

Д.В. Елькин, Я.В. Путырская

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное пособие

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Д.В. Елькин, Я.В. Путырская

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУ
2018

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8я7
Е56

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензент канд. экон. наук, доц. Арбатская Т.Г.
канд. экон. наук, доц. Печенникова Г.Г.

Елькин Д.В.

Е56 Международные стандарты аудита [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Д.В. Елькин, Я.В. Путырская. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. — 95 с. — Режим доступа: lib-catalog@bgu.ru.

Изложены основные вопросы, связанные с правовым регулированием аудиторской деятельности. Международные стандарты аудита рассмотрены в разрезе планирования, организации, проведения и оформления результатов аудиторской проверки.

Предназначено для студентов экономических специальностей высших учебных заведений, магистрантов, аспирантов, преподавателей, слушателей учебно-территориальных центров по подготовке и повышению квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8я7

© Елькин Д.В.,
Путырская Я.В., 2018
© Издательство БГУ, 2018

Оглавление

ОСНОВЫ АУДИТА.....	5
Возникновение и сущность аудита и аудиторской деятельности	5
Понятие, цели и принципы аудита	9
Виды аудита	11
Основные этапы аудиторской проверки	14
Тесты.....	16
РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ	18
СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ	18
Государственное регулирование аудиторской деятельности	19
Саморегулируемая организация аудиторов	20
Аудиторы и аудиторские организации, права и обязанности субъектов аудиторской деятельности	22
Независимость аудитора и аудиторская тайна	24
Стандарты аудиторской деятельности.....	26
Контроль качества работы аудиторов	28
Тесты.....	31
ПОДГОТОВКА К АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ	34
Предварительное планирование	34
Заключение договора оказания аудиторских услуг	36
Определение стратегии и разработка плана аудита	37
Определение уровня существенности	39
Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчётности... ..	43
Тесты.....	49
СБОР ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ОФОРМЛЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКУМЕНТОВ	52
Аудиторские доказательства и процедуры их сбора	52
Документирование в аудите	56
Аудиторская выборка	57
Получение аудиторских доказательств в отдельных случаях	62
Особенности получения информации от разных лиц	65
Проверка операций со связанными сторонами	70
Тесты.....	73

СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЁТОВ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ	75
ФОРМЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ О БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ	75
СООБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ, ПОЛУЧЕННОЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА	80
ОЦЕНКА СПОСОБНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА	84
ПРОДОЛЖАТЬ СВОЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ	84
СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЁТНОЙ ДАТЫ В АУДИТЕ	87
ОТЧЁТЫ, СОСТАВЛЯЕМЫЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ	89
ТЕСТЫ.....	91
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	94

Основы аудита

1. Возникновение и сущность аудита и аудиторской деятельности.
2. Понятие, цели и принципы аудита.
3. Виды аудита.
4. Основные этапы аудиторской проверки

Возникновение и сущность аудита и аудиторской деятельности

Исторические предпосылки зарождения аудиторской деятельности появились еще в древности. Так, например, в Китае в VII в. существовала должность главного аудитора, контролирующего чиновников, распоряжавшихся государственным имуществом. В Римской империи и Англии (в период правления короля Эдуарда II, 1307-1327 г.г.) работники финансовых и судебных органов (государственные аудиторы) контролировали работу представителей муниципалитетов, ремесленных гильдий и частных землевладельцев, заслушивая результаты их работы. Именно поэтому слово «аудит» в переводе с латинского «аудио» означает «слушать». Кстати, аудиторов в Древнем Риме называли квесторами, от слова «искать». Само слово «аудитор» появилось в первой половине XIV века. Аудитор – это и был тот специалист, который занимался проверками.

Однако в современном ее понимании профессия аудитора сформировалась в середине XIX века и получила своё развитие в XX веке.

Её развитие было связано в первую очередь с распространением акционерных обществ. Основной особенностью данной формы хозяйствования является то, что управляющий менеджмент компании, как правило, отделён от её собственников и инвесторов. Этот факт вызвал необходимость контроля со стороны собственников над администрацией своих предприятий посредством привлечения сторонних независимых экспертов.

Таким образом, необходимость в разделении интересов собственников организации и управляющего персонала, потребность инвесторов в получении достоверной информации о финансовом положении организации обусловили появление и развитие аудита.

Законодательной родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компании. В соответствии с этими законами компании были обязаны не реже одного раза в год приглашать специального профессионала для проверки бухгалтерских счетов и отчета о прибылях для последующего доклада на собрании акционеров.

В настоящее время главной задачей аудиторов является составление объективного заключения о финансовом состоянии организации и уведомление об этом заинтересованных пользователей (рис. 1.1).

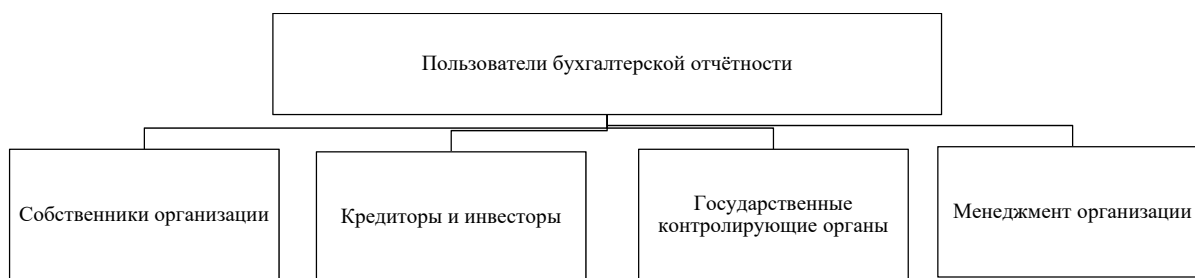


Рис. 1.1. Пользователи отчётности

Одна из особенностей аудиторской деятельности заключается в том, что её результатами (прямо или косвенно) интересуются различные группы пользователей:

- собственники организации: учредители или акционеры, заинтересованные в развитии бизнеса и получении дивидендов с прибыли;
- кредиторы и инвесторы: те лица, которые стремятся к сотрудничеству с организацией с целью сохранения партнёра и преумножения своих инвестиций;
- государственные контролирующие органы, заинтересованные в налоговых поступлениях;
- менеджмент организации: сотрудники, отвечающие за работу перед собственниками и контролирующими органами, заинтересованные в сохранении рабочего места и получении заработной платы.

Таким образом, аудитору приходится иметь дело с достаточно широким кругом пользователей, интересы которых могут существенно отличаться друг от друга. Следовательно, аудитор должен действовать в интересах не только заказчика аудиторских услуг, но и в интересах внешних пользователей с целью того, чтобы ими впоследствии были приняты верные решения.

Первоначально для выполнения данной задачи аудиторы ограничивались лишь подтверждением хозяйственных операций проверяемого субъекта, со временем их функции расширились, а задачи усложнились до уровня оценки систем внутреннего контроля и рисков хозяйственной деятельности предприятий.

В России в 90-е годы XX века в связи с переходом на рыночные отношения также начал развиваться институт аудита.

В настоящее время в нашей стране основу нормативной базы в данной области составляют следующие документы:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008;
- Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» №315-ФЗ от 01.12.2007;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402 от 06.12.2011г
- Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» № 208 от 27.07.2010 г.

- Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015г. № 576 «Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации»;
- Международные Стандарты Аудита (МСА), введенные приказом Минфина РФ от 24.10.2016 № 192н и приказом Минфина РФ от 09.11.2016 № 207н
- Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобренный Советом по аудиторской деятельности и утвержденный протоколами №4 от 22.03.2012 с последующими изменениями;
- Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренные Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6 с последующими изменениями.

В первую очередь следует указать, что ФЗ «Об аудиторской деятельности» вводит и разграничивает два понятия: аудит и аудиторская деятельность.

Согласно закону, *аудиторская деятельность* (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Аудитом в законе называется независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Таким образом, понятие аудиторской деятельности шире понятия аудита и включает в себя ещё и сопутствующие услуги. При этом сам перечень и требования к таким услугам в законе не раскрываются, а устанавливается отдельно. Приказом №33н от 09.03.17 г. (и информационным сообщением 12 мая 2017 г. № ИС-аудит-17) Минфин РФ определил виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг.

К сопутствующим аудиту услугам, в частности, относятся: обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

Обзорная проверка направлена на общую проверку надежности предпосылок составления бухгалтерской отчетности. При ее проведении обнаружение существенных искажений менее вероятно по сравнению с аудитом, и уровень уверенности, выраженный в заключении, ниже по сравнению с аудиторским заключением. Таким образом, при обзорной проверке достоверность отчетности не устанавливается, а недостоверность может быть установлена.

Согласованные процедуры представляют собой проведение процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом, третьим лицом. По результатам согласованных процедур предоставляется отчет об отмеченных фактах. Получатели сами формулируют выводы на основе отчета аудитора. Отчет по согласованным процедурам предоставляется только тем, кто согласовывал процедуры, так как остальные могут неправильно истолковать информацию, раскрытую в отчете.

Заданием, не предусматривающим обеспечение уверенности в отношении информации, является *компиляция информации*, то есть сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее *трансформация*.

Трансформацией финансовой информации представляет собой преобразование форм бухгалтерской отчетности, подготовленных в соответствии с РСБУ в формы по МСФО, или подготовка консолидированной бухгалтерской отчетности.

Основной особенностью закона является ещё и то, что им устанавливаются *субъекты аудиторской деятельности*. Другими словами, и аудит и сопутствующие ему услуги могут осуществлять только аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. При этом, чтобы получить право называться аудиторской организацией или аудитором следует выполнить ряд требований законодательства, в частности попасть в специальный единый реестр и получить квалификационный аттестат аудитора.

Кроме того, в законе приводится перечень *неаудиторских услуг*, которые в нём называются *прочими*. Их основное отличие от аудита и сопутствующих услуг заключается в том, что они могут оказываться не только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, но и другими лицами, например, бухгалтерами или специализированными бухгалтериями.

Таким образом, деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов можно представить следующим образом (рис. 1.2).

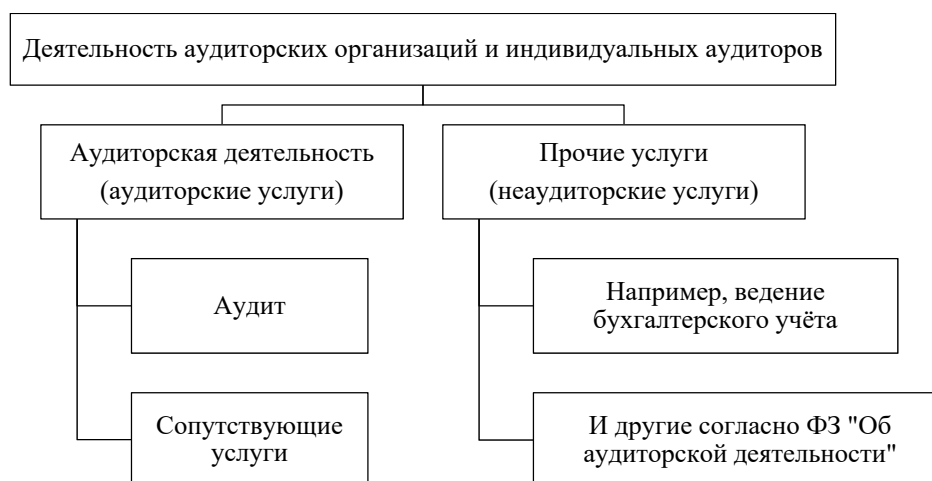


Рис. 1.2. Деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» прочими связанными с аудиторской деятельностью услугами, в частности, являются:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учёта, составление бухгалтерской отчётности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учёта, составление налоговых расчётов и деклараций;
- автоматизация бухгалтерского учёта и внедрение информационных технологий;
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Прочие услуги можно классифицировать следующим образом:

– услуги, несовместимые с проведением аудита: ведение бухгалтерского учёта, восстановление бухгалтерского учёта и составление бухгалтерской отчётности.

– услуги, совместимые с аудитом: например, постановка бухгалтерского учёта или анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.

Прочие услуги подразделяются также:

– услуги действия: услуги по созданию документов в соответствии требованиями, например, составление бухгалтерской отчётности;

– услуги контроля: проверка документов на предмет их соответствия требованиям, например, контроль начисления и уплаты налогов;

– информационные услуги: например, проведение устных и письменных консультаций или обучающих семинаров.

Понятие, цели и принципы аудита

Более детально остановимся на понятии аудита. Оно включает в себя следующие аспекты (рис. 1.3).

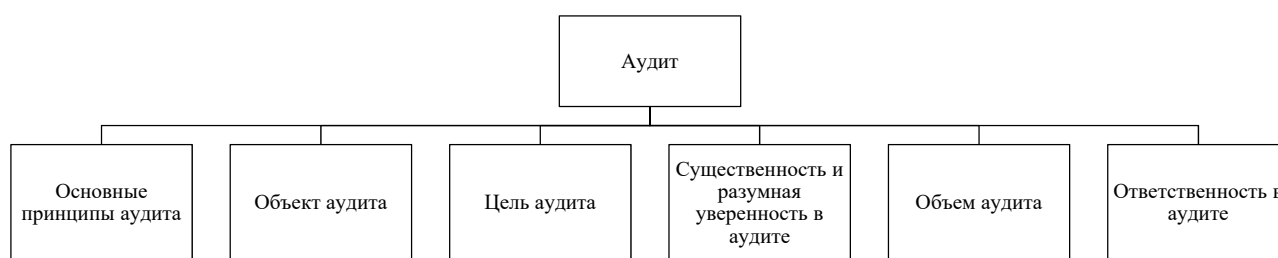


Рис. 1.3. Основные аспекты понятия аудит

При выполнении своих обязанностей аудитор должен руководствоваться принципами, указанными в Кодексе профессиональной этики аудиторов и Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Независимость аудитора означает независимость его поведения и независимость его мышления, то есть способность выразить мнение, не зависящее от факторов, способных скомпрометировать его профессиональное суждение.

Принцип честности предполагает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях, этот принцип также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

Принцип объективности означает, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на беспристрастность его профессиональных суждений.

Соблюдение принципа профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора поддерживать знания и навыки на уровне, основанном на новейших достижениях практики и законодательства.

Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает аудитора обеспечить тайну информации, полученной в результате профессиональных отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам.

Соблюдение принципа профессионального поведения означает исполнение требований законодательства и избегание ситуаций и обстоятельств, негативно влияющих на репутацию аудитора.

Объектом аудита является бухгалтерская (финансовая) отчётность аудируемого лица, составляемая в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учёте» и другими нормативными правовыми актами.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству РФ.

При этом аудитор выражает свое мнение о достоверности отчётности во всех существенных отношениях. Другими словами, аудитор не даёт гарантии того, что любые искажения выявлены и устранены, поскольку и самому аудиту присущи ограничения, которые влияют на возможность обнаружения искажений, например:

- в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля являются несовершенными;
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, но не носит исчерпывающего характера;
- выводы аудитора и разработка методик его работы основываются на его профессиональном суждении.

Другими словами, аудитор концентрирует своё внимание на существенной информации. В широком понимании, существенная ошибка в отчётности (искажение в отчётности) – это такая ошибка, которая может повлиять на мнение пользователей и их решения.

Вследствие этого было введено понятие *разумной (но не абсолютной) уверенности* – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в отчётности аудируемого лица.

Кроме того, пользователь не должен принимать мнение внешнего аудитора ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах, то есть с учётом требований законодательства РФ и условий конкретного аудиторского задания.

Особое внимание следует уделить ответственности аудитора. Аудитор несёт ответственность лишь за выражение своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности. Ответственность же за подготовку и представление самой отчётности пользователям несёт руководство аудируемого лица. Причём сам факт проведённого аудита не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Виды аудита

В современной экономической литературе разными авторами приводятся различные классификации видов аудита. Среди них выделим четыре основных признака (рис. 1.4).

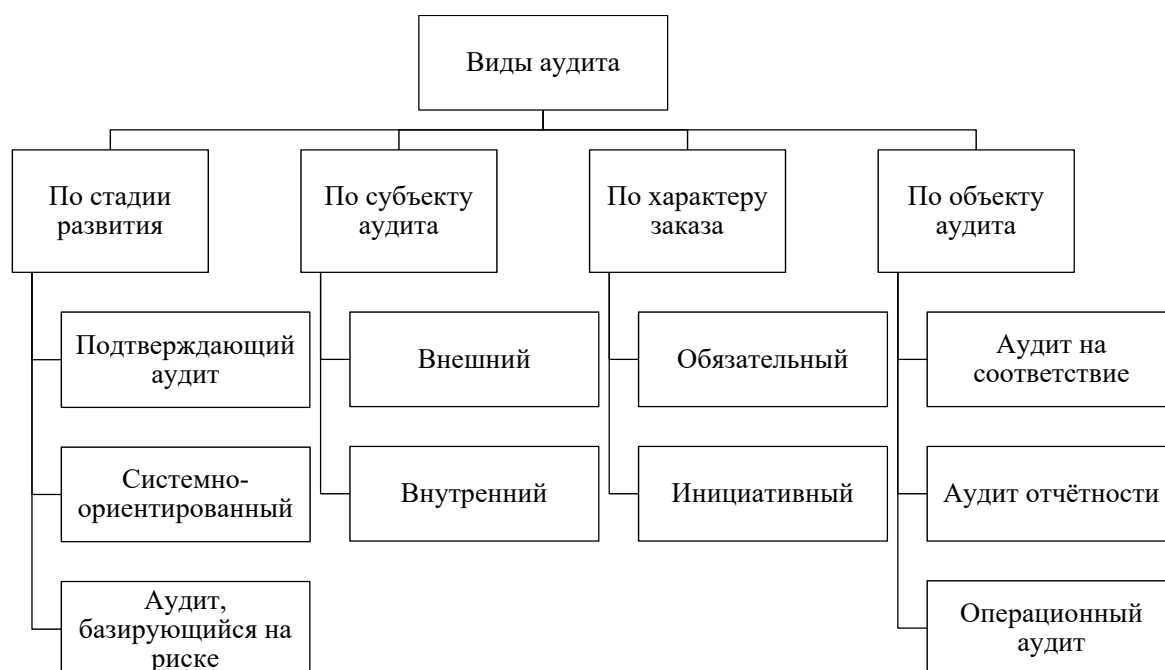


Рис. 1.4. Виды аудита

В своём развитии аудит прошёл три стадии: подтверждающую, системно-ориентированную и основанную на риске.

Подтверждающий аудит основан на изучении практически каждой хозяйственной операции и каждого бухгалтерского документа. Таким образом, проверка документации и бухгалтерских отчётов производится, как правило, в сплошном порядке. Такой вид аудита возможен, если общий объём проверяемой информации незначителен, поскольку трудоёмкость подобных работ велика.

Системно-ориентированный аудит основан на изучении и анализе системы внутреннего контроля аудируемого лица. При этом предполагается, что при наличии эффективной системы контроля за хозяйственными операциями и

имуществом предприятия вероятность искажений в отчётности снижается. Как следствие, необходимость в проведении детальной проверки отпадает. Если же по результатам анализа аудитор приходит к выводу, что системы контроля неэффективны, то аудируемому лицу даются рекомендации по их улучшению.

Аудит, базирующийся на риске, основан на поиске и анализе узких мест в системе учёта аудируемого лица. Предполагается, что вероятность появления искажений в таких областях более велика и, как следствие, аудитору следует регулировать объем выборки в ходе своей работы. При этом он сосредотачивает свои усилия на проверке областей с высоким риском, что позволяет увеличить эффективность труда и сэкономить время за счет уменьшения выборки при изучении областей с низким риском. Данный подход также способствует снижению трудоёмкости работ и затрат на оплату аудиторов.

Внешний аудит проводится сторонними аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки состояния бухгалтерского учёта и отчётности аудируемого лица. В качестве аудируемых лиц могут выступать частные предприятия, банки и другие организации. С аудируемым лицом подписывается договор, а само оказание таких услуг производится на возмездной основе. При этом содержание выводов аудитора и форма аудиторского заключения не может зависеть от самого факта и порядка оплаты за его работу. Кроме того, аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской отчетности уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Внутренний аудит проводится уполномоченными сотрудниками, находящимися в штате организации. С целью обеспечения принципа независимости они, как правило, подчиняются и отчитываются перед представителями собственника предприятия. В отличие от внешнего аудита внутренний аудитор изучает и оценивает не только учёт и контроль на предприятии, но и все важные процессы, например, технологию производственного процесса. Его работа, в отличие от внешнего аудитора, призвана способствовать подтверждению и повышению эффективности работы предприятия.

Обязательный аудит проводится ежегодно аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в соответствии с требованиями ФЗ «Об аудиторской деятельности», в том числе если:

- организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;
- объем выручки организации за год, предшествующий отчётному, превышает **400** млн р. или валюта баланса превышает **60** млн р.;
- организация представляет и публикует сводную отчётность;
- организация является кредитной, страховой, негосударственным пенсионным фондом, и другие согласно законодательству РФ.

Согласно законопроекту по реформированию регулирования аудиторской деятельности в РФ обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности будет проводиться в случаях, установленных федеральными законами, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;

2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;

3) фондов (за исключением государственных внебюджетных фондов), поступления имущества и денежных средств которых за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает три миллиона рублей;

4) организаций (за исключением государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий и еще ряда других), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:

*а) объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет до 1 января 2021 года более **600** млн рублей, после 1 января 2021 года – **800** млн рублей;*

*б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет до 1 января 2021 года более **200** млн рублей, после 1 января 2021 года – **400** млн рублей¹.*

Аудиторские услуги общественно значимым организациям вправе оказывать только аудиторские организации.

Кроме того, проведение контрольных проверок уполномоченными государственными органами не освобождает аудируемое лицо от обязательного аудита бухгалтерской отчетности.

Инициативный аудит проводится по решению руководства аудируемого лица или его собственников. При этом задачами подобных проверок, как правило, являются выявление недостатков ведения бухгалтерского учёта или налогообложения, проведение анализа финансового состояния аудируемого лица. В отличие от обязательного аудита, объектом инициативного аудита могут быть и отдельные области учёта. Трудоёмкость при таком аудите также может отличаться: наиболее трудоёмка и ответственна сплошная проверка данных первичного или оперативного учёта.

Аудит на соответствие проводится с целью определить, соблюдаются ли уполномоченным персоналом аудируемого лица требования к ведению бухгалтерского учёта и функционированию системы внутреннего контроля, установленные законодательством, внутренними локальными нормативными документами или договорными отношениями с третьими лицами, например, кредиторами или инвесторами.

¹ Здесь и далее курсивом выделены выдержки из законопроекта федерального закона № 273179-7, который предусматривает наделение Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности вместо действующего регулятора – Минфина РФ. На момент написания пособия проект прошел первое чтение в Госдуме РФ.

Аудит отчётности представляет собой проверку итоговых отчётов аудируемого лица на предмет соответствия их установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учёта. Результаты аудита такой отчётности публикуются компанией и рассылаются широкому кругу пользователей, например, акционерам, кредиторам, органам государственного контроля и другим. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными аудируемым лицом.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, в том числе: оценки производительности производства, рентабельности выпуска продукции, эффективности бизнес-процессов, рациональности использования ресурсов предприятия или оценки его финансовых вложений. В зависимости от намеченных целей операционный аудит может проводиться внешними или внутренними аудиторами, в интересах либо внешних, либо внутренних пользователей.

Основные этапы аудиторской проверки

Остановимся подробнее на этапах проверки при внешнем аудите (рис. 1.5).

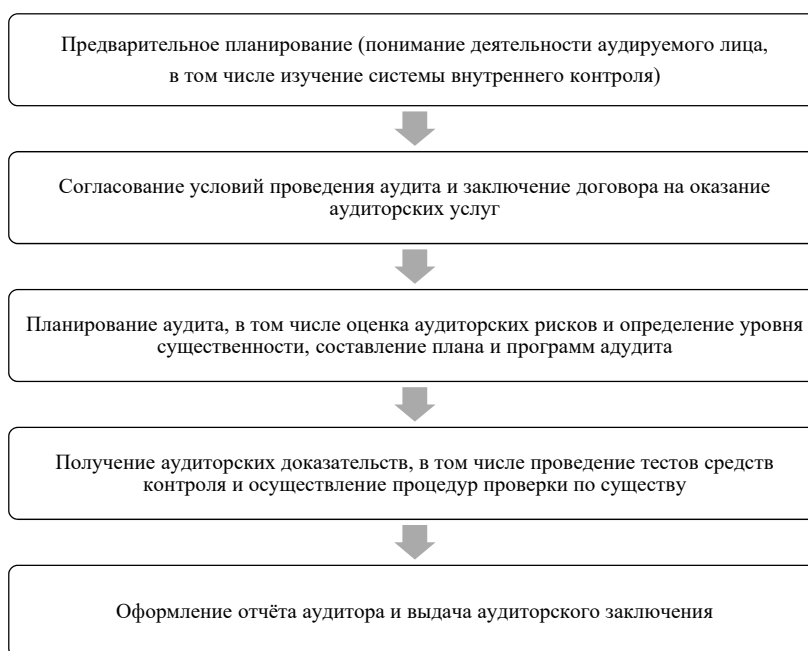


Рис. 1.5. Основные этапы аудиторской проверки

Этап предварительного планирования осуществляется до момента подписания договора аудита, поэтому на данной стадии у аудитора ещё нет доступа к конфиденциальной информации об аудируемом лице. Тем не менее, аудитору необходимо изучить своего потенциального клиента для того, чтобы оценить трудоёмкость будущей проверки, а значит и цену аудита. Для этого аудитор проводит собеседования с руководством потенциального клиента и изучает его отчётность, в частности, по следующим вопросам:

- каковы основные виды деятельности потенциального клиента;
- какова структура собственности и организационная структура;

- как организован учётный процесс и система внутреннего контроля;
- как организован и применяется документооборот на предприятии.

На этапе заключения договора на оказание аудиторских услуг стороны согласуют в письменном виде основные параметры будущих взаимоотношений. Перед составлением договора аудитор может направить потенциальному клиенту письмо о проведении аудита, содержащее основные условия аудиторского задания. Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (и писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности. В частности, в них указываются:

- цель аудиторской проверки и объём аудита;
- права и обязанности сторон по договору.
- сроки и порядок подачи аудиторского заключения;
- цена аудита и порядок расчётов за оказанные услуги.

На этапе планирования аудита составляются стратегия и план аудита с целью распределения и координации работы между исполнителями аудиторской проверки. Эти документы являются общим руководством для аудиторов, а также набором инструкций для них и одновременно средством контроля за выполнением их работ. Данные документы впоследствии могут изменяться или уточняться, если по ходу проверки станут известны новые обстоятельства. На этапе планирования аудита, в частности, устанавливают следующее:

- общий объём работ и сроки проведения проверки;
- состав рабочей группы исполнителей;
- аудиторские риски и уровень существенности;
- характер, временные рамки и перечень аудиторских процедур.

Следующий этап аудита заключается в сборе аудиторских доказательств и включает в себя проведение тестов средств контроля и осуществление процедур проверки по существу, с целью получения свидетельств того, что системы учёта и контроля работают эффективно и бухгалтерская отчётность не содержит существенных искажений. Согласно закону, обязанностью аудитора является обоснование своих выводов, поэтому для сбора доказательств он использует, в частности, следующие методы:

- изучение первичных и бухгалтерских документов аудируемого лица;
- собеседования с сотрудниками аудируемого лица и запросы третьим лицам;
- проверка точности арифметических расчётов бухгалтерских показателей;
- анализ и оценка показателей бухгалтерской отчётности и прочей информации.

На последнем этапе происходит оформление отчёта аудитора и выдача аудиторского заключения. Согласно аудиторским стандартам, аудитор обязан документально оформлять все сведения, которые подтверждают аудиторское мнение и наличие существенных искажений в отчётности аудируемого лица. Отчёт аудитора является внутренней информацией и предоставляется руководству

аудируемого лица, пользователям же представляется только аудиторское заключение, которое, в частности, может содержать:

- утверждение того, что бухгалтерская отчётность достоверна, если в ней не были выявлены существенные искажения;
- оговорки, если были выявлены обстоятельства, которые привели к возникновению отдельных существенных искажений в отчётности;
- отрицательное мнение, если влияние выявленных искажений оказалось всеобъемлющим для бухгалтерской отчётности;
- отказ от выражения мнения, если у аудитора отсутствовала возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Тесты

1. Внешний аудит проводится:

- а) аудиторскими организациями;
- б) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;
- в) индивидуальными аудиторами.

2. Должен ли пользователь отчетности принимать мнение аудитора как подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица:

- а) нет;
- б) да;
- в) да, только в случае проведения обязательного аудита.

3. При проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает:

- а) полный уровень уверенности;
- б) ограниченный уровень уверенности;
- в) абсолютный уровень уверенности.

4. Укажите причины неизбежных ограничений, присущих аудиту и влияющих на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой отчетности:

- а) любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными;
- б) наличие неустраняемых противоречий в интересах собственников аудируемого лица и государственных контролирующих и надзорных органов;
- в) несовершенство нормативной базы в области порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

5. Основной целью аудита является:

- а) проверка своевременности, полноты и правильности расчётов по платежам в бюджет;
- б) выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ;

в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям.

6. Каким из перечисленных ниже этических принципов деятельности аудитор должен непременно руководствоваться:

- а) профессиональное поведение;
- б) доброжелательность;
- в) публичность отчетности.

7. Аудитор – это:

- а) работник аудиторской фирмы;
- б) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов;
- в) специалист в области бухгалтерского учёта, налогового законодательства.

8. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается:

- а) Федеральным законом о бухгалтерском учете;
- б) Федеральными стандартами аудиторской деятельности;
- в) Приказом Минфина РФ.

9. Возможно ли осуществление аудиторской организацией услуг по управленческому консультированию?

- а) да;
- б) да, только в случае проведения обязательного аудита;
- в) нет.

10. Одним из критериев обязательной аудиторской проверки является:

- а) сумма активов баланса на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн р.;
- б) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн р.;
- в) сумма активов баланса на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 100 млн р.

Регулирование аудиторской деятельности в РФ

1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России.
2. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Совет по аудиторской деятельности.
3. Саморегулируемая организация аудиторов.
4. Аудиторы и аудиторские организации, права и обязанности субъектов аудиторской деятельности.
5. Независимость аудитора и аудиторская тайна. Кодекс профессиональной этики аудиторов.
6. Стандарты аудиторской деятельности
7. Правила контроля качества работы аудиторов.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

Действующая в России система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает шесть уровней.

Первый уровень. Прежде всего, это Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Также на этом уровне находится Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» №315-ФЗ от 01.12.2007; Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. №208-ФЗ, Федеральный закон «О Центральном Банке РФ» от 10.07.2002 N 86-ФЗ и ряд других. Сюда попадают и общие нормы ГК РФ, УК РФ, АК РФ.

Второй уровень. Это Постановления Правительства РФ. В частности, Постановление Правительства РФ от 11 июня 2015г. №576 Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации. Нормативные акты Банка России (*после смены регулятора по новому законопроекту*)

Третий уровень. Международные стандарты аудита (в настоящее время их 48).

Четвертый уровень. Методические рекомендации по проведению аудиторских проверок и сбору аудиторских доказательств отдельных видов активов и обязательств, одобренные Советом по аудиторской деятельности и регламентирующие порядок осуществления проверок применительно к отраслям. Например, методические рекомендации по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции. Сюда же относятся Кодекс профессиональной этики аудиторов, Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Пятый уровень. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов (далее - СРО аудиторов). Они не должны противоречить требованиям МСА и могут определять дополнительные к ним требования для своих членов.

Шестой уровень. Внутрифирменные аудиторские стандарты, разрабатываемые аудиторскими организациями.

Первые четыре уровня нормативно-правового регулирования относятся к государственному регулированию аудиторской деятельности, а последние два – к саморегулированию.

Государственное регулирование аудиторской деятельности

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган (в настоящее время – Министерство финансов РФ, ожидается, что значительная часть его функций с 2019 года перейдут Банку России).

Его функциями, в частности, являются:

- выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- обеспечение общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности;
- осуществление государственного надзора за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в РФ.

Согласно законопроекту Банк России возьмет на себя полномочия по принятию нормативных актов Банка России в сфере аудиторской деятельности, анализу состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации, рассмотрению обращений, касающихся деятельности саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций, аудиторов.

Для выполнения третьей функции – обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности – при уполномоченном федеральном органе существует Совет по аудиторской деятельности.

Работа совета, в частности, включает:

- рассмотрение обращений и ходатайств саморегулируемых организаций аудиторов и внесение соответствующих предложений на рассмотрение уполномоченному федеральному органу;
- рассмотрение проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендации их к утверждению уполномоченным федеральным органом.

Согласно новому законопроекту Совета по аудиторской деятельности не будет, вместо него будет создан экспертный совет по аудиторской деятельности в задачи которого будет входить разработка рекомендаций по актуальным вопросам в области аудиторской деятельности, рассмотрение проектов нормативных актов Банка России.

Саморегулируемая организация аудиторов

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

Такая организация имеет право называться саморегулируемой организацией аудиторов с даты ее включения в государственный реестр.

Данный аспект регулируется ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ФЗ «О саморегулируемых организациях».

В настоящее время некоммерческая организация включается в государственный реестр при условии соответствия ее следующим требованиям:

- объединения в качестве её членов не менее 10000 аудиторов или не менее 2000 аудиторских организаций;
- наличия утверждённых правил внешнего контроля качества работы её членов, а также принятых правил независимости и кодекса профессиональной этики;
- обеспечения имущественной ответственности каждого её члена перед потребителями аудиторских услуг посредством формирования компенсационного фонда.

Саморегулируемая организация аудиторов обязана вести реестр аудиторов и аудиторских организаций, которые являются её членами.

В настоящее время в РФ действуют 2 саморегулируемой организации аудиторов – Российский союз аудиторов и Ассоциация Содружество.

В соответствии с новым законопроектом в качестве условия регистрации СРО аудиторов значится условие объединения в составе некоммерческой организации в качестве ее членов не менее 26 процентов от общего количества аудиторских организаций либо объединение в составе некоммерческой организации в качестве ее членов не менее 25 организаций, совокупная доля которых в общем объеме рынка аудиторских услуг составляет не менее 26 процентов. При этом общее количество аудиторских организаций определяется на основании сведений, содержащихся в контрольном экземпляре реестра аудиторов и аудиторских организаций, опубликованном на официальном сайте Банка России.

Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов.

Кодекс профессиональной этики аудиторов – свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

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

- аудиторская организация не может быть создана в форме публичного акционерного общества или государственного (муниципального) унитарного предприятия;

- численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской фирмы, должна быть не менее трех;
- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50 % от его состава;
- доля уставного капитала организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;
- безупречная деловая репутация;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие:

- наличие квалификационного аттестата аудитора;
- безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы – для индивидуального аудитора.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов являются, в частности, следующие:

- заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из её членов;
- решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из её членов аудиторской организации или аудитора;
- выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приёма в члены саморегулируемой организации аудиторов;
- ликвидация или реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;
- признание аудиторского заключения заведомо ложным – то есть составленным без проведения аудита или явно противоречащим содержанию предоставленных документов;
- аннулирование квалификационного аттестата аудитора.

В отношении своего члена, допустившего нарушение требований законодательства РФ, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры воздействия:

- вынести предписание, обязывающее устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства РФ;
- наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;
- принять решение о приостановлении членства в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения нарушений, но не более 180 календарных дней;
- принять решение об исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторы и аудиторские организации, права и обязанности субъектов аудиторской деятельности

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

Такая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.

Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что:

- претендент имеет высшее образование;
- сдал квалификационный экзамен;
- имеет стаж работы, связанной с аудиторской деятельностью или бухгалтерским учётом, не менее трех лет, причем не менее двух лет из них должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Однако при этом аудитор обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

- получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- несоблюдения аудитором требований независимости и обеспечения аудиторской тайны;
- систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона или стандартов аудиторской деятельности;

- подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение трех последовательных календарных лет;
- несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации;
- уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

При оказании аудиторских услуг аудиторская организация и индивидуальный аудитор *вправе*:

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы;
- исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого его имущества;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим при оказании аудиторских услуг вопросам;
- отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности отчетности в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимой документации или выявления обстоятельств, оказывающих существенное влияние на мнение аудитора;
- страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При оказании аудиторских услуг аудиторская организация и индивидуальный аудитор *обязаны*:

- предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования своих замечаний и выводов, в том числе информацию о нормативных актах;
- предоставлять аудируемому лицу информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу;
- обеспечивать хранение документов (или их копий), получаемых и составляемых при оказании аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены или составлены (трех лет при оказании прочих услуг);
- исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо *вправе*:

- требовать и получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора обоснования их замечаний и выводов а также информацию об их членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

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

- осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо *обязано*:

- содействовать в своевременном и полном проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной или письменной форме, а также запрашивать необходимые сведения у третьих лиц;

- не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, а также на сокрытие (или ограничение доступа) информации и документации;

- своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;

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

Независимость аудитора и аудиторская тайна

В определении аудита, приведённом в ФЗ «Об аудиторской деятельности», говорится о принципе независимости аудитора (аудиторской фирмы) по отношению к аудируемому лицу.

Далее в законе раскрываются критерии такой независимости, в том числе, аудит не может осуществляться:

- аудиторской организацией, сотрудники которой являются одновременно собственниками аудируемого лица или его работниками, ответственными за бухгалтерский учёт и отчётность;

- этот же принцип применяется и в отношении близкого родства с собственниками или ответственными работниками аудируемого лица;

- аудиторской организацией, которая является собственником аудируемого лица, либо, напротив, аудируемое лицо является соучредителем данной аудиторской организации (но не более 49 % от уставного капитала аудиторской фирмы);

- этот же принцип применяется и в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств аудируемого лица, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской фирмой собственников;

- аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, которые оказывали за последние 3 года перед аудитом услуги по восстановлению или ведению бухгалтерского учёта, а также составлению отчётности данного лица;

- аудиторской организацией, если аудируемое лицо является страховой фирмой, с которой заключены договоры страхования ответственности;
- аудитором, который одновременно является собственником аудируемого лица или его ответственным работником, либо состоящий в близком родстве с такими лицами.

Среди требований законодательства, связанных с независимостью, также можно выделить следующие:

- аудиторская организация не может быть создана в форме публичного акционерного общества или государственного (муниципального) унитарного предприятия;
- численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской фирмы, должна быть *не менее трех*;
- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть *не менее 50 %* от его состава;
- аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме оказания аудиторских услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг;
- выплата и размер денежного вознаграждения по договору оказания аудиторских услуг не могут зависеть от содержания выводов и формы заключения аудитора.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Под *конфликтом интересов* понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на их мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются кодексом профессиональной этики аудиторов.

Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну.

Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные или составленные аудиторской организацией и её работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, за исключением:

- сведений, разглашенных самим аудируемым лицом, либо с его согласия;
- сведений о заключении договора оказания аудиторских услуг
- сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор не вправе передавать и разглашать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам без предварительного письменного согласия аудируемого лица.

Сотрудники уполномоченного федерального органа и федерального органа исполнительной власти, осуществляющего контроль и надзор в финансово-бюджетной сфере (Росфиннадзор), а также сотрудники саморегулируемых организаций аудиторов также обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности полученной информации.

В случае разглашения аудиторской тайны аудируемое лицо вправе потребовать от виновников возмещения причиненных убытков.

Действующее законодательство РФ в данной области предусматривает различные меры наказания в зависимости от последствий и степени тяжести таких деяний:

- расторжение трудового договора (статья 81 Трудового кодекса РФ);
- наложение административного штрафа от четырёх до пяти тысяч рублей (статья 13.14 Кодекса РФ об административных нарушениях);
- наложение штрафа в размере до двухсот тысяч рублей либо лишение свободы на срок до семи лет (статья 183 Уголовного кодекса РФ).

Стандарты аудиторской деятельности

Использование единых стандартов аудиторской деятельности позволяет сформулировать и применять общие принципы работы аудиторов, а также создавать и совершенствовать методики аудиторской проверки.

Стандарты аудиторской деятельности подразделяются на:

- Международные стандарты аудита;
- стандарты саморегулируемых организаций аудиторов;
- стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Международные стандарты аудита:

- определяют общие принципы и единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности;
- являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников с 2017 года.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне для независимых аудиторов занимается Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

На 2017 г. имеется 47 МСА и 1 ПМАП (Положение по международной аудиторской практике).

МСА делятся на семь групп и имеют трехзначную нумерацию.

МСА 200-299 – стандарты, определяющие общие принципы и обязанности аудитора

МСА 300-399 – стандарты по планированию

МСА 400-499 – по использованию результатов оценки рисков и противодействие выявленным рискам

МСА 500-599 – стандарты, посвященные аудиторским доказательствам

МСА 600-699 – стандарты по использованию услуг других лиц

МСА 700-799 – стандарты, посвященные аудиторским выводам и заключению

МСА 800-899 – стандарты, регламентирующие особые аспекты аудита (проверка информации, ориентированной на будущее).

Например, МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», МСА 230 «Аудиторская документация», МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», МСА 500 «Аудиторские доказательства», МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Также еще есть Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (МСКК 1)

Стандарты по сопутствующим услугам представлены в трех отдельных группах с четырехзначной нумерацией. К ним, в частности, относятся: Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации», Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 «Задания по компиляции», Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».

Одиннадцатая группа представляет собой Положения по международной аудиторской практике (ПМАП). Они также имеют четырехзначную нумерацию и дают аудитору дополнительные рекомендации, детализируя и разъясняя применение МСА.

Ранее действующие в России федеральные стандарты (правила) аудиторской деятельности создавались на базе МСА.

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов:

- не могут противоречить Международным стандартам аудита;
- определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности;
- не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями (аудиторами) аудиторской деятельности;
- являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов:

- устанавливают и описывают методики аудиторских проверок;
- рационализируют и облегчают работу аудитора;
- являются обязательными для сотрудников аудиторской организации.

Стандарты аудиторской деятельности всех уровней помимо вышеперечисленных функций являются универсальными критериями качества работы аудиторских фирм и аудиторов в ходе проверок качества их работ.

Контроль качества работы аудиторов

Аудиторская организация (аудитор) обязана:

- проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Это прописано в ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией (аудитором) требований ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской отчетности организаций, осуществляет также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности: формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) осуществляется не реже одного раза в *пять* лет, но не чаще одного раза в год.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости, кодекса профессиональной этики аудиторов.

По закону аудиторская организация и аудиторы обязаны проходить внешний контроль качества работы.

В законопроекте срок прохождения контроля качества для всех будет один - не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации и индивидуальном аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы и требования к организации данного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

Требования к контролю качества представлены в МСКК № 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит, обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам».

МСКК № 1 раскрывает общий подход к системе контроля качества аудита, который содержит принципы и соответствующие процедуры, обеспечивающие соблюдение МСА в процессе профессиональной деятельности. Процедуры, применяемые в области контроля должны быть разработаны по следующим направлениям: определение ответственных лиц (т. е. кто будет делать); описание действий (т. е. что необходимо делать).

Аудиторская организация должна установить систему контроля качества, обеспечивающую разумную уверенность в том, что её работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии:

- с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов, стандартами аудиторской деятельности;
- с внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- с тем, что заключения и отчёты соответствуют условиям конкретных заданий.

Система контроля качества должна включать следующие принципы и соответствующие им процедуры.

1. Обязательства руководства аудиторской организации по обеспечению качества аудиторских услуг.

Руководство аудиторской организации должно формировать внутреннюю культуру, ориентированную на качество и необходимость оказания услуг в соответствии с МСА. Обеспечение качества выполняемых заданий является для аудиторской организации первостепенной задачей. Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить ответственность её руководства за систему контроля качества, в том числе назначить и наделить полномочиями отдельного сотрудника, ответственного за функционирование такой системы, который должен обладать надлежащим опытом, профессиональной компетентностью.

2. Этические требования.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность, что сотрудники соблюдают необходимые этические требования и основополагающие принципы в соответствии с Кодексом этики МФБ.

Особое внимание должно уделяться принципу независимости. Аудиторская организация, ее работники, иные лица (эксперты, привлеченные к работе по договору) при выполнении задания должны быть независимы. По фактам нарушений данного принципа должны приниматься соответствующие меры.

Не менее одного раза в год аудиторская организация должна получать письменное подтверждение соблюдения ее политики и процедур в области независимости от всего персонала организации, который обязан быть независимым в соответствии с этическими требованиями.

3. Принятие нового клиента или продолжение сотрудничества с существующими.

Аудиторская организация должна документально оформить порядок работы с новым клиентом и продолжения сотрудничества с уже существующим клиентом, в том числе:

- оценку честности руководства предполагаемого аудируемого лица;
- способности аудиторов провести проверку (их знания и компетенции, свободное время и необходимые ресурсы);
- соблюдения участниками проверки этических требований.

4. Управление кадрами.

Аудиторская организация должна обеспечить разумную уверенность, что обладает достаточным кадровым составом, который обладает профессионализмом и выполняет аудиторское задание в соответствии с МСА, в том числе при выражении мнения о достоверности финансовой отчетности. Кадровая политика должна охватывать:

- найм работников в аудиторскую организацию;
- оценку результатов выполнения работы;
- профессиональную компетентность и развитие;
- оплату труда и др.

5. Выполнение задания.

Аудиторская организация должна возлагать ответственность за каждое задание на руководителя аудиторской проверки. Аудиторская организация должна обеспечить разумную уверенность, что аудиторские задания выполняются качественно. Руководство заданием включает следующее:

- инструктаж аудиторской группы о цели и задачах задания;
- порядок соблюдения применимых стандартов, надзора за выполнением задания;
- методы проведения обзорной проверки качества задания;
- соответствующее документирование выполненной работы и обзорной проверки качества.

В аудиторской организации должен осуществляться надзор за выполнением аудиторского задания, в необходимых случаях – консультирование по возникшим вопросам, определен порядок разрешения разногласий.

6. Мониторинг.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, связанные с системой контроля качества, для обеспечения разумной уверенности, что они уместны, адекватны, эффективны и соблюдаются на практике. Целью мониторинга является оценка:

- соблюдения МСА, профессиональных стандартов, нормативных актов;

- надлежащей организации и функционирования системы контроля качества;
- надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, что обеспечивает выдачу аудиторского заключения в соответствии с условиями задания.

О выявленных недостатках в системе контроля качества следует сообщить соответствующим лицам, руководителям аудиторских проверок. Ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации.

Помимо МСКК 1 существует Международный стандарт аудита МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

Цель этого документа — установление стандартов и предоставление рекомендаций по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки. В МСА 220 отмечено, что политика и процедуры контроля качества должны быть реализованы как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок.

Цель аудитора согласно МСА 220 состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания. Такие процедуры должны обеспечить разумную уверенность аудитора в том, что проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применяемым законодательным и нормативным требованиям, а выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Тесты

1. Руководство аудируемого лица отказалось оплатить услуги по договору в случае предоставления аудиторской организацией отрицательного заключения. Оцените ситуацию:

- а) это право аудируемого лица;
- б) руководство аудируемого лица обязано оплачивать услуги и в том случае, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией аудируемого лица;
- в) данный вопрос выносится на решение саморегулируемой организации аудиторов.

2. Аудиторскую тайну составляют:

- а) любые сведения и документы, полученные или составленные аудиторской организацией и ее работниками при оказании услуг, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности;
- б) методы и процедуры оказания услуг, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности;

в) внутренние стандарты аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов.

3. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения за проведение аудита и оказание сопутствующих услуг определяется:

- а) по тарифам, установленным Уполномоченным Федеральным органом;
- б) договором оказания аудиторских услуг;
- в) по расценкам, установленным саморегулируемой организацией аудиторов.

4. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляет:

- а) Совет по аудиторской деятельности;
- б) Саморегулируемая организация аудиторов;
- в) Уполномоченный федеральный орган.

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

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

6. Одним из требований к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов является:

- а) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации, должна быть не менее пяти;
- б) доля уставного капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам должна быть не менее 51%;
- в) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должно быть не менее 90%.

7. Аудиторская организация, аудитор:

- а) могут не являться членами саморегулируемой организации аудиторов;
- б) могут являться членами всех саморегулируемых организаций аудиторов;
- в) могут являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

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

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

9. Должны ли аудиторы подтвердить свою безупречную деловую репутацию при вступлении в саморегулируемую организацию аудиторов?

- а) да, это определено Законом об аудиторской деятельности;
- б) нет, это требование предусмотрено только для аудиторских организаций;
- в) да, если это определено уставом саморегулируемой организации аудиторов.

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

- а) если аудитор не проводил аудит в течение двух лет;
- б) если аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность в течение одного года;
- в) если аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Подготовка к аудиторской проверке

1. Предварительное планирование.
2. Заключение договора оказания аудиторских услуг.
3. Составление плана и программ аудита.
4. Определение уровня существенности.
5. Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчётности.

Предварительное планирование

Первый этап аудита – предварительное планирование – проводится с целью выяснить сложность и продолжительность будущей аудиторской проверки, а также саму возможность подписания договора на оказание аудиторских услуг с потенциальным клиентом.

На этапе предварительного планирования происходит знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации и экономического субъекта) и обмен информацией, что позволяет каждой из сторон принять решение о сотрудничестве.

Данный аспект напрямую не регулируется МСА, однако на практике, как правило, применяется.

Поскольку этап предварительного планирования проводится до момента подписания договора, то аудитор имеет возможность работать только с не конфиденциальной информацией. Для этого аудитор выполняет, как правило, два вида аудиторских процедур (рис. 2.1).

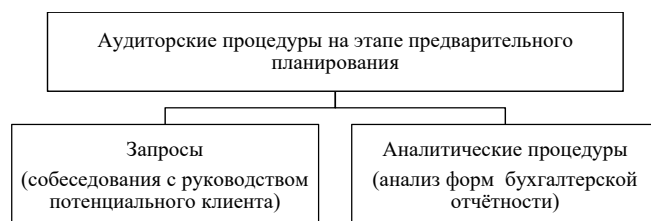


Рис. 3.1. Этап предварительного планирования

В ходе собеседований с руководством потенциального клиента аудитору следует задать следующие вопросы:

- какова структура собственности и организационная структура, существуют ли аффилированные лица;
- была ли смена руководства или состава собственников в течение отчётного года;
- каковы основные виды деятельности, появились ли новые виды деятельности в отчётном году;
- как организованы системы учёта, в том числе его формы, какие системы автоматизации применяются;
- какие элементы включает в себя учётная политика и были ли изменения в учётной политике за отчётный год;

- проводились ли операции, в отношении которых предусмотрен особый порядок бухгалтерского или налогового учёта, в том числе нетипичные для данного предприятия операции;
- какая система налогообложения применяется, каковы особенности налогообложения;
- как организованы системы внутреннего контроля, в том числе порядок инвентаризации имущества и обязательств, на какие лица возложена обязанность по исполнению контрольных процедур;
- как организован документооборот на предприятии, каков его объем;
- какие элементы включает в себя кадровая политика, в том числе порядок назначения и увольнения сотрудников, исполнения ими должностных инструкций;
- каковы результаты аудиторских и налоговых проверок прошлых лет;
- и, возможно, другие вопросы согласно профессиональному суждению аудитора.

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,
 - независимости аудиторской фирмы по отношению к аудируемому лицу,
 - от том будет ли он работать с клиентом (на это влияет репутация будущего клиента, его платежеспособность, наличие условий труда для аудиторов и др.).

Результаты собеседований аудиторы могут оформить в письменном виде в специально разработанном ими рабочем документе.

Аналитические процедуры в отношении показателей бухгалтерской отчётности аудитор проводит с целью выявить те области учёта, на которые нужно будет обратить особое внимание во время аудиторской проверки.

Анализ форм отчётности, как правило, включает в себя следующие аспекты:

- проведение вертикального анализа с целью определения доли статей отчётности в общем итоге;
- проведение горизонтального анализа с целью определения темпов изменения показателей отчётности;
- изучение соотношений между отдельными показателями отчётности с целью выявления необычных изменений;
- расчёт финансовых коэффициентов с целью оценки их динамики;
- и, возможно, другие аспекты согласно профессиональному суждению аудитора.

Результаты аналитических процедур аудиторы могут оформить в письменном виде в специально разработанном ими рабочем документе.

Следует отметить, что аудитором и до и после заключения договора аудита также осуществляются процедуры понимания деятельности аудируемого лица.

Данные процедуры проводятся на протяжении всей аудиторской проверки с целью улучшить её качество и уточнить результаты. Они регулируются МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

Понимание деятельности аудируемого лица, его среды является важным аспектом при проведении аудита и служит основой для планирования аудита, выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности, о его действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, такими как:

установление уровня существенности и оценка того, остается ли он неизменным в процессе аудита;

анализ соответствия выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности;

выявление областей аудита, требующих особого внимания аудитора;

определение прогнозных значений, используемых при выполнении аналитических процедур;

планирование и проведение аудиторских процедур для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;

оценка достаточности надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

Заключение договора оказания аудиторских услуг

Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собственности. При этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фирму для оказания аудиторских услуг.

Взаимоотношения аудиторской фирмы с клиентом регулирует договор на оказание аудиторских услуг.

Данный аспект регулируется МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий». Этот стандарт может быть применён и к сопутствующим услугам.

Перед заключением договора аудитор может составить и направить потенциальному клиенту *письмо о проведении аудита*, в котором должны быть указаны основные условия аудиторского задания. В случае согласия с данными условиями руководство аудируемого лица подписывает это письмо.

Как правило, в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются:

- цель аудита бухгалтерской отчётности;
- ответственность руководства аудируемого лица;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ;
- аудиторское заключение и другие документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- уведомление о том, что и после аудита отдельные искажения в отчётности могут остаться необнаруженными;

- требование обеспечения аудитору свободного доступа к информации, запрашиваемой в ходе проверки;

- цена проведения аудита, а также порядок расчётов.

В договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) также могут быть указаны:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица;

- право аудитора получать от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления;

- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов третьим лицам;

- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие аудиторов при проведении инвентаризации.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) могут быть также приведены:

- договорённость о привлечении к работе экспертов по каким-либо вопросам;

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

- договоренности, способствующие взаимодействию с предшествующим аудитором (при его наличии);

- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ;

- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания, при этом некоторые факторы могут сделать целесообразным составление нового письма, например:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;

- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;

- кадровые изменения в высшем руководстве или в структуре аудируемого лица;

- изменения в структуре собственности аудируемого лица;

- изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;

- требования законодательства РФ.

Определение стратегии и разработка плана аудита

После этапа согласования условий и заключения договора аудитор приступает к планированию будущей аудиторской проверки.

Данный аспект регулируется МСА № 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

В ходе планирования ставятся следующие задачи:

- разработать общую стратегию и детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур;
- выявить важные области для проверки и потенциальные проблемы в деятельности аудируемого лица;
- провести работу с оптимальными затратами, качественно и своевременно;
- распределить работу между исполнителями проверки, а также скоординировать эту работу, в том числе с третьими лицами.

В начале выполнения аудиторского задания аудитор должен осуществить в соответствии с МСА № 220 «Контроль качества работы в аудите» следующие предварительные действия:

- провести процедуры для решения вопроса о продолжении сотрудничества с клиентом и об особенностях выполнения аудиторского задания;
- проанализировать возможность соблюдения этических принципов, в том числе требование к независимости аудитора;
- обеспечить понимание условий задания.

Планированием аудита должны заниматься, как правило, руководитель аудиторской проверки.

В начале аудитор должен разработать общую стратегию аудита, которая включает его объем, временные рамки, действия по руководству аудитом, и является основой для разработки детального плана аудита.

Формирование общей стратегии аудита включает:

- выявление характеристик задания, определяющих его объем, таких как основные принципы, методы ведения бухгалтерского учета, подготовки финансовой отчетности, с учетом отраслевых особенностей, специфики аудируемого лица;

- установление способов (т. е. предоставления промежуточной и итоговой информации о результатах аудита) и сроков взаимодействия с аудируемым лицом (т. е. ключевые даты запланированных встреч с руководством аудируемого лица);

- рассмотрение важных факторов аудита, включающих определение уровня существенности; предварительное выявление областей с наибольшими рисками существенного искажения; предварительное установление существенных компонентов финансовой отчетности и сальдо счетов; оценка того, может ли аудитор спланировать получение аудиторских доказательств эффективности внутреннего контроля; определение последних изменений в отрасли и деятельности аудируемого лица.

- определение кадрового потенциала и его распределение по конкретным областям и этапам (промежуточный, завершающий), порядок надзора и контроля за ним.

После разработки общей стратегии аудита аудитор должен приступить к составлению его детального плана. План аудита также представляет собой специально разработанный в аудиторской фирме рабочий документ и определяет

характер, временные рамки и объем будущих аудиторских процедур. Он по сути является набором инструкций для исполнителей проверки, а также средством контроля за надлежащим выполнением их работ. В план аудита, как правило, включаются проверяемые предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на проверку этих областей.

Аудитору необходимо оформить стратегию и план аудита в письменном виде в специально разработанном им рабочем документе.

Следует отметить, что планирование аудитором своей работы должно осуществляться непрерывно на протяжении всей аудиторской проверки.

Вследствие появления новых обстоятельств или получения неожиданных результатов в ходе работ в общий план аудита должны быть внесены изменения и документально зафиксированы причины таких изменений.

При проведении аудита впервые аудитор должен увеличить объем процедур, связанных с планированием. Разрабатывая для аудируемого лица общую стратегию аудита и план аудита впервые, аудитор должен, в частности:

- ознакомиться с рабочими документами предыдущего аудитора, если это возможно;
- провести процедуры по сбору аудиторских доказательств в отношении начальных сальдо;
- привлечь к выполнению задания персонал, обладающий навыками и профессиональной компетентностью, соответствующий ожидаемым существенным рискам;
- провести прочие процедуры в соответствии с системой контроля качества аудиторской фирмы, применяемые при проведении аудита впервые.

Аудитор может обсудить с руководством аудируемого лица и представителями его собственника некоторые аспекты планирования. При этом аудитор несет ответственность за составление общей стратегии аудита и плана аудита.

Определение уровня существенности

Поскольку аудитор не даёт гарантии о выявлении абсолютно всех искажений в отчетности, он концентрирует своё внимание, как правило, на существенных ошибках и нарушениях.

Данный аспект регулируется МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Согласно стандарту, аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и её взаимосвязь с аудиторским риском.

Понятие «*существенность*» определяется следующим образом: информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе этой финансовой отчетности.

Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения. Таким образом, существенность скорее определяет пороговое значение или точку отсчета и не выступает основным критерием качества информации, чтобы быть полезной. Аудитор оце-

нивает, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Если выявленная аудитором ошибка является существенной, ему следует проинформировать об этом пользователей отчётности, включив её в аудиторское заключение, в противном случае такая ошибка не включается в аудиторское заключение.

Аудитор рассматривает существенность на уровне финансовой отчетности в целом, на уровне отдельных ее показателей, на уровне сальдо счетов, групп однотипных операций, на уровне раскрываемых сведений. Ему необходимо определить, существенны ли выявленные искажения по отдельности и в сумме, а также в совокупности с предполагаемыми.

Работу аудитора в данной области можно условно разделить на четыре этапа (рис. 3.2).

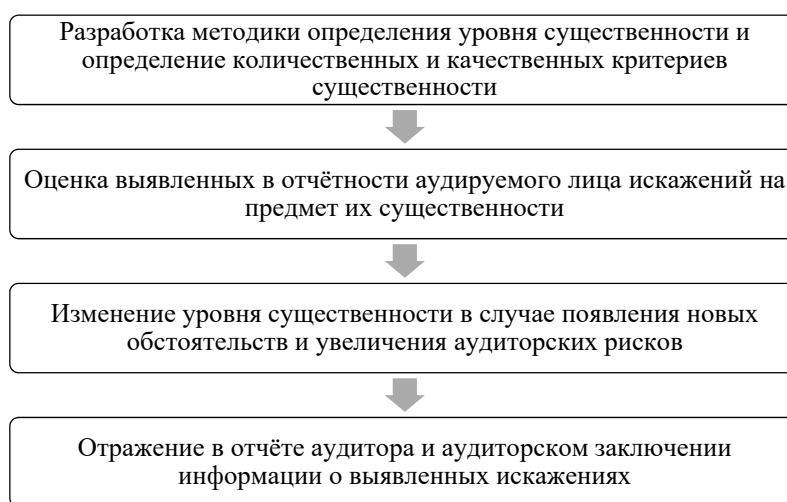


Рис. 3.2. Последовательность определения уровня существенности

На первом этапе перед аудитором встаёт задача определить критерии существенности для того, чтобы впоследствии сделать вывод о том, является ли данная конкретная выявленная им ошибка существенной либо не является.

Для определения уровня существенности аудитор применяет самостоятельно разработанные методики на основании своего профессионального суждения.

Существенность имеет количественный и качественный аспекты.

Существует два подхода к определению количественного уровня существенности:

- сначала определяется *единый уровень существенности*, затем он распределяется между статьями отчётности;
- сначала определяются уровни существенности значимых статей отчётности, затем они складываются, образуя общий уровень.

Приведём пример первого метода.

Сначала аудитором выбираются базовые показатели из отчётности аудируемого лица, затем от них рассчитывается субъективно выбранный аудитором процент существенности (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Расчёт уровня существенности

Показатель	Значение, тыс. р.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс. р.
Балансовая прибыль	14 100	5	705
Выручка без НДС	140 100	2	2 802
Валюта баланса	330 500	2	6 610
Собственный капитал	15 000	10	1 500
Затраты	87 000	2	1 740

Как видим, рассчитанные показатели различаются между собой. Для определения единого уровня существенности определяется среднее между ними значение, причем крайние величины (самое меньшее и самое большее) отбрасываются: $(2802 + 1500 + 1740) / 3 = 2014$ тыс. р.

Для того чтобы определить уровень существенности отдельной статьи баланса, единый уровень существенности умножают на удельный вес такой статьи во всей валюте баланса. Например, если остаточная стоимость объектов основных средств в общей валюте баланса на конец отчётного года занимает 25%, то уровень существенности (предельное значение допустимой ошибки) будет равен: $2014 * 25 \% = 503,5$ тыс. р. Если выявленные искажения по операциям с основными средствами превысят данную величину, то они будут признаны аудитором существенными.

Приведём пример второго метода.

Сначала аудитором выбираются значимые статьи отчётности на основании оценки аудиторских рисков или их удельного веса в общей валюте баланса данного конкретного аудируемого лица. Затем выбирается процент и определяется уровень существенности (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Расчёт уровня существенности

Показатель	Значение, тыс. р.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс. р.
Запасы	127 000	2	2540
Дебиторская задолженность	40 000	1	400
Денежные средства	6 000	2	120
Кредиторская задолженность	150 000	1	1500

Таким образом, единый уровень существенности составит: $2540 + 400 + 120 + 1500 = 4560$ тыс. р.

Следовательно, на разных участках учёта возможно установление различных уровней существенности в зависимости от вероятности появления ошибок на этих участках.

Могут применяться и другие методики расчета уровня существенности.

Кроме количественных критериев существенности принимаются во внимание также и качественные критерии, в том числе, например:

- недостаточное описание учётной политики;
- нарушения законодательства РФ.

Ситуация признания ошибок существенными, не имеющих количественного выражения, является достаточно сложной, и как правило, основывается на субъективном мнении аудитора. В случае обнаружения, например, незаконных операций, такие нарушения, как правило, считаются существенными вне зависимости от их объема и возможного ущерба.

На втором этапе выявленные искажения проверяются на предмет их существенности.

Если выявленные искажения на уровне отчётности в целом или по отдельным статьям отчётности превысят установленную величину, то они будут признаны аудитором существенными.

Кроме того, если совокупные выявленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска с помощью дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в бухгалтерскую отчётность.

Более того, аудитор рассматривает существенность и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учёта и группам однотипных операций, вследствие того, что отдельные незначительные величины в совокупности могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчётность.

В связи с этим, оценка существенности помогает ответить на следующие вопросы:

- какие области учёта и отчётности проверять;
- какой характер и сроки проведения аудиторских процедур установить;
- какой объем выборки использовать.

Следующий этап касается вопросов изменения уровня существенности.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур.

Изменение обстоятельств или информированности аудитора в ходе проверки может повлечь увеличение аудиторских рисков. Повышенные риски требуют снижения уровня существенности и, как следствие, проведения дополнительных аудиторских процедур, изменения их характера, а также увеличения объемов выборки. Таким образом, *между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость.*

На последнем этапе применения уровня существенности решается вопрос о выборе вида аудиторского заключения и формулировок в отчёте аудитора.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажение существенно, ему необходимо потребовать от руководства аудируемого лица внести изменения в бухгалтерскую отчётность. И руководство вправе внести такие изменения. В противном случае аудитору следует модифицировать аудиторское заключение.

Другими словами, ему необходимо будет внести оговорки в аудиторское заключение, доводящие до сведения пользователей отчётности о существовании таких искажений (рис. 3.3).

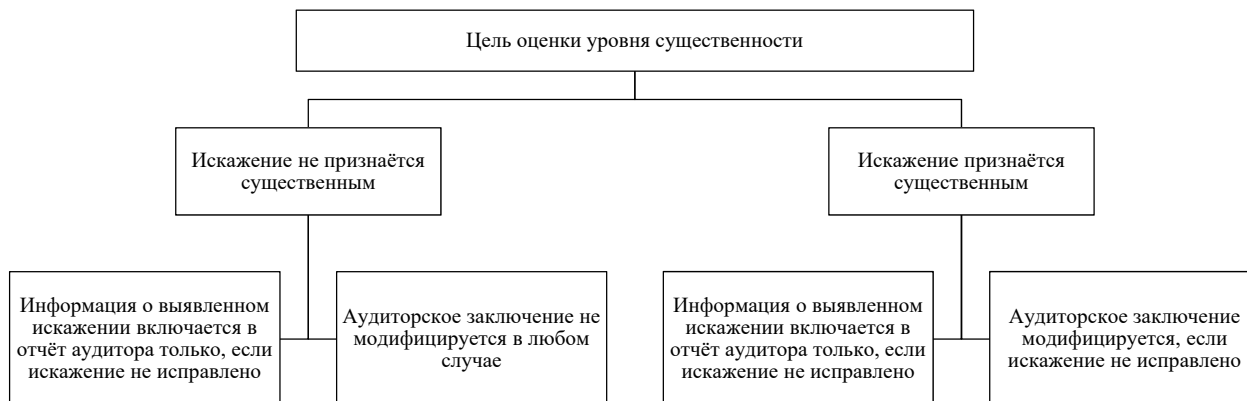


Рис. 3.3. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским заключением

Таким образом, следует отметить, что оценка и использование уровня существенности производится на всех этапах аудиторской проверки вплоть до оформления итоговых отчётов и выдачи аудиторского заключения.

Аудитору следует оформить методику определения и применения уровня существенности в специально разработанном им (аудиторской фирмой) внутрифирменном стандарте.

Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчётности

Поскольку аудиторская проверка ограничена по времени, аудитор вынужден применять выборочные методы. Этот факт может привести к пропуску существенного искажения в бухгалтерской отчётности аудируемого лица и, как следствие, к выдаче неверного аудиторского заключения, падению репутации аудиторской фирмы и оттоку её клиентов.

Чтобы избежать такой ситуации, аудитору необходимо оценить вероятность пропуска существенной ошибки – аудиторский риск.

Данный аспект регулируется МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

В соответствии с МСА 315 аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица, его среду, включая систему внутреннего контроля, и оценить риски существенного искажения информации вследствие ошибок или недобросовестных действий.

Аудитор может получить информацию о деятельности аудируемого лица, его среды: из внешних источников (отчеты, подготовленные органами статистики); заявлений руководства или других сотрудников аудируемого лица в ответ на запросы аудитора; из внутренних источников (учетных записей).

Понимание деятельности аудируемого лица, его среды включает рассмотрение следующих аспектов:

- отраслевые, экономические и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применимые принципы подготовки финансовой отчетности;
- характер деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики;
- цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними деловые риски, которые могут оказать влияние на возможность возникновения существенного искажения в финансовой отчетности;
- финансовая деятельность аудируемого лица;
- система внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля представляет процесс, организованный и осуществляемый руководством и другим персоналом аудируемого лица, для обеспечения достаточной уверенности в надежности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, а также соответствия деятельности законам и нормативным актам.

Система внутреннего контроля включает:

- контрольную среду;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационные системы, включая соответствующие бизнес-процессы, имеющие отношение к подготовке финансовой отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Контрольная среда – осведомленность и практические действия руководства и лиц, отвечающих за управление относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица и его значения для организации. Она включает сообщение персоналу и поддержание принципа честности и других этических норм; оценку профессионализма, делегирование полномочий и ответственности; кадровую политику и др.

Аудитор при ознакомлении с элементами контрольной среды должен установить, применялись ли они, получить надлежащие аудиторские доказательства, направляя запросы и используя прочие процедуры.

Процесс оценки рисков аудируемым лицом – выявление рисков, связанных с финансово-экономической деятельностью и оценка их последствий. Аудитору необходимо определить, каким образом в процессе оценки рисков руководство аудируемого лица выявляет риски, имеющие отношение к финансовой отчетности, определяет их, оценивает, принимает решение по управлению ими. Риски, относящиеся к финансовой отчетности, могут быть связаны с внешними или внутренними факторами. Например, с изменением среды, в которой функционирует аудируемое лицо, новым персоналом, внедрение новых или изменение используемых информационных систем; реструктуризацией деятельности; новыми положениями по бухгалтерскому учету и др.

Информационные системы, включая соответствующие бизнес-процессы, имеющие отношение к подготовке финансовой отчетности, состоят из инфраструктуры, программного обеспечения, персонала, процедур и данных.

Аудитор должен понимать в отношении аудируемого лица:

- функционирование информационных систем в части подготовки финансовой отчетности, чтобы сделать вывод об их соответствии условиям деятельности организации;
- каким образом доводится до сведения персонала информация об обязанностях, ответственности сотрудников, о существенных вопросах по финансовой отчетности.

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают убедиться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия могут включать санкционирование операции, проверку выполнения; обработку информации, проверку наличия и состояния объектов; разделение обязанностей. Аудитор не должен понимать все контрольные действия, имеющие отношение к существенной группе операций, сальдо счетов, раскрываемых сведений в финансовой отчетности. Он рассматривает только те, в которых, по мнению аудитора, с наибольшей вероятностью могут возникнуть существенные искажения информации.

Мониторинг средств контроля – процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля. Аудитор должен понимать основные процедуры, осуществляемые для мониторинга системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая контрольные действия, имеющие отношение к целям аудита, а также процесс осуществления корректирующих действий к средствам контроля.

Система внутреннего контроля зависит от масштаба деятельности аудируемого лица, сложности его структуры.

МСА № 315 раскрывает концепцию *аудиторского риска* - риска того, что аудитор признает финансовую отчетность достоверной при наличии в ней существенных искажений.

Аудиторский риск зависит от *риска существенного искажения (РСИ)* и *риска необнаружения (РН)*.

Риск существенного искажения информации – это риск того, что финансовая отчетность содержит существенные искажения до проведения аудита. Риск существенного искажения состоит из двух компонентов: *неотъемлемого риска (РН)* и *риска системы контроля (РСК)*. МСА, как правило, рассматривает их вместе в составе риска существенного искажения. (МСА 200)

Риск системы контроля - вероятность того, что допущенная ошибка не будет выявлена и исправлена системами внутреннего контроля аудируемого лица.

Неотъемлемый риск - вероятность того, что бухгалтер-исполнитель (либо другой ответственный сотрудник аудируемого лица) допустит ошибку, т.е. риск подверженности искажениям до применения средств контроля.

Риск необнаружения (РН)- вероятность того, что аудитор в ходе своей проверки не обнаружит данную ошибку.

Таким образом, аудиторский риск можно представить в виде нескольких элементов:

- неотъемлемый риск;
- риск системы контроля;
- риск необнаружения.

Математически эту взаимосвязь можно представить в виде формулы (1):

$$НР \times РСК \times РН = АР, (1)$$

где НР – неотъемлемый риск;
 РСК – риск средств контроля;
 РН – риск необнаружения;
 АР – общий аудиторский риск.

С учетом выделения риска существенного искажения отчетности и рассмотрения его как суммы необъемлемого риска и риска средств контроля, математическую формулу взаимосвязи элементов аудиторского риска можно представить в следующем виде (3 и 4):

$$РСИО \times РН = АР, (3)$$

$$РСИО = НР \times РСК, (4)$$

где РСИО – риск существенного искажения отчётности;
 РН – риск необнаружения;
 АР – аудиторский риск;
 НР – неотъемлемый риск;
 РСК – риск средств контроля.

На увеличение *неотъемлемого риска* влияют, в частности, следующие факторы:

- сложная организационная структура аудируемого лица, в том числе наличие удалённых подразделений;
- появление новых видов деятельности, проведение сложных или нетипичных хозяйственных операций в течение отчётного периода;
- компетенция сотрудников аудируемого лица, смена сотрудников и прочие кадровые перестановки;
- и другие факторы в соответствии с особенностями деятельности аудируемого лица.

Оценка аудитором неотъемлемого риска, производится посредством инспектирования и наблюдения за работой сотрудников аудируемого лица, а также запросов в письменном виде в специально разработанном рабочем документе (вопроснике).

На увеличение *риска средств контроля* влияют недостатки работы системы внутреннего контроля аудируемого лица, которая состоит из следующих элементов:

- контрольная среда (позиция, осведомленность и действия собственников и руководства относительно системы внутреннего контроля);
- процесс оценки рисков аудируемым лицом (процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий);
- информационная система (процедуры и записи, установленные для инициирования хозяйственных операций, их регистрации, обработки и включения их в бухгалтерскую отчетность);
- контрольные действия (политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются);
- мониторинг средств контроля (процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени).

Оценка аудитором *риска средств контроля* также производится посредством инспектирования и наблюдения за работой сотрудников аудируемого лица, а также запросов в письменном виде в специально разработанном рабочем документе (вопроснике).

Следующий элемент – *риск необнаружения* – можно назвать показателем, характеризующим качество работы самого аудитора. В отличие от неотъемлемого риска и риска системы контроля этот элемент аудитор может не только оценить, но и самостоятельно регулировать в том числе, посредством:

- изменения объемов выборки;
- или изменения характера аудиторских процедур;
- или назначения более опытного исполнителя проверки.

Таким образом, если неотъемлемый риск и риск системы контроля оцениваются аудитором на высоком уровне, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким, для того, чтобы обеспечить общий аудиторский риск на приемлемом уровне.

И наоборот, если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются аудитором на низком уровне, то аудитор может принять более высокий риск необнаружения, снизив объемы выборки и трудоёмкость своих работ.

Следовательно, существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой.

Вследствие этого, математическую формулу взаимосвязи элементов аудиторского риска можно представить в следующем виде (2):

$$PH = \frac{AP}{HP \times PCK}, \quad (2)$$

где PH – риск необнаружения;
AP – аудиторский риск;
HP – неотъемлемый риск;
PCK – риск средств контроля.

Взаимосвязь и оценку таких рисков, как правило, представляют в виде градаций «высокий», «средний», «низкий».

Например, аудитор установил неотъемлемый риск как высокий, а риск средств контроля как средний. Следовательно, в такой ситуации, чтобы обеспечить общий аудиторский риск на приемлемом уровне, необходимо установить риск обнаружения на низком уровне (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Взаимосвязь аудиторских рисков

Показатель		Аудиторская оценка риска средств контроля		
		Высокий	Средний	Низкий
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокий	Самый низкий	Низкий	Средний
	Средний	Низкий	Средний	Высокий
	Низкий	Средний	Высокий	Самый высокий

Существуют и количественные методики оценки аудиторских рисков, однако субъективность таких методов еще более высока, поскольку сущность любого риска – это вероятность наступления неблагоприятного события. В области аудита – это вероятность пропуска существенной ошибки. Но рассчитать такую вероятность вследствие выборки не представляется возможным даже во время проверки по существу и тем более на этапе планирования аудита из-за незнания о количестве всех допущенных ошибок. Считается, что, если, например неотъемлемый риск равен 0,8, то это означает, что 80 % допущенных ошибок бухгалтерия не исправляет, а, например, величина 0,5 риска средств контроля означает, что 50 % ошибок, допущенных бухгалтерией, не исправляет система внутреннего контроля. Но аудитор, вследствие выборки, никогда не будет ознакомлен со 100 % всего документооборота и объема хозяйственных операций, и, следовательно, не сможет рассчитать долю допущенных и исправленных бухгалтерией ошибок от общего их числа.

А риск существенного искажения бухгалтерской отчетности также обратно пропорционален риску обнаружения.

Следует отметить, что оценка аудиторских рисков производится (и возможно, пересматривается) не только на этапе планирования аудита, но и на всех последующих этапах аудиторской проверки вплоть до оформления итоговых отчетов и выдачи аудиторского заключения.

Также МСА 315 введен показатель *бизнес-риска*, т.е. риска хозяйственной деятельности. Он представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения бухгалтерской отчетности.

Бизнес-риск – риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии.

Бизнес-риск может возникнуть не только вследствие внутренних факторов, связанных с системами учёта и контроля, но и вследствие изменений в деятельности аудируемого лица или внешней среды. Изменение в деятельности может произойти, в частности, в результате разработки нового вида продукции, которая может оказаться неудачной.

Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения бухгалтерской отчётности. Например, риск хозяйственной деятельности, обусловленный сокращением числа клиентов аудируемого лица, может повысить риск искажения оценки дебиторской задолженности. При этом в обязанность аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности.

Существуют особенности аудиторского риска при проверке малых предприятий. Они обусловлены тем, что многие средства контроля применять в отношении малых экономических субъектов нецелесообразно с учетом требований экономичности и рациональности. Можно сказать, что систему внутреннего контроля на малых предприятиях априори принято считать менее эффективной, чем на крупных предприятиях.

Аудитору следует оформить методику оценки аудиторских рисков в специально разработанном им внутрифирменном стандарте.

Аудитор по МСА 315 должен выполнять следующие процедуры оценки рисков:

- направление запросов руководству или другим сотрудникам аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Тесты

1. На этапе составления стратегии и плана аудита следует изучить деятельность аудируемого лица в объеме, достаточном для:

- а) принятия решения о заключении договора на оказание аудиторских услуг;
- б) выявления и оценки рисков искажения отчетности, а также выбора предполагаемых аудиторских процедур;
- в) формирования выводов в аудиторском заключении.

2. Есть ли необходимость рассмотрения искажений в отношении сравнительно небольших величин?

- а) аудитор никогда не принимает во внимание искажения ниже уровня существенности;
- б) аудитор должен выявить все возможные искажения;
- в) аудитору необходимо рассмотреть искажения, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

3. Контрольная среда – это:

- а) система внутреннего контроля экономического субъекта;
- б) политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются;
- в) позиция, осведомленность и действия собственников и руководства относительно системы внутреннего контроля.

4. Риск существенных искажений представляет:

- а) вероятность наличия существенных искажений остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций до проведения аудиторской проверки;
- б) субъективно определяемую вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки процедуры не позволят выявить существенные ошибки;
- в) вероятность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит ошибок.

5. При необходимости (но не всегда) в договоре оказания аудиторских услуг могут быть приведены:

- а) договоренности о привлечении к совместной работе экспертов;
- б) аудиторское заключение и иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- в) ограничения свободного доступа к бухгалтерской информации, запрашиваемой в ходе аудита.

6. Аудитор оценивает то, что является существенным:

- а) в соответствии с требованиями российского законодательства;
- б) в соответствии с требованиями внутренних стандартов аудиторской организации;
- в) по своему профессиональному суждению;
- г) по условиям договора.

7. Согласованные условия проведения аудита необходимо:

- а) устно оговорить с руководством аудируемого лица;
- б) отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг;
- в) оформить письменно после заключения договора.

8. Недостаточность или неадекватность описания учетной политики, вследствие которой пользователь отчетности может быть введен в заблуждение, является примером:

- а) качественных искажений;
- б) количественных искажений;
- в) в зависимости от ситуации – либо качественных, либо количественных искажений.

9. Вправе ли аудитор обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и аудиторские процедуры с работниками аудируемого лица:

- а) да, вправе;
- б) нет, не вправе;
- в) он обязан это выполнять.

10. Аудитор рассматривает существенность:

- а) только на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) только в отношении остатка средств по отдельным счетам;
- в) как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и в отношении остатка по отдельным счетам;
- г) законодательством рекомендовано выбирать один из вариантов.

Сбор доказательств и оформление аудиторских документов

1. Аудиторские доказательства и процедуры их сбора.
2. Документирование в аудите.
3. Аудиторская выборка.
4. Получение аудиторских доказательств в отдельных случаях.
5. Особенности получения информации от разных лиц.
6. Проверка операций со связанными сторонами.

Аудиторские доказательства и процедуры их сбора

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» и МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудитор несет ответственность за выражение своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и обязан давать обоснование своих выводов.

Следовательно, аудитору необходимо собрать и представить доказательства в подтверждение своего мнения.

Аудиторские доказательства – совокупность данных, используемых аудитором с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается его мнение.

Требования к аудиторским доказательствам определены МСА № 500 «Аудиторские доказательства».

К аудиторским доказательствам относятся:

- документы и информация бухгалтерского учёта аудируемого лица;
- информация, полученная из других источников, в том числе от третьих лиц.

При этом аудиторские доказательства должны одновременно отвечать двум условиям:

- иметь надлежащий характер – это их качественная оценка, которая характеризует уместность и надежность выводов;
- быть достаточными – это их количественная оценка, зависящая от оценки аудиторских рисков и трудоёмкости работ.

Достаточность (по количеству) аудиторских доказательств зависит от их качества, а также от рисков существенного искажения информации. Чем выше риски существенного искажения информации, тем больший объем аудиторских доказательств требуется собрать.

При этом следует учитывать, что получение большего объема информации не компенсирует их низкого качества. Аудиторские процедуры могут обеспечить получение аудиторских доказательств в отношении одних предпосылок подготовки финансовой отчетности, но не обеспечить в отношении других.

Надежность аудиторских доказательств зависит от характера, источника и обстоятельств их получения.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из независимых внешних источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно;
- аудиторские доказательства в форме документов более надежны, чем заявления, представленные в устной форме;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные косвенным путем;
- аудиторские доказательства, представленные в подлинниках, более надежны, чем представленные копиями.
- аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

При этом наибольшая уверенность обеспечивается в случаях, когда доказательства из разных источников или разные по характеру доказательства не противоречат друг другу. В противном случае аудитору следует изменить или дополнить аудиторские процедуры для того, чтобы снять несоответствия.

Аудитор должен анализировать соотношение между расходами, связанными со сбором аудиторских доказательств, и полезностью получаемой информации. Однако сложность работы или понесенные расходы не могут являться достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры, которую не представляется возможным получить другим путем.

Аудитору для оценки рисков существенного искажения информации, разработки и проведения аудиторских процедур следует рассматривать предпосылки подготовки финансовой отчетности в отношении однотипных операций, сальдо счетов, представления и раскрытия данных.

По МСА № 500 различают следующие категории предпосылок подготовки финансовой отчетности:

1) в отношении *однотипных операций и событий*, имевших место на протяжении отчетного периода:

возникновение – хозяйственная операция или событие, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота – все хозяйственные операции и события были отражены в учете;

точность – суммы и другие данные были отражены надлежащим образом;

отнесение к соответствующему периоду – хозяйственные операции и события были отражены в соответствующем периоде;

классификация – хозяйственные операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

2) в отношении *сальдо счетов бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода*:

существование – актив, обязательство, капитал фактически существуют;

права и обязательства – аудируемое лицо обладает правами на актив или контролирует их, обязательства по содержанию являются таковыми;

полнота – все активы, обязательства, капитал были отражены;

оценка и раскрытие – активы, обязательства, капитал включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, любые оценки и корректировки отражены правильно;

3) в отношении *представления и раскрытия*:

возникновение, права, обязательства – отраженные в финансовой отчетности события, хозяйственные операции, прочие факты имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота – все события и факты были включены в финансовую отчетность;

классификация и понятность – финансовая информация представлена правильно, раскрываемые в ней факты и события отражены в ясной форме;

точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудитор может применять предпосылки подготовки финансовой отчетности либо классифицировать их иным образом, при условии, что все указанные аспекты будут охвачены. [6]

Для получения аудиторских доказательств и подтверждения предпосылок бухгалтерской отчетности аудитор может применять следующие аудиторские процедуры (рис. 3.2).

Каждая из видов аудиторских процедур может выполнять две роли – выступать в качестве:

– тестов средств контроля, проводимых с целью оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица;

– или процедур проверки по существу, проводимых с целью подтверждения достоверности данных бухгалтерского учёта и отчетности аудируемого лица.

Например, выполнение процедуры инспектирования в качестве теста средств контроля, является проверка реквизитов документов на предмет их санкционирования. Инспектирование в качестве процедуры проверки по существу используется, в частности, при изучении первичных документов на предмет подтверждения полноты и правильности отражения информации в бухгалтерских регистрах.

Также в процессе аудита задействуются и общепринятые методы экономического контроля, которые условно можно разделить на две основные группы:

– методы документального контроля: проверка документов по формальным признакам и по существу, арифметическая проверка, встречная проверка, проверка бухгалтерской корреспонденции, технико-экономические расчёты, балансовая увязка движения материально-производственных запасов, прием обратного счета, сравнение.



Рис. 4.1. Виды аудиторских процедур

– методы фактического контроля: инвентаризация, обследование, анализ состава и качества сырья, материалов, продукции, контрольный запуск сырья в производство, контрольный обмер выполненных работ.

Документирование в аудите

Аудитор должен документально оформлять все сведения, которые подтверждают его мнение, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с МСА.

В соответствии с МСА № 230 «Аудиторская документация» под документированием понимают рабочие документы.

Согласно стандарту документация аудитора включает:

- рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором;
- рабочие документы и материалы, подготавливаемые для аудитора.

Такие документы могут быть представлены в письменном или электронном виде или другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор вправе определять форму, содержание и объем документации в каждой отдельной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением.

Форма и содержание документации зависят от характера, масштабов и сложности структуры аудируемого лица, системы его внутреннего контроля, полезности информации, полученной от аудируемого лица, а также методик, применяемых аудитором.

При этом отражение в составе документации каждого рассмотренного в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым.

В целях повышения эффективности подготовки, контроля и проверки рабочих документов рекомендуется разработать их типовые формы, например, стандартную структуру аудиторского файла, бланки или вопросники, и отразить эти аспекты во внутрифирменном стандарте аудиторской организации.

Согласно стандартам аудитор должен документировать, в частности, следующие аспекты:

- планирование аудиторской проверки, в том числе составление стратегии и плана аудита, а также любые изменения к ним;
- процедуры выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности и определения уровня существенности, а также любые их корректировки;
- сведения о понимании деятельности аудируемого лица и выявленных недостатках системы его внутреннего контроля (информацию о юридической и организационной структуре субъекта, выдержки или

копии важных юридических документов, соглашений, протоколов; информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой субъект осуществляет свою деятельность);

- описание характера, временных рамок и объема выполненных аудиторских процедур, а также их результатов;
- обоснование выводов о степени существенности выявленных искажений, полученных по результатам аудиторских процедур;
- информацию о выявленных фактах недобросовестных действий, допущенных руководством или другими сотрудниками аудируемого лица;
- информацию о выявленных фактах несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов;
- информацию о фактах, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- информацию о связанных сторонах, а также существенного влияния операций с ними на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица;
- формы заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности копии писем по аспектам аудита, доведенные до сведения субъекта или обсуждавшиеся с ним, включая условия аудиторского задания и существенные недочеты системы внутреннего контроля;
- информацию из внешних источников по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности (копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученные от них);
- результаты процедур и общие выводы в случае совместной работы с другим аудитором, в том числе ссылки на отчеты внутреннего аудитора;
- результаты работы привлеченного эксперта, представляемые в виде отчета в письменной форме;
- копию бухгалтерской отчетности и форму аудиторского заключения, включая необходимые оговорки по поводу существенных искажений.
- выводы, сделанные аудитором по важным аспектам аудита, включая то, каким образом исключения и необычные обстоятельства, раскрытые аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур, разрешились или трактовались, если таковые имели место.

Аудитору необходимо обеспечить конфиденциальность и сохранность рабочих документов, а также их хранение в течение не менее 5 лет.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Аудиторская выборка

В процессе проверки с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор вынужден применять методы отбора документов, хозяйственных операций и другой важной информации об аудируемом лице.

Данный аспект регулируется МСА 530 «Аудиторская выборка».

Стандарт определяет принципы и процедуры отбора элементов для формирования на их основе аудиторских доказательств, которые используются для подтверждения или неподтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам генеральной совокупности (например, одной статьи отчетности или группы однотипных операций) таким образом, чтобы все элементы выборки имели возможность быть отобранными и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности.

Согласно стандарту, аудитор может определить следующие методы отбора элементов, подлежащих проверке (рис. 4.2).

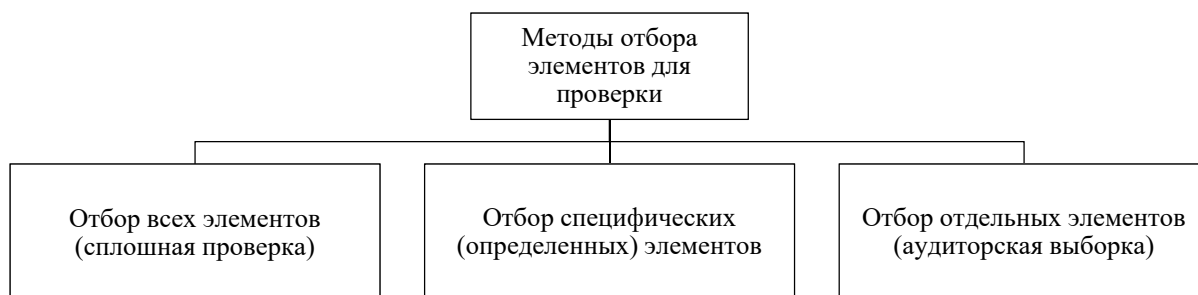


Рис. 4.2. Методы отбора элементов

Выбор метода или сочетание этих методов зависит от обстоятельств проверки, в частности, аудиторского риска и эффективности аудита.

Сплошная проверка может быть целесообразна, если в данном конкретном случае она является более эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов, в частности:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов;
- риски существенного искажения отчетности являются высокими, а другие методы не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудитор может решить отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, которые в частности могут включать:

- элементы с высокой стоимостью или в особой мере подверженные аудиторскому риску;
- элементы, превышающие определенную величину (уровень существенности);
- элементы для получения информации, например, по вопросам особенностей деятельности аудируемого лица или систем его бухгалтерского учета и контроля;
- элементы для проверки процедур, когда аудитору необходимо выяснить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура или нет.

В других случаях аудитору следует провести выборочную проверку в пределах операций по отдельному разделу учёта (генеральной совокупности) и далее по группам однотипных операций (рис. 4.3).

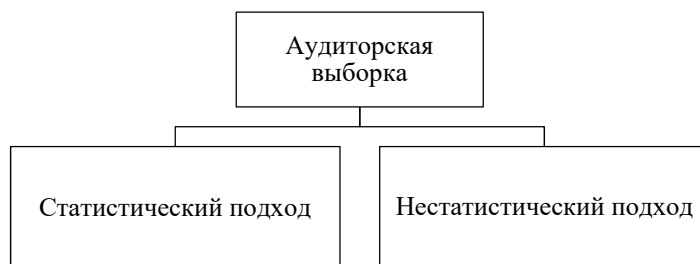


Рис. 4.3. Аудиторская выборка

Статистический подход включает следующие характеристики:

- случайный либо систематический отбор тестируемой совокупности;
- применение теории вероятности, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Случайный отбор (проводится с использованием генераторов случайных чисел, например, таблиц случайных чисел).

При систематическом отборе количество элементов выборки в генеральной совокупности делится на объем выборки с целью получить интервал выборки, например, отбирается каждый 50-й элемент совокупности.

Подход, не обладающий такими характеристиками, считается нестатистическим (нестатистической выборкой).

Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств при конкретных обстоятельствах.

Как правило, на практике аудиторы используют сочетания методов отбора элементов с целью добиться максимальной эффективности своих работ. Применение аудиторской выборки можно условно разделить на несколько этапов (рис. 4.4).

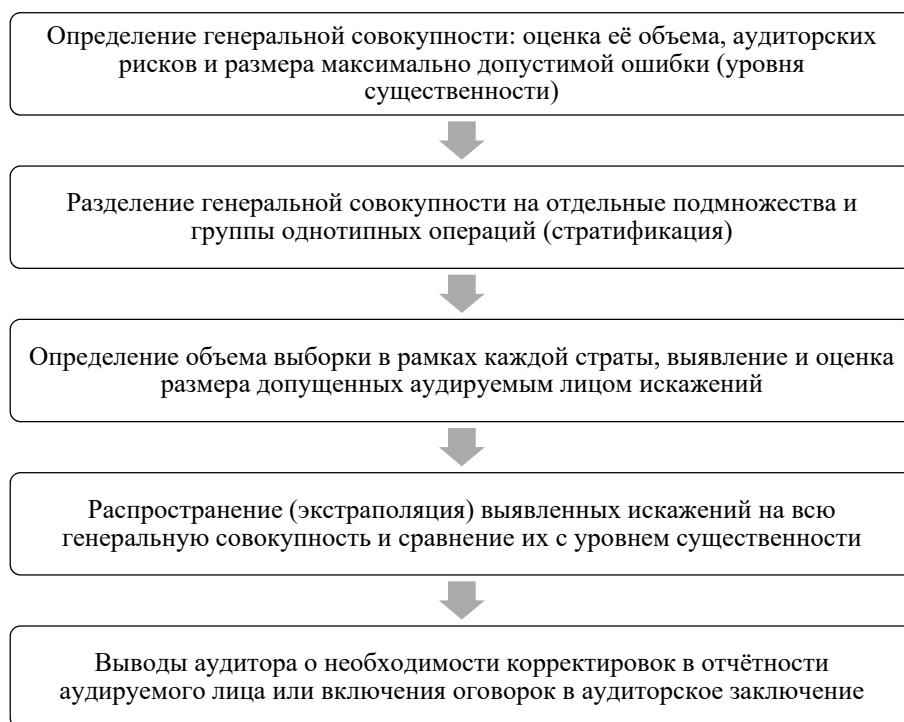


Рис. 4.4. Последовательность применения выборки

На первом этапе аудитору следует определить общий объём элементов генеральной совокупности, в качестве которой, как правило, выступает отдельная статья отчётности аудируемого лица или раздел учёта и бухгалтерский счёт. Каждая генеральная совокупность оценивается на предмет уровня аудиторских рисков и размера допустимой ошибки (уровня существенности) по специальным самостоятельно разработанным аудитором методикам. Данные факторы впоследствии будут определять объем информации, подлежащей проверке.

На втором этапе генеральная совокупность разделяется на отдельные подмножества (страты) по определённым признакам и общим характеристикам. Обороты по бухгалтерскому счёту или по группе однотипных операций, как правило, стратифицируются по стоимости и по уровню аудиторского риска. Это позволяет уделить особое внимание элементам с большей стоимостью и элементам, с большей вероятностью подверженным искажению. Такой подход уменьшает объемы выборки, а значит и трудоёмкость аудиторских работ.

На следующем этапе – определении объема выборки – аудитор должен максимально снизить риски пропуска существенных искажений. Объём выборки при этом может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального суждения аудитора. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (например, счета-фактуры) или показатели в денежном выражении. По результатам выборочной проверки аудитор должен изучить характер и причины выявленных искажений, а также их возможное воздействие на другие области учёта.

Выявленные в результате выборки искажения следует распространить на всю генеральную совокупность и сравнить с максимально допустимой ошибкой на предмет их существенности. Если обороты по счету бухгалтерского учёта или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок *проводится отдельно по каждой страте*. Кроме того, аудитор может столкнуться с *аномальной ошибкой* – искажением в результате единичного случая. Такие ошибки не распространяются на всю генеральную совокупность. Для тестов средств контроля также затрудняется процесс экстраполяции ошибок, поскольку такие искажения, как правило, не имеют стоимостного измерения.

На последнем этапе аудитору следует сделать вывод о степени существенности выявленных искажений и выборе формы аудиторского заключения. Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитору следует провести дополнительные аудиторские процедуры. Если по результатам процедур аудитор приходит к выводу о том, что выявленные искажения существенны, ему следует рекомендовать к руководству аудируемого лица внести исправления в бухгалтерскую отчётность, в противном случае аудитору следует модифицировать аудиторское заключение, включив в него соответствующие оговорки.

Таким образом, аудитору следует принимать во внимание и оценивать *факторы, влияющие на объем выборки* с целью определения и по возможности снижения трудоёмкости будущих работ, а значит и стоимости аудита. Среди таких факторов можно выделить следующие:

- аудиторские риски и степень доверия к системе внутреннего контроля;
- максимально допустимая ошибка (уровень существенности);
- стратификация генеральной совокупности;
- общий объем элементов генеральной совокупности.

Чем выше аудитор оценивает риски существенного искажения отчётности, тем ниже должен быть риск необнаружения. Меньший риск необнаружения может быть обеспечен путем увеличения объёма отобранной совокупности.

Также существует понятие риска выборки. *Риск выборки* – риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов:

1. Риск, что аудитор придет к выводу:

- о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- о том, что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению.

2. Риск, что аудитор придет к выводу:

- о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа влияет на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению ошибочности первоначальных выводов. [6]

Чем ниже значение допустимой ошибки (уровня существенности), которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Чем качественнее проведена стратификация генеральной совокупности, тем меньший объем выборки использует аудитор в ходе своей проверки без увеличения аудиторского риска.

Чем больше объем генеральной совокупности, тем больший объем отобранной совокупности следует использовать аудитору.

Следовательно, риск, связанный с использованием аудиторской выборки, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, а риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, – путем надлежащего планирования аудита и контроля за качеством работы проверяющих.

Аудитору следует оформить методику отбора проверяемых элементов в специально разработанном им внутрифирменном стандарте.

Получение аудиторских доказательств в отдельных случаях

Если аудитор осуществляет проверку аудируемого лица *впервые*, ему следует убедиться в том, что информация в бухгалтерской отчетности на начало отчетного периода отражена верно.

Данный аспект регулируется Международным стандартом аудита 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода».

К сожалению, при первичном аудите аудитор не имеет возможности самостоятельно подтвердить остатки по счетам бухгалтерского учёта за предыдущий период и, следовательно, не может быть уверен в том, что соответствующие им начальные остатки в отчетности за текущий период не содержат искажений.

В таких случаях, согласно стандарту, аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры и убедиться в том, что:

- остатки по счетам бухгалтерского учёта на начало отчетного периода соответствуют данным бухгалтерской отчетности на начало отчетного периода и данным бухгалтерской отчетности и остаткам по счетам на конец предыдущего периода;
- остатки по счетам бухгалтерского учёта на начало отчетного периода отражают утверждённую учётную политику, а изменения в учётной политике должным образом отражены и раскрыты в бухгалтерском учёте и отчетности;

– рабочие документы предыдущего аудитора подтверждают остатки по счетам бухгалтерского учёта и данные бухгалтерской отчётности на конец предыдущего периода, в противном случае аудиторское заключение за предыдущий период содержит оговорки по поводу выявленных существенных искажений.

Если в результате процедур аудитор не получил достаточных доказательств подтверждения остатков по счетам на начало отчётного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Если в результате процедур аудитор пришёл к выводу о том, что остатки по счетам на начало отчётного периода содержат существенные искажения либо учётная политика применялась с существенными нарушениями, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудитор в ходе проверки сталкивается с *оценочными значениями*, ему необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие такие значения.

Данный аспект регулируется Международным стандартом аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации».

Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в частности:

- оценочные резервы;
- амортизационные отчисления;
- справедливая стоимость.

Согласно стандарту, при проверке таких значений аудитору следует подтвердить их оценку или доказать обратное, в том числе провести следующие аудиторские процедуры:

– определить, насколько точны, полны и уместны исходные данные, на основании которых рассчитывается оценочное значение (например, изучение сроков погашения задолженности для определения величины резервов по сомнительным долгам);

– проверить правильность формул, используемых руководством аудируемого лица при расчёте оценочных значений (например, пересчёт сумм амортизационных отчислений по объектам основных средств);

– сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за аналогичные текущие периоды (например, при создании резервов предстоящих расходов на оплату труда);

– убедиться в том, что оценочное значение утверждено руководством аудируемого лица (например, в виде документально оформленного расчёта с приложением необходимых документов);

– провести самостоятельно или получить от третьего лица независимую оценку таких значений (например, при переоценке финансовых вложений аудируемого лица в акции других предприятий);

– проверить события после отчётной даты, чтобы подтвердить правильность сделанного расчёта (например, при изучении расчётов финансовых последствий судебных процессов или исков).

При расхождении между аудиторской оценкой и оценочным значением, отражённым в бухгалтерской отчётности аудируемого лица, аудитор должен определить степень существенности такой разницы. Если эта разница существенна, а руководство аудируемого лица отказывается корректировать бухгалтерскую отчётность, аудитору следует внести оговорки в аудиторское заключение.

Если в результате неопределённости или отсутствия объективных данных об оценочном значении невозможно рассчитать такое значение, аудитор также решает, следует ли на этом основании модифицировать аудиторское заключение.

Дополнительные требования в отношении аудиторских доказательств раскрыты в МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».

В нем установлены единые требования получения дополнительных аудиторских доказательств:

- существования и состояния запасов;
- полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;
- представления и раскрытия информации по сегментам.

Если аудитор в ходе проверки сталкивается с учётом материально-производственных запасов *и их величина является существенной для бухгалтерской отчётности*, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации.

В ходе проверки данной области, согласно стандарту, аудитору необходимо провести следующие аудиторские процедуры:

– инспектирование утверждённых руководством аудируемого лица документов, регламентирующих порядок проведения инвентаризации, в том числе применяемых процедурах контроля, порядка определения поврежденных изделий и других аспектов;

– наблюдение за процедурами, выполняемыми сотрудниками аудируемого лица и изучение инвентаризационных записей, с целью убедиться, что установленный руководством порядок инвентаризации соблюдается и надлежащим образом фиксируется в документации;

– проверка полноты и точности составления бухгалтерских регистров аудируемого лица путем сравнения записей на бухгалтерских счетах с информацией в документации, подтверждающей ход инвентаризации;

– самостоятельный выборочный осмотр и пересчёт запасов, и составление оборотной ведомости в случае, если аудитор не имел возможности присутствовать при инвентаризации;

– проверка обоснованности используемых аудируемым лицом процедур в случае определения количества запасов расчётно, в том числе привлечение эксперта (например, процесс оценки веса груды угля или руды);

– проверка надлежащего отнесения аудируемым лицом поступающих материально-производственных запасов к различным учётным периодам и движения этих запасов до пересчёта, во время и после него.

– запрос и подтверждение от третьей стороны информации о количестве и состоянии запасов в случае, если такие запасы находятся на хранении у третьей стороны.

Если в результате процедур аудитор не получил достаточных доказательств подтверждения остатков по счетам материально-производственных запасов или пришёл к выводу о том, что остатки по счетам материально-производственных запасов содержат существенные искажения, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

При наличии в проверяемом периоде судебных дел и претензионных споров, которые могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен выполнить определенные процедуры:

– направление необходимых запросов руководству клиента, а также получение заявлений от руководства;

– обзорная проверка протоколов заседаний совета директоров и переписка с юристами клиента;

– проверка счетов затрат на юридические услуги;

– использование других сведений относительно деятельности субъекта.

При выявлении наличия судебных дел и претензий или при подозрении, что таковые могут иметь место, аудитор должен обратиться непосредственно к юристам субъекта.

Особенности получения информации от разных лиц

Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчётности, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путём не представляется возможным.

Данный аспект регулируется МСА 580 «Письменные заявления».

Заявления от руководства субъекта могут быть получены на всех этапах аудита в письменной, устной формах.

При этом заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору.

В отношении существенных для финансовой отчетности заявлений и разъяснений, полученных от руководства клиента, аудитор должен:

– получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения, используя внутренние или внешние источники информации;

– оценить, соответствуют ли подобные заявления и разъяснения остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям по аналогичным или другим вопросам;

– определить компетентность и степень информированности лиц, представивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут быть оформлены в виде:

– письма-представления, адресованного аудитору, датированного и подписанного руководством аудируемого лица;

– подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;

– документов, утверждающих итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, экземпляра бухгалтерской отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

Если руководство аудируемого лица отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает существенными, или аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по этому вопросу и можно ожидать, что такие доказательства существуют, это считается *ограничением объема аудита*. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины таких расхождений и в случае необходимости модифицировать аудиторское заключение.

Доказательства, подтверждающие факт получения заявлений от руководства субъекта, являются рабочими документами аудитора и могут быть оформлены в виде краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством субъекта в письменной форме.

В некоторых случаях аудитору могут потребоваться внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности отдельных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

Данный аспект регулируется МСА 505 «Внешние подтверждения».

Внешнее подтверждение – это анализ аудитором доказательств, полученных от третьей стороны в качестве ответа на запрос по какой-либо определенной статье бухгалтерской отчетности.

Внешние подтверждения используют для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах, а также относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной.

Внешние подтверждения, как правило, требуются в случаях недостатка внутренних аудиторских доказательств, в частности, при проверке следующих аспектов:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях или иной информации, получаемой от этих организаций;
- полученных аудируемым лицом займов от третьих лиц;
- величины дебиторской или кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учёта;
- стоимости материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон, например, после передачи их в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчётную дату.

Подтверждения могут предоставляться в устной и письменной форме. Если подтверждение, полученное в устной форме, является значимым, то аудитор должен направить запрос о предоставлении ему информации в письменной форме.

Запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против предоставления аудитору информации от третьего лица.

В противном случае аудитору следует применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств либо расценить отказ руководства аудируемого лица как ограничение объема аудита и модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

Например, при проверке кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат денежных средств для получения доказательств в отношении предпосылки существования или проверка первичных документов (например, накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

Если по результатам внешних подтверждений, альтернативных и дополнительных процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по существенным вопросам для бухгалтерской отчётности, аудитору следует соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

В некоторых случаях в ходе проверки аудитор может получать аудиторских доказательства на основе информации, полученной третьими лицами. К третьим лицам относятся: другой аудитор, внутренний аудитор, эксперт.

Особенность МСА по использованию работы третьих лиц при аудите финансовой отчетности состоит в следующем: аудитор должен проанализировать и обосновать необходимость использования работы третьих лиц при аудите финансовой отчетности в целом. Он имеет право не использовать работу третьих лиц в случае, когда она не соответствует целям аудита, противоречит другим аудиторским доказательствам, имеющимся у аудитора, выполнена лицами, не являющимися независимыми, за исключением внутреннего аудита. При использовании работы третьих лиц ответственность за выражение мнения

о достоверности финансовой отчетности несет аудитор (внешний, независимый). Использование работы третьих лиц не освобождает аудитора от его ответственности.

При использовании работы другого аудитора (аудитора компонента) аудитору группы следует руководствоваться требованиями МСА № 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)».

Аудитор компонента - аудитор, который по поручению команды аудитора группы проводит работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы.

Компонент – организация или вид хозяйственной деятельности в отношении которых финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую аудитором группы.

При планировании использования работы другого аудитора аудитор группы должен оценить его профессиональную компетентность, соответствие его работы целям, задачам аудитора группы, а также проверить соблюдение им требования независимости.

Использование работы внутреннего аудитора регламентируется МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов». Положения МСА 610 не применяются в случае, когда внешний аудитор приходит к выводу, что обязанности и деятельность службы внутреннего аудита делают ее неприменимой для целей аудита или внешний аудитор не предполагает использование работы службы при получении аудиторских доказательств.

Обычно внутренний аудит включает один или несколько элементов:

- обзорную проверку системы внутреннего контроля, в том числе бухгалтерского учета;
- проверку финансовой и хозяйственной информации;
- проверку эффективности деятельности;
- проверку соблюдения законов, нормативных актов, а также внутренних требований руководства субъекта.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом конкретном случае могут быть различны и зависят от размеров, структуры субъекта, требований его руководства. Однако некоторые элементы его работы могут оказаться полезными для внешнего аудитора, в связи с тем, что некоторые средства достижения целей и задач могут быть аналогичными.

Если внешним аудитором принято решение использовать работу внутреннего, то внешний аудитор должен провести предварительную оценку функций внутреннего и как это повлияет на оценку рисков, характер, сроки, объем аудиторских процедур. Аудитору следует учитывать, что при эффективном внутреннем аудите можно модифицировать и (или) уменьшить аудиторские процедуры, однако нельзя их полностью отменить.

Для оценки работы внутреннего аудита внешнему аудитору следует изучить:

- организационный статус внутреннего аудита, который влияет на объективность, независимость;
- техническую компетентность;
- должную профессиональную добросовестность (планирование, документирование и др.);
- объем функций (содержание, объем работы).

При использовании конкретной работы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает эффективность этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего.

Внешний аудитор должен иметь доступ к отчетам и другой информации внутреннего аудита, которая может повлиять на его работу.

При использовании работы внутреннего аудита ответственность за выражение мнения о достоверности финансовой отчетности остается в полном объеме за внешним (независимым) аудитором.

В некоторых случаях в ходе проверки аудитору требуется мнение стороннего *эксперта*, обладающего специальными знаниями в области, отличной от бухгалтерского учёта и аудита.

Данный аспект регулируется МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора».

Согласно стандарту, эксперт может быть привлечен по инициативе или аудируемого лица или аудитора.

Такая потребность может возникнуть, например, при:

- оценке определенных видов активов, например, земли, зданий и сооружений или оборудования;
- определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации имущества;
- определении степени завершенности производства продукта в случае его долгосрочного производственного цикла.

Перед привлечением к работе эксперта аудитор на основе профессионального суждения должен оценить его профессиональную компетентность, объективность и независимость от аудируемого лица.

Аудитору следует составить для эксперта техническое задание, которое может включать, в частности, следующие вопросы:

- цели, задачи и объем работы эксперта;
- степень доступа эксперта к информации и документам;
- порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
- конфиденциальность информации об аудируемом лице.

Аудитор должен оценить результаты работы эксперта, представляемые в виде отчёта в письменной форме.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- обсудить ситуацию с руководством аудируемого лица;
- обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- выполнить дополнительные аудиторские процедуры;
- привлечь другого эксперта;
- модифицировать аудиторское заключение.

При этом в безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта, поскольку такая ссылка может быть воспринята как оговорка.

Если в результате работы эксперта аудитор выдаёт модифицированное заключение, то в заключении необходимо сослаться на работу эксперта и описать её. В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение от эксперта на включение его мнения в аудиторское заключение.

Проверка операций со связанными сторонами

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в бухгалтерской отчётности аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций с такими сторонами на его бухгалтерскую отчётность.

Тем не менее, не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

Стороны считаются *связанными* если одна из них может контролировать или другую или оказывать влияние на нее в процессе принятия различных управленческих решений, посредством одного или нескольких посредников.

Связанные стороны могут иметь общих контролирующих собственников, собственников, являющихся близкими родственниками, общий ключевой управленческий персонал. Однако, это не относится к государственным компаниям.

Связанные стороны могут быть как юридическими, так и физическими лицами.

Данный аспект регулируется МСА № 550 «*Связанные стороны*».

В соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учёте руководство аудируемого лица обязано раскрывать информацию о связанных сторонах и операций с ними в своей бухгалтерской отчётности. Поскольку операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и мошенничеством.

Аудитор должен убедиться в том, что раскрытие такой информации является достоверным и полным (рис. 4.5).

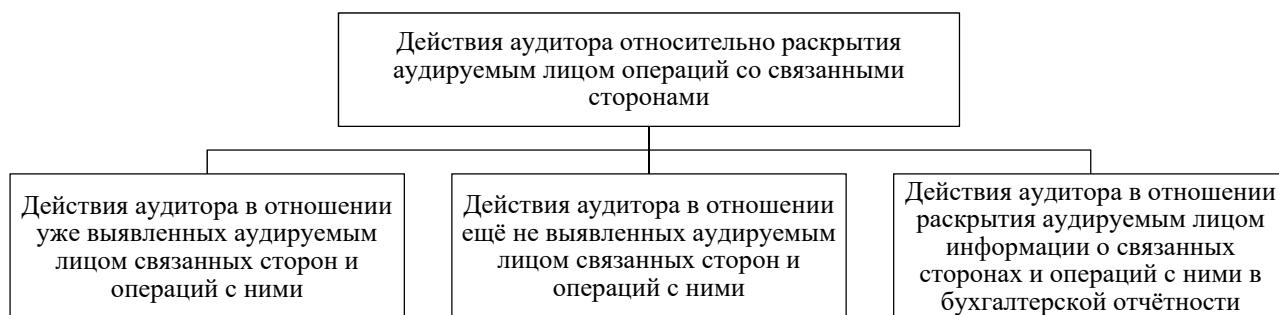


Рис. 4.5. Раскрытие операций со связанными сторонами

В первую очередь аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
- изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;
- запросить у представителей собственника и сотрудников аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников;
- изучить гарантии по выданным и предоставленным заемным средствам;
- изучить информацию о
- запросить предшествующих аудиторов, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы (декларации)
- изучить инвестиционные сделки, например, приобретение или продажу доли участия в совместной или иной деятельности.

Аудитор должен изучить информацию об операциях со связанными сторонами, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица. В таких случаях аудитор выполняет, в частности, следующие аудиторские процедуры:

- подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;
- изучение информации о связанной стороне в процессе её обработки;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например, с банками, поручителями, отдельными специалистами, в том числе юристами.

Во-вторых, аудитор должен изучить важную информацию и существенные операции на предмет существования не выявленных аудируемым лицом связанных сторон.

При этом аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование связанных сторон, в том числе, например:

- операции с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учёте необычным образом;
- большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В-третьих, при проверке информации и операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такие аспекты были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учёте и раскрыты в его бухгалтерской отчётности. В том числе, аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты предоставленной информации относительно выявления связанных сторон;
- достаточности раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчётности.

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в бухгалтерской отчётности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Тесты

1. Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица:

- а) по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами;
- в) по всем статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Аудиторская выборка – это:

- а) проверка бухгалтерских операций с высоким аудиторским риском;
- б) проверка существенной информации;
- в) применение аудиторских процедур менее чем по всем элементам одной статьи или группы однотипных операций.

3. Рабочая документация аудитора является собственностью:

- а) аудиторской организации;
- б) саморегулируемой организации аудиторов;
- в) аудируемого лица, в отношении которого проводился аудит.

4. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации:

- а) если величина материально-производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) всегда;
- в) если это определено договором на проведение аудита.

5. Чем должен руководствоваться аудитор при определении объема документации по каждой конкретной проверке:

- а) своим профессиональным мнением;
- б) техническим заданием на проведение аудита, согласованным с аудируемым лицом;
- в) требованиями, установленными уполномоченным федеральным органом для данной категории проверок.

6. Влияет ли на форму и содержание рабочих документов аудита такой фактор, как характер и сложность деятельности аудируемого лица?

- а) да;
- б) нет;
- в) да, только в случае проведения обязательного аудита.

7. При решении использования внешних подтверждений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен учитывать:

а) согласие руководства аудируемого лица о направлении запросов третьим лицам;

б) ограничение по времени на проведение аудита;

в) уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля.

8. Объем выборки определяется:

а) с использованием специальных формул на основе теории вероятности и математической статистики;

б) профессиональным суждением аудитора;

в) профессиональным суждением аудитора, либо с использованием специальных формул на основе теории вероятности и математической статистики.

9. Аудиторские доказательства - это:

а) информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора;

б) информация, полученная аудитором при проведении проверки, на которой основывается мнение аудитора;

в) результат анализа указанной информации, на котором основывается мнение аудитора.

10. Существование, как предпосылка составления бухгалтерской отчетности, это:

а) финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах;

б) отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;

в) все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем.

Составление отчётов по результатам аудиторской проверки и аудиторское заключение

1. Формы аудиторских заключений о бухгалтерской отчётности.
2. Сообщение информации, полученной по результатам аудита.
3. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность.
4. События после отчётной даты в аудите.
5. Отчёты, составляемые по результатам проведения сопутствующих аудиту услуг.

Формы аудиторских заключений о бухгалтерской отчётности

По результатам проведенного аудита аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны выразить в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской отчётности аудируемого лица.

Данный аспект регулируется МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Аудиторское заключение должно включать:

- наименование «Аудиторское заключение»;
- указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- организация, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения);
- состав бухгалтерской отчётности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;
- распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчётности между аудируемым лицом и аудитором;
- ключевые вопросы аудита - вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности (как правило, этот раздел содержится в аудиторском заключении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам).
- сведения об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе): наименование организации (ФИО индивидуального аудитора), государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов и номер в её реестре;
- сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объём аудита);
- мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность отчётности; в нем должно быть указано, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях составлена в соответствии с основными принципами ее подготовки (например, МСФО);

- подпись аудитора;
- дату аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчётность, которая датирована и подписана аудируемым лицом.

Аудиторское заключение и указанная бухгалтерская отчётность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Аудиторское заключение подписывается:

- руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;
- индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учёл влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчётность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчётностью.

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчётности (рис. 5.1).

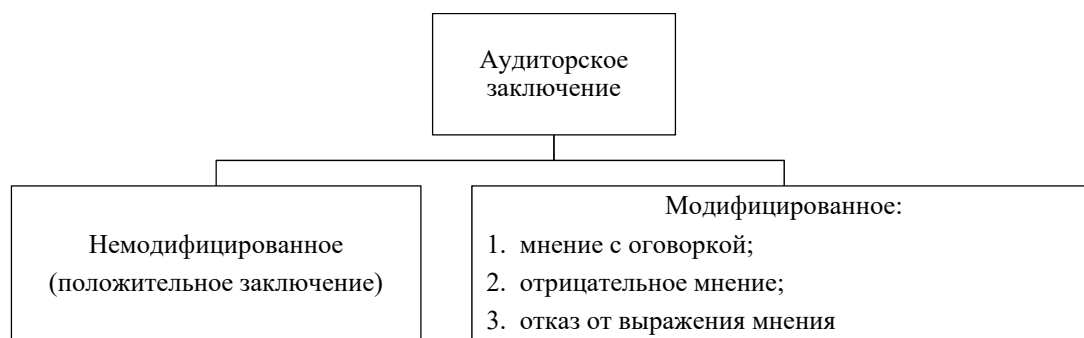


Рис. 5.1. Виды аудиторских заключений

Данный аспект регулируется Федеральным стандартом аудиторской деятельности МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчётность отражает достоверно во всех

существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами бухгалтерской отчётности.

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчётность содержит существенные искажения;
- он не может получить доказательства относительно того, что бухгалтерская отчётность не содержит существенные искажения.

Аудитор должен выразить *мнение с оговоркой* в том случае, если:

- аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской отчётности;
- у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчётности, но не всеобъемлющим.

Аудитор должен выразить *отрицательное мнение* в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчётности.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчётности имеет место в случаях, когда, по мнению аудитора, это искажение:

- не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учёта или статьями бухгалтерской отчётности;
- или его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчётности;
- или связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчётности в целом.

Аудитор должен *отказаться от выражения мнения* в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, и он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчётности.

Среди таких случаев, в частности, можно выделить следующие:

- возникновение неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств (например, утеря аудируемым лицом документов или их изъятие государственными надзорными органами);

– возникновение обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита (например, когда период проверки не позволяет аудитору участвовать в инвентаризации, или когда процедуры проверки по существу не являются достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны);

– возникновение препятствий, установленных руководством аудируемого лица (например, когда аудируемое лицо отказывается предоставить первичную документацию, подтверждающую хозяйственные операции или когда оно отказывает аудитору в получении информации от третьих лиц).

Если такие обстоятельства существенны, но не носят всеобъемлющего характера для бухгалтерской отчётности, аудитору следует выразить мнение с оговоркой, но не отказ от выражения мнения.

В любом случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения такого мнения.

Если в бухгалтерской отчётности существенно искажены какие-либо показатели, то аудитор должен привести в специальной части описание и количественную оценку влияния такого искажения на другие показатели, если это возможно. Например, в случае завышения величины показателя материально-производственных запасов аудитор может включить в специальную часть описание искажений следующих показателей: налог на прибыль организаций, прибыль до налогообложения, чистая прибыль, нераспределенная прибыль.

Если количественная оценка влияния искажения на соответствующие показатели отчётности не может быть произведена с достаточной надёжностью, то аудитор должен указать это в специальной части. Примером подобных случаев является, например, обязанность аудируемого лица раскрытия важной информации в пояснениях к бухгалтерской отчётности.

При этом если существенное искажение бухгалтерской отчётности связано с таким случаем, аудитор должен:

– обсудить факт нераскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица;

– описать в специальной части характер нераскрытой информации;

– включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных доказательств.

В случае, когда аудитор предполагает модифицировать своё мнение, он должен сообщить представителям собственников аудируемого лица о причинах и содержании такого мнения (в том числе и по поводу ограничения объемов аудита).

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) могут включить в аудиторское заключение дополнительную информацию.

Данный аспект регулируется МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».

Такая информация приводится в заключении с целью привлечения внимания пользователей бухгалтерской отчётности к:

– отражённому в бухгалтерской отчётности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчётности её пользователями (часть «важные обстоятельства»);

– не отражённому в бухгалтерской отчётности обстоятельству, которое может способствовать большему пониманию пользователями содержания бухгалтерской отчётности или аудиторского заключения (содержащая прочие факты часть).

Важные обстоятельства приводятся в аудиторском заключении при условии, что аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что указанное обстоятельство *существенно не искажено*.

Таковыми обстоятельствами могут быть:

– неопределенность в отношении незавершенных на отчётную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчётные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

– досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчётности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчётность;

– серьезное чрезвычайное происшествие, которое оказало или по-прежнему оказывает значительное влияние на финансовое положение организации.

Часть «Важные обстоятельства» должна содержать однозначную ссылку на данное обстоятельство и должна позволить пользователям бухгалтерской отчётности найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчётности.

Кроме того, она должна содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Различие между оговоркой и привлекающей внимание частью в аудиторском заключении представлено на рис.5.2.

Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчётности к не отражённому в этой отчётности обстоятельству, он также может привести в аудиторском заключении часть, содержащую дополнительную информацию.

Содержащая прочие сведения часть может включать следующие аспекты:

– информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями отчётности процесса и результатов аудита; например, о вопросах планирования аудита и определения его объема.

– информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями отчётности дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении;

– информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями отчётности содержания заключения.

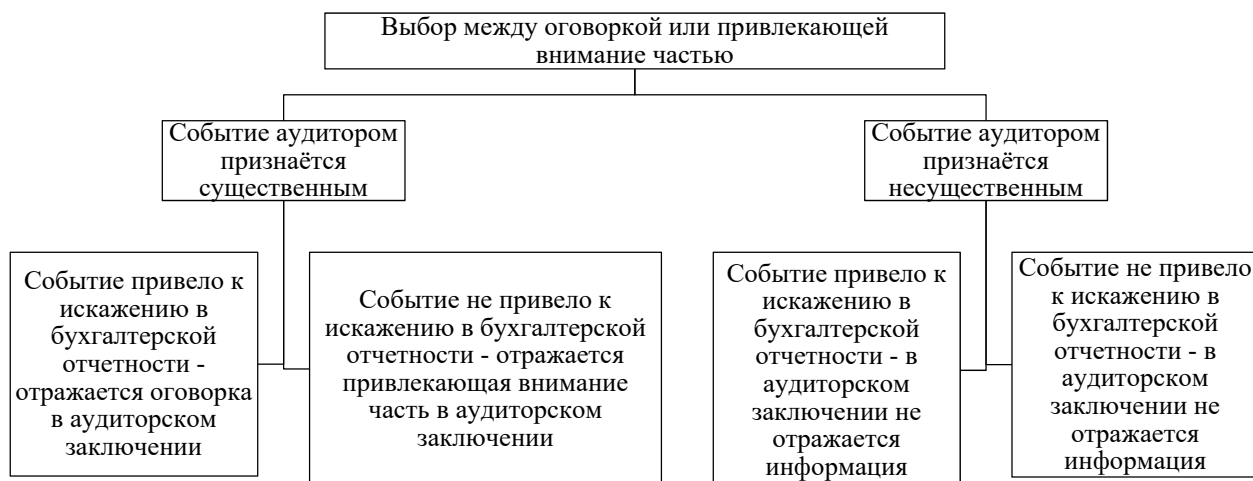


Рис. 5.2. Различие между оговоркой и привлекающей внимание частью в аудиторском заключении

Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включена часть «Важные обстоятельства» или содержащая прочие факты часть, то он должен сообщить представителям собственника аудируемого лица об этом, а также о предполагаемом содержании этих частей.

Сообщение информации, полученной по результатам аудита

Аудитор должен сообщать руководству аудируемого лица и представителям его собственника информацию, которая представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита и являющиеся важными для:

- контроля за подготовкой бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- раскрытия этой информации в бухгалтерской отчетности;
- результативности хозяйственных операций и эффективности использования ресурсов аудируемого лица;
- соответствия деятельности аудируемого лица законодательству РФ.

Данный аспект регулируется МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» и МСА № 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

Работу аудитора в данной области можно условно разделить на этапы (рис. 5.3).

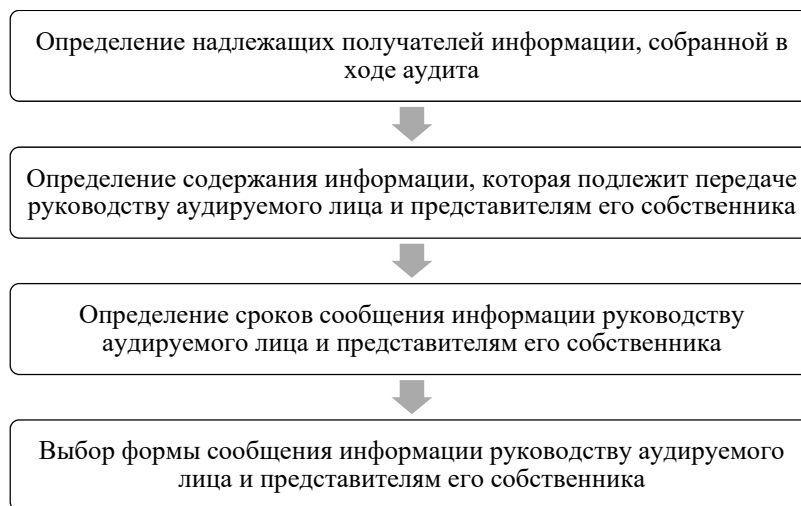


Рис. 5.3. Последовательность передачи аудиторской информации

В первую очередь аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства аудируемого лица и представителей его собственника, учитывая права и обязанности таких лиц. Такими лицами являются:

- лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учёта и подготовку бухгалтерской отчётности;
- лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое управление аудируемым лицом, а также могут контролировать деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от их должности.

В МСА такие лица называются лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ).

Подобная информация указывается в договоре оказания аудиторских услуг, а именно:

- указывается форма, в которой будет сообщаться информация;
- определяются надлежащие получатели информации;
- определяются конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом.

Информация, сообщаемая аудитором руководству аудируемого лица и представителям его собственника, как правило, отражает:

- общий подход аудитора к проведению аудита и его объёму, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объёма аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
- мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;

- возможное влияние на бухгалтерскую отчётность аудируемого лица каких-либо событий или факторов, которые должны быть раскрыты в такой отчётности (например, судебных разбирательств);
- предлагаемые аудитором существенные корректировки бухгалтерской отчётности, как осуществлённые, так и не осуществлённые аудируемым лицом;
- существенные неопределённости, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые могут являться значимыми для бухгалтерской отчётности или аудиторского заключения;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг;
- о не исправленных аудируемым лицом искажениях в результате ошибок, предложенных аудитором в ходе аудита отнесенных руководством клиента к разряду несущественных, как по отдельности, так и в совокупности (сообщается представителям собственника);
- другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочёты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся деловой репутации руководства аудируемого лица, а также случаи их недобросовестных действий).

Аудитор также должен проинформировать надлежащих получателей информации о том, что:

- сведения, сообщаемые аудитором, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита;
- аудит бухгалтерской отчётности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Аудитор должен своевременно сообщать информацию таким образом, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица имели возможность оперативно принимать надлежащие меры и исправлять выявленные ошибки и искажения.

В целях своевременного сообщения информации аудитор должен заблаговременно обсудить с представителями собственника и руководства аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме.

На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устной или письменной форме, влияют:

- размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
- характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

– существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

– принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация, представляющая интерес для управления аудируемым лицом, сообщается в устной форме, аудитору следует документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации. Как правило, составляется протокол встречи с ЛОКУ.

В зависимости от характера, важности и особенностей информации целесообразно, чтобы аудитор получал от представителей собственника и руководства аудируемого лица письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом.

В конечном итоге аудиторская документация должна быть подготовлена и оформлена к моменту представления аудиторского заключения.

При выявлении искажений в результате существующего или возможного мошенничества и ошибки аудитор обязан сообщить об этом руководству клиента, лицам, наделенным руководящими полномочиями, и в некоторых установленных случаях представителям регулирующих или правоохранительных органов.

Мошенничество – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников субъекта или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

По МСА № 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» аудитор должен рассматривать только мошеннические действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой отчетности.

Следует отличать мошенничество от ошибки. *Ошибка* – непреднамеренное искажение финансовой отчетности, в том числе упущенные суммы или раскрытия. Примером ошибок являются:

– ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая отчетность;

– неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;

– ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Типы *преднамеренных искажений*, рассматриваемых в ходе аудита:

1) искажения, возникающие в результате мошеннического составления финансовой отчетности. Примером таких искажений являются:

• манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основе которых составляется финансовая отчетность;

• неверное представление или преднамеренный пропуск некоторых хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой отчетности;

- неправильное применение принципов учета.

2) искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов.

Сообщение лицам, наделенным руководящими полномочиями, об искажениях в результате мошенничества аудитор должен готовить, когда:

- был обнаружен случай мошенничества, независимо от того, приведет ли он к существенным искажениям финансовой отчетности;
- было получено доказательство, свидетельствующее о возможном факте мошенничества, даже если для финансовой отчетности это не является существенным.

В случае, когда аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения в результате мошенничества или подозрения в мошенничестве, то он должен:

- учесть профессиональную и юридическую ответственность применительно к конкретным обстоятельствам;
- рассмотреть возможность отказа от задания.

Руководство клиента несет ответственность за предотвращение и обнаружение искажений в результате мошенничества и ошибок. Для этого организуется адекватная система внутреннего контроля, в том числе система бухгалтерского учета, которые уменьшают, но не исключают полностью возможность мошенничества и ошибок.

Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение мошенничества и ошибок, однако проведение аудита может выступать в качестве сдерживающего фактора [6].

Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность

При выражении мнения о достоверности отчетности аудитор должен рассмотреть факторы, способные оказать влияние на возможность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также убедиться в том, что данные обстоятельства раскрыты в его бухгалтерской отчетности.

Данный аспект регулируется МСА 570 «Непрерывность деятельности».

В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев после отчетной даты, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов.

При этом обязанность руководства аудируемого лица заключается в оценке способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, даже если порядок подготовки бухгалтерской отчетности не предусматривает таких требований.

В этих случаях следует принимать во внимание, что:

- как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;

– любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления отчёта, поэтому последующие события могут вступать в противоречие с профессиональным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;

– размер и сложная структура аудируемого лица, характер и условия его деятельности, а также степень воздействия на аудируемое лицо внешних факторов оказывают влияние на профессиональное суждение о влиянии условных фактов.

Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа.

Тем не менее, признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, в частности, являются следующие:

а) финансовые признаки:

– отрицательная величина чистых активов;

– отсутствие перспективы возврата привлечённых заёмных средств или неспособность погасить кредиторскую задолженность в установленные сроки;

– значительные убытки от основной деятельности;

б) производственные признаки:

– увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;

– потеря рынка сбыта, лицензии, основного поставщика или зависимость от успешного выполнения отдельного проекта;

– проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит средств производства;

в) прочие признаки:

– несоблюдение требований законодательства РФ в отношении формирования уставного капитала;

– судебные иски, которые могут завершиться решением суда, не выполнимым для аудируемого лица.

Факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены аудитором в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур.

Аудиторские процедуры в таких случаях, в частности, включают:

– анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков или доходов;

– анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной бухгалтерской отчётности аудируемого лица;

– анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;

– ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;

- опрос юристов с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;
- проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц;
- изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;
- анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в бухгалтерской отчетности адекватно раскрыта такая информация, аудитор должен выразить положительное мнение, но включить в него привлекающий внимание абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в бухгалтерской отчетности неадекватно раскрыта такая информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. При этом в аудиторском 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 профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки бухгалтерской отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности.

Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора.

Однако в любом случае, отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться, как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

События после отчётной даты в аудите

Согласно законодательству РФ в бухгалтерской отчётности необходимо отражать благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчётного периода, в том числе:

- события, подтверждающие существовавшие на отчётную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчётной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Для цели аудита событиями после отчётной даты являются как события, происходящие с момента окончания отчётного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения (рис. 5.4).

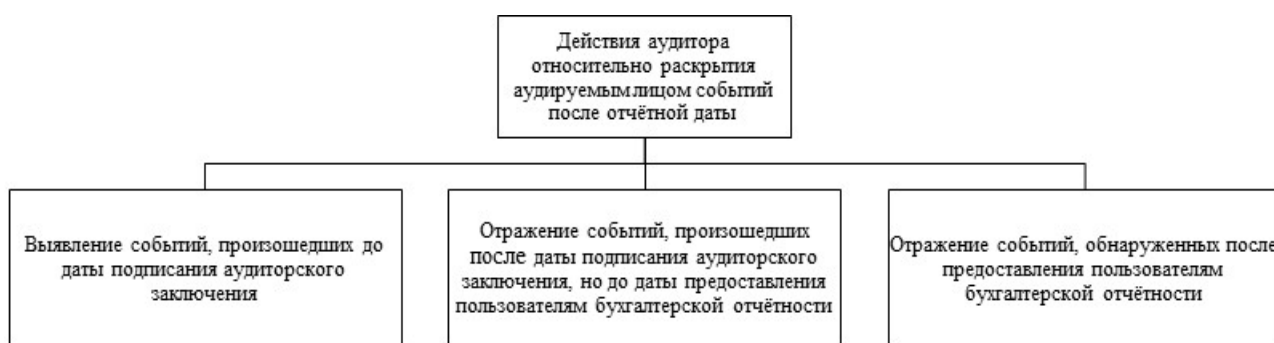


Рис. 5.4. Раскрытие событий после отчётной даты

Данный аспект регулируется МСА 560 «События после отчетной даты».

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчётность или раскрытия в ней информации, были установлены.

Аудиторские процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчётность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

- направление запросов руководству аудируемого лица относительно выявленных событий после отчётной даты, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую отчётность;
- анализ методов руководства аудируемого лица по определению событий после отчётной даты и оценка их влияния на бухгалтерскую отчётность;
- изучение протоколов собраний акционеров и решений исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчётного периода;
- анализ бухгалтерской отчётности, смет, прогнозов движения денежных средств, документов службы внутреннего аудита;

– направление запросов юристам аудируемого лица относительно ведения ими судебных разбирательств.

После даты подписания аудиторского заключения в обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской отчётности.

С момента подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчётность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчётность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в эту отчётность, и обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в отчётность, аудитору следует предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчётности. Такое заключение должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения руководством измененной бухгалтерской отчётности.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в бухгалтерскую отчётность и при этом аудиторское заключение ещё не представлено аудируемому лицу, аудитору в заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по бухгалтерской отчётности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, требующие внесения изменений в неё, то аудитору необходимо уведомить руководство аудируемого лица, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять такую отчётность и заключение третьим лицам. Если впоследствии отчётность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на такое заключение.

После предоставления пользователям бухгалтерской отчётности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно такой отчётности.

Если после предоставления пользователям отчётности аудитору становится известно о факте, существовавшем на дату подписания заключения, вследствие которого аудитор должен был бы модифицировать данное заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской отчётности и обсудить этот факт с руководством аудируемого лица.

Если руководство аудируемого лица пересматривает бухгалтерскую отчётность, аудитору следует проверить предпринятые этим руководством действия по информированию уже получивших такую отчётность лиц и предоставить новое заключение по пересмотренной отчётности. Такое заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к отчётности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной отчётности и аудиторского заключения. Новое заключение должно быть датировано не ранее даты утверждения руководством пересмотренной отчётности.

Если руководство аудируемого лица не информирует получивших отчётность лиц и не пересматривает её, аудитор самостоятельно следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

В случае осуществления аудируемым лицом эмиссии ценных бумаг аудитор должен выполнять аудиторские процедуры вплоть до даты государственной регистрации выпуска таких бумаг.

Отчёты, составляемые по результатам проведения сопутствующих аудиту услуг

К сопутствующим аудиту услугам относятся:

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

Существует ряд МСА в области сопутствующих услуг, например:

Международный стандарт обзорных проверок 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».

Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 «Задания по компиляции» и др.

Рассмотрим вкратце их содержание.

Цель *обзорной проверки* – установить факты, свидетельствующие о том, что при составлении отчётности были допущены существенные нарушения требований к её составлению.

Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку предпосылок составления отчётности, но не всей системы бухгалтерского учёта. Оценка систем внутреннего контроля также не проводится. Такие процедуры проверки как изучение первичных документов, подтверждение данных аналитического и оперативного учёта, пересчёт бухгалтерских показателей (например, сумм начисленной амортизации или себестоимости товарно-материальных ценностей) так же, как правило, не осуществляются.

Вследствие этого, при проведении обзорной проверки, в отличие от аудита, обеспечивается не разумный, а ограниченный уровень уверенности в том, что проверенная информация не содержит существенных искажений. По результатам обзорной проверки аудитор представляет заключение о финансовой отчетности в целом и информирует о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Цель проведения *согласованных процедур* – подготовить отчёт о выявленных аудитором фактах.

При этом, согласование процедур происходит между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта).

Отчёт предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения таких процедур, могут неверно истолковать их результаты.

При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчёт об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Вместо этого пользователям отчёта предоставляется возможность сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

Согласно МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» в отличие от аудита по результатам согласованных процедур в своём отчёте проверяющий не выражает мнение о достоверности отчётности и финансовой информации.

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором и в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц), одного из элементов бухгалтерской отчётности (например, бухгалтерского баланса) или отчётности в целом.

При этом отчёт проверяющего должен содержать достаточно подробное описание цели выполненных согласованных процедур, дающее пользователю возможность понять характер и объём выполненной работы, в том числе описание отмеченных аудитором фактов (то есть подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний), а также заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой.

Целью *компиляции финансовой информации* является сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная её трансформация.

При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. То есть, в этом случае аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учёту (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту).

Согласно МССУ 4410 «Задания по компиляции» задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление бухгалтерской отчётности (которая может являться полным набором финансовых отчётов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

При этом аудитор предоставляет отчёт о выполнении компиляции финансовой информации. В случае с компиляцией финансовой информации в отчёте аудитором не выражается никакой уверенности.

Отчёт о выполнении компиляции финансовой информации должен содержать заявление о том, что при этом не были проведены ни аудит, ни обзорная проверка и аудитором не выражается мнение о достоверности компилированной

либо предоставленной ему финансовой информации. Также при необходимости включается текст, привлекающий внимание к существенным отступлениям от установленных принципов составления бухгалтерской отчетности.

Таким образом, описанные выше различия сопутствующих услуг от аудита можно привести в следующем виде (рис. 5.5).

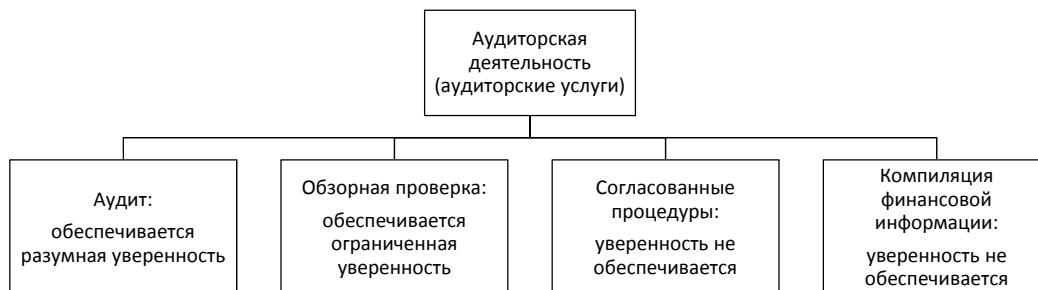


Рис. 5.5. Аудит и сопутствующие услуги

Тесты

1. Оценка способности аудируемого лица продолжать свою деятельность в будущем является обязанностью:

- а) руководства аудируемого лица, если порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает это;
- б) руководства аудируемого лица, даже если порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает требования об этом;
- в) собственников аудируемого лица в интересах акционеров.

2. У аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, но он приходит к выводу, что возможное влияние может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:

- а) отрицательное мнение;
- б) мнение с оговоркой;
- в) отказ в выражении мнения.

3. Заведомо ложное аудиторское заключение - это:

- а) заключение, составленное без проведения аудита;
- б) заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но противоречащее содержанию документов, представленных для аудита;
- в) заключение, противоречащее требованиям стандартов аудиторской деятельности.

4. Что понимается под термином «мошенничество» согласно международным стандартам:

- а) преднамеренное действие группы лиц из числа руководства или сотрудников организации, повлекшее неправильное представление финансовой отчетности для извлечения незаконных выгод;
- б) сговор группы лиц из числа руководства или сотрудников организации;
- в) незаконные действия руководства и других должностных лиц по управлению предприятием.

5. Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:

- а) только клиенту;
- б) клиенту и местной налоговой службе;
- в) клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию;
- г) клиенту и в Аудиторскую палату.

6. Аудиторское заключение должно иметь наименование:

- а) Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) Аудиторское заключение;
- в) Заключение независимых аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Форма и содержание представления аудиторского заключения определяется:

- а) Международными стандартами аудита;
- б) договором;
- в) рекомендациями руководителя или совета директоров аудируемого лица.

8. Производственным признаком, на основании которого могут возникнуть сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, является:

- а) существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение, от нормальных значений;
- б) значительные убытки от основной деятельности;
- в) существенная зависимость от выполнения конкретного проекта.

9. Несет ли ответственность аудиторская организация за события, происшедшие после даты подписания аудиторского заключения?

- а) нет, не несет;
- б) да, аудиторская организация ответственна за выявление этих событий;
- в) такая ответственность возникает в случае, если аудиторской организации стало известно о таких событиях.

10. По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить немодифицированное мнение, но влияния разногласий

с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:

- а) отказ от выражения мнения;
- б) отрицательное мнение;
- в) мнение с оговоркой.

Список использованной литературы

1. Ендовицкий Д.А. Международные стандарты аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит» / Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина. — Электрон. текстовые данные. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 272 с. — 5-238-01103-2. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/71020.html>.
2. Макальская М. Л., Ковалева Н. И. Международные стандарты аудита : учеб. пособие / М. Л. Макальская, Н. И. Ковалева.- М.: Дело и сервис, 2014. — 110 с.
3. Международные стандарты аудита. рек. УМО высш. образования. учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры/ Кеворкова Ж. А. [и др.]- М.: Юрайт, 2014.-458 с.
4. Ситнов А.А. Международные стандарты аудита [Электронный ресурс] : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», квалификация «магистр» / А.А. Ситнов. — Электрон. текстовые данные. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. — 239 с. — 978-5-238-02556-8. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/66274.html>.
5. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит. учебник для вузов/ И. В. Федоренко, Г. И. Золотарева. — М. : ИНФРА-М, 2016. — 272 с.
6. Юдина, Г.А. Международные стандарты аудита : учеб. пособие / Г.А. Юдина, О.Н. Харченко, М.Н. Черных ; Министерство образования и науки Российской Федерации, Сибирский Федеральный университет. - Красноярск : Сибирский федеральный университет, 2015. — 320 с. : табл. — Библиогр.: с. 314–316. — ISBN 978-5-7638-3201-3 ; То же [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=435860> (29.09.2017). Юдина Г.А. Международные стандарты аудита : учеб. пособие / Г. А. Юдина, О. Н. Харченко, М. Н. Черных. — Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2015. — 320 с.

Учебное издание

Елькин Дмитрий Владимирович
Путырская Яна Владимировна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

Подписано в пользование 02.07.18.

Издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.