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих сторон.

- *Пересчет* представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах или учетных записях.

- *Повторное проведение* – независимое проведение аудитором процедур или контрольных действий (которые были первоначально исполнены руководством или персоналом аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица).

- *Аналитические процедуры* включают оценку финансовой информации на основе изучения правдоподобных взаимосвязей как между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей соответствующей информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными (более подробные рекомендации по данному вопросу содержатся в ФПСАД №20 «Аналитические процедуры»).

Тема 24. Документирование аудита

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения представления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с ФПСАД №2.

ФПСАД №2 устанавливает единые требования для аудиторов фирмы по объему, составу и содержанию рабочих документов, относящихся к разделам учета и отчетности, включаемых в аудиторские файлы.

Выполнение требований ФПСАД №2 позволяет оптимизировать состав и содержание рабочей документации разделов учета и отчетности, а также обеспечивает возможность контроля за обоснованностью аудиторских доказательств на всех уровнях, в том числе и самоконтроля исполнителя.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые им в связи с проведением аудита.

Форма и содержание рабочих документов

ФПСАД №2 не содержит конкретного перечня обязательных рабочих документов аудита и конкретных требований по их формированию. Вместе с тем в нем сформулированы факторы, влияющие на форму и содержание

рабочих документов, а также дан перечень примерной информации, которая должна быть приведена в рабочих документах.

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. К моменту подготовки аудиторского заключения вся рабочая документация должна быть получена и соответствующим образом оформлена. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение - не менее пяти лет.

Тема 25. Учет требований нормативных правовых актов РФ при проведении аудита

ФПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов в Российской Федерации в ходе аудита» устанавливает единые требования в отношении обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора учитывать соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов РФ в ходе аудита его бухгалтерской отчетности.

Степень влияния законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации может быть различной. Некоторые законодательные и нормативные акты определяют форму финансовой (бухгалтерской) отчетности, порядок формирования ее показателей. Другие законодательные и нормативные акты определяют условия деятельности организации, без соблюдения которых деятельность или отдельные операции организации не могут осуществляться или могут быть прекращены или ограничены. Налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство и др. оказывают влияние на деятельность практически всех организаций. При этом несоблюдение законодательства в этих областях может иметь существенные финансовые последствия для аудируемого лица.

Существуют законодательные и нормативные акты, которые определяют общие вопросы функционирования аудируемого лица. К ним относятся трудовое законодательство, нормативные акты, регулирующие соблюдение техники безопасности и др. Такие нормативные акты, как правило, не оказывают влияния на финансовую отчетность.

При оценке влияния фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность аудируемого лица аудитор должен:

- рассмотреть возможные финансовые последствия для организации: пени, штрафы, судебные разбирательства и др.;
- рассмотреть необходимость раскрытия возможных финансовых последствий в отчетности аудируемого лица.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающим, что факты несоблюдения нормативных правовых актов РФ, 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 из-за ограничения объема аудита.

Тема 26. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий при проведении аудита

ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой отчетности.

Искажение отчетности может стать следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка – это непреднамеренное искажение финансовой отчетности, в т.ч. не отражение какого-либо числового показателя или не раскрытие какой-либо информации.

Недобросовестные действия могут совершаться представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, а также сотрудниками аудируемого лица. В недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и подразумевают целенаправленное сокрытие фактов.

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения отчетности в результате недобросовестных действий, то он должен:

- учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовестных действий лицу или лицам, назначившим его, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам власти;
- рассмотреть возможность отказа от задания.

Тема 27. Использование работы эксперта и другого аудитора

Использование работы эксперта

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.

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу,

относящемуся к этой области. В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом. Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.);
- соответствующий опыт и репутацию, подтвержденные отзывами, рекомендациями и т.п. в области, в которой аудиторская организация предполагает получить заключение.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия аудируемого лица. Отказ аудируемого лица от использования работы эксперта должен быть оформлен в письменном виде. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора о возмездном оказании услуг, заключаемого между аудируемым лицом, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и экспертом, либо между аудиторской фирмой и экспертом.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме. Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации. Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к ней в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

Использование работы другого аудитора

ФПСАД № 28 «Использование результатов работы другого аудитора», разработанный с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудируемого лица использует результаты другого аудитора, который проверяет финансовую информацию включенную в отчетность аудируемого лица.

Стандарт предусматривает деление на основного и другого аудитора.

Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудируемого лица в случае, если такая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в отчетность, проверяемую основным аудитором. Другой аудитор может быть аффилирован по отношению к основному аудитору, а может быть не связан с ним.

Тема 28. Особенности аудита оценочных значений

Вопрос регламентирован ФПСАД № 21 «Особенности аудита оценочных значений», который устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе: оценочные резервы, амортизационные отчисления; начисленные доходы; отложенные налоговые активы и обязательства; резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности.

При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений.

Тема 29. Специфика получения аудиторских доказательств в конкретных случаях.

ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» рассматривает особенности получения аудиторских доказательств в специфичных случаях, которыми признаются:

1. присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов (МПЗ);
2. раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;
3. оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
4. раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Присутствие аудитора при проведении инвентаризации МПЗ считается необходимым в тех случаях, когда их величина является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности. Часто встречается ситуация, когда МПЗ размещены в нескольких местах, тогда аудитор должен определить, где его присутствие является наиболее важным.

Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах.

Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо, если они могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Если руководство аудируемого лица отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях. Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них.

Раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Если информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Тема 30. Заключительная стадия аудиторской проверки.

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматривает проведение следующих мероприятий:

- систематизацию результатов проверки;
- анализ результатов проверки;
- составление аудиторского заключения.

Систематизация результатов проверки состоит в приведении всех полученных результатов в определенную последовательность. Анализ результатов проверки проводится по полученным данным и имеет несколько целей:

- общий анализ учетной политики, принятой клиентом;
- правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;
- соблюдение налогового законодательства;
- анализ финансового состояния клиента.

Тема 31. Информирование руководства о результатах аудита

ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица. Аудитор должен сообщать информацию руководству и представителям собственника аудируемого лица. Руководством аудируемого лица являются, например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер. Представителями собственника аудируемого лица являются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать деятельность его руководства.

Информация должна сообщаться своевременно в устной или письменной форме (в зависимости от предварительных договоренностей). Аудитор обязан выполнять требования законодательства РФ и Кодекса этики

аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита.

Руководство аудируемого лица может подготовить письменный ответ, в котором отражена его точка зрения на замечания, содержащиеся в предварительном варианте отчета аудитора. Для обсуждения предварительного варианта документа аудируемое лицо может пригласить со стороны тех лиц, которых сочтет необходимыми. Замечания и объяснения аудируемого лица принимаются в расчет при условии, если руководитель проверки сочтет это нужным.

Тема 32. Аудиторское заключение

ФСАД № 1/2010 «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с ФСАД № 1/2010 и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ. В стандарте определены все основные элементы аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а также 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 РФ.

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 нужно для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами РФ, правилами и стандартами.

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

Стандарт предусматривает два основных вида заключения:

- 1) аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения;
- 2) модифицированное аудиторское заключение:
 - аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным;
 - аудиторское заключение с отрицательным мнением;
 - аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.

Безоговорочно положительное мнение должно выражаться аудитором тогда, когда он приходит к заключению о том, что финансовая 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 РФ.

В ФСАД приведен типовой текст безоговорочно положительного заключения, которое в итоговой части должно содержать следующую фразу: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли факторы:

- влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к выражению *мнения с оговоркой*. При этом в итоговой части будет содержаться следующая фраза: «Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию и перечисление причин или ошибок»;
- приводящие к *отказу от выражения мнения* в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- приводящие к *отрицательному мнению*, которое следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом в итоговой части пишется следующая фраза: «По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность

организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор отказывается от выражения мнения, он обычно не берется за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства РФ. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством РФ 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 РФ и 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 не существовало данного ограничения.

Тема 33. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности

Аудитору следует принимать во внимание то, что на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение влияют события после отчетной даты, как благоприятные, так и неблагоприятные. Данные события делятся на два типа:

- подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

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.

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 аудируемого лица.

Если руководство вносит изменения в бухгалтерскую отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее момента подписания или утверждения измененной бухгалтерской отчетности, и, соответственно, процедуры, описанные в п.4 и 5 ФПСАД № 10 «События после отчетной даты», должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. 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 аудируемому лицу, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

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 (если бы такой факт был тогда известен) аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, ему следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.

Часть 2. Практический аудит

Тема 1. Методика аудиторской проверки

Тема 2. Аудит учредительных документов и формирования (изменения) уставного капитала.

Тема 3. Аудит учетной политики.

Тема 4. Аудит операций с денежными средствами и расчетных операций.

Тема 5. Аудит основных средств и операций с нематериальными активами.

Тема 6. Аудит операций по учету финансовых вложений и ценных бумаг.

Тема 7. Аудит материально-производственных запасов.

Тема 8. Аудит учета расчетов по оплате труда и соблюдения норм трудового законодательства.

Тема 9. Аудит издержек производства, обращения и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Тема 10. Аудит операций по реализации продукции и формированию финансовых операций.

Рекомендуемая литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008г.
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696).
3. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007г.
4. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, предусмотренные Федеральным Законом от 30.12.2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
5. Кодекс профессиональной этики аудиторов. Одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012г., протокол №4.
6. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Одобрен Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012г., протокол № 6.
7. Федеральный закон от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
8. Гражданский кодекс РФ (части 1-4).
9. Налоговый кодекс РФ (часть 1, часть 2).
10. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001г. № 197-ФЗ.
11. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Аудит». Учебник для вузов – М., ИНФРА-М, 2009 г.
12. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. «Аудит». Учебник для вузов-М.; ЮНИТИ-ДАНА, Аудит., 2005 г.
13. Арабян К.К. «Организация и проведение аудиторской проверки». Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012 г.
14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособ. – М.: Инфра-М. 2008 г.