

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

**Основы аудита**

**Направление подготовки (специальность) Экономика**

**Профиль образовательной программы Финансы и кредит**

**Форма обучения очная**

## СОДЕРЖАНИЕ

1.	Конспект лекций.....	3
1.1	Лекция № 1 Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности .....	3
1.2	Лекция № 2 Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации .....	11
1.3	Лекция № 3 Ознакомление с экономическим субъектом.....	25
1.4	Лекция № 4 Планирование аудиторской проверки.....	30
1.5	Лекция № 5 Аудиторская оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	42
1.6	Лекция № 6 Существенность в аудите .....	43
1.7	Лекция № 7 Аудиторский риск.....	50
1.8	Лекция № 8 Аудиторские доказательства .....	52
1.9	Лекция № 9 Документирование аудита .....	56
1.10	Лекция № 10 Выборочный метод получения аудиторских доказательств .....	58
1.11	Лекция № 11 Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудиторской проверки .....	59
1.12	Лекция № 12 Специальные аспекты аудиторской проверки .....	61
1.13	Лекция № 13 Аудиторское заключение .....	63
2.	Методические указания по выполнению лабораторных работ.....	64
3.	Методические указания по ведению практических занятий.....	65
3.1	Практическое занятие № 1 Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности .....	65
3.2	Практическое занятие № 2 Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации .....	65
3.3	Практическое занятие № 3 Ознакомление с экономическим субъектом ...	66
3.4	Практическое занятие № 4 Планирование аудиторской проверки.....	67
3.5	Практическое занятие № 5 Аудиторская оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	67
3.6	Практическое занятие № 6 Существенность в аудите .....	68
3.7	Практическое занятие № 7 Аудиторский риск.....	68
3.8	Практическое занятие № 8 Аудиторские доказательства .....	69
3.9	Практическое занятие № 9 Документирование аудита .....	70
3.10	Практическое занятие № 10 Выборочный метод получения аудиторских доказательств.....	70
3.11	Практическое занятие № 11 Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудиторской проверки.....	71
3.12	Практическое занятие № 12 Специальные аспекты аудиторской проверки.....	71
3.13	Практическое занятие № 13 Аудиторское заключение .....	72
4.	Методические указания по проведению семинарских занятий.....	74

## 1. Конспект лекций

### 1.1 Лекция №1 (3 часа)

**Тема: «Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности»**

#### 1.1.2 Вопросы лекции:

1. Роль и формы функции контроля в условиях рыночной экономики.
2. Развитие аудита как профессиональной области деятельности.
3. Особенности развития аудита в Великобритании, США, Франции.
4. Общественные аудиторские организации в мире и России.

#### 1.1.3 Краткое содержание вопросов

##### **1. Роль и формы функции контроля в условиях рыночной экономики.**

Управление народным хозяйством и его звеньями направлено на достижение определённого состояния экономической системы. В ходе производственно-хозяйственной деятельности под воздействием внешних и внутренних факторов происходит отклонение системы от запрограммированного состояния. В результате перед субъектом управления встаёт задача получения точной и своевременной информации об этих отклонениях по их величине, направленности, причинам возникновения и другим характеристикам, что приводит к необходимости осуществления контроля.

Контроль - это функция процесса управления, которая представляет собой систему наблюдения за производственно-хозяйственной деятельностью объекта с целью выявления отклонений его фактического состояния от установленных параметров, норм, правил.

Экономический контроль выполняет несколько функций:

- информационную;
- профилактическую;
- мобилизующую;
- воспитательную.

Информационная функция заключается в том, что информация, полученная в результате контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта.

Профилактическая функция заключается в том, что контроль призван не только выявить недостатки, хищения, злоупотребления, но, и способствует их устранению и недопущению в дальнейшей работе.

Мобилизующая функция контроля заставляет субъекты хозяйствования ответственно выполнять свои обязательства. Организации должны обеспечить рациональное и целевое использование всех своих средств и ресурсов.

Контроль выполняет также воспитательную функцию, приобщая людей к управлению производством, он воспитывает у работников организации потребность соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей.

Наиболее существенными факторами повышения эффективности контроля являются:

1. Кадровое обеспечение. Так как в настоящее время существует необходимость не в ревизорах-обвинителях, а в ревизорах, способных установить порядок в учёте и экономике предприятия, выявить резервы производства и умеющих давать практические рекомендации по улучшению хозяйственной деятельности. Для этого он должен быть подготовлен в области экономики отрасли, финансового устройства, технологии и организации

производства, планировании и учёте, приёмов экономического анализа и знания правовых норм.

2. Информационное обеспечение - это полнота и достоверность исходных данных об объекте контроля.

3. Научно-методическое обеспечение - это объективность, качество, оперативность и комплексность контроля, которое обеспечивается совершенством используемых методов контроля.

4. Нормативно-правовое обеспечение контроля гарантирует правовой аспект выполнения контрольных функций.

Так как в реальной действительности деятельность предприятий и организаций очень многообразна, то не существует контроля «вообще», а существует контроль конкретного содержания и формы.

Например: административный контроль, технический, экологический, ветеринарный, экономический и другие специальные виды контроля. Мы подробно рассмотрим экономический контроль.

Экономический контроль - это постоянное наблюдение со стороны государства, общественных организаций и работников за производственной, хозяйственной, финансовой деятельностью предприятий и организаций, должностных лиц с целью соблюдения ими действующих законодательных актов и правовых норм, регулирующих их деятельность, выполнение планов и обязательств по производству и продаже продукции, росту производительности труда.

Экономический контроль подразделяется на:

- общеэкономический;
- хозяйственный;
- финансовый.

Общеэкономический контроль проверяет выполнение плана экономического и социального развития государства, региона; изменение ценообразования; конъюнктуру рынка; использование ресурсов государства и другие элементы.

Хозяйственный контроль требует применения специфических приёмов, что объясняется особенностями технологии производства каждой из отраслей хозяйства. Например, этот контроль на промышленном предприятии осуществляют инженер и технолог; на с-х предприятии агроном, зоотехник и ветврач.

Финансовый контроль имеет свои специфические объекты проверки и анализа, а именно отношения распределения чистого дохода, процессы формирования и использования денежных фондов. А также финансовый контроль распространяется на деятельность школ, больниц, органов прокуратуры и т.д., где нет производства.

Но большинство авторов считают, что часто очень трудно, а иногда невозможно отделить финансовый контроль от хозяйственного, так как во многих финансовых отношениях находят своё отражение те или иные элементы хозяйственной деятельности. Поэтому очень часто рассматривают финансово-хозяйственный контроль, вид экономического контроля обуславливается органами, осуществляющими контроль.

Государственный контроль осуществляется государственными и административными органами контроля и управления.

Ведомственный (внутриведомственный) контроль осуществляется министерствами, комитетами и др. органами государственного управления за деятельностью подведомственных им предприятий, организаций, учреждений и объединений путём проведения ревизий и тематических проверок.

Аудиторский контроль осуществляется за деятельностью предприятий, фирм независимыми специализированными аудиторскими фирмами или частными лицами, имеющими лицензию на проведение аудита.

Внутрихозяйственный контроль за деятельностью цехов, бригад, участков и др. формирований проводится на предприятиях их руководителями и специалистами, а также штатными контролёрами-ревизорами. Ответственность при этом возлагается на работников учёта и главного бухгалтера.

В зависимости от времени проведения различают следующие формы финансово-хозяйственного контроля: предварительный, текущий и последующий.

Предварительный - это форма контроля, предшествующая совершению хозяйственных операций. Он проводится с целью предупреждения нерациональных расходов и бесхозяйственности, незаконных действий и различных потерь.

Например, при выдаче кредитов банк контролирует их возвратность. Перед выпиской документов на расходование денежных средств бухгалтерия предприятия проверяет целесообразность и законность расходов.

Текущий (оперативный) контроль осуществляется в процессе совершения хозяйственных операций. Его осуществляют различные службы предприятия с целью своевременного выявления отклонений в процессе хозяйственной деятельности.

Последующий контроль - самый распространённый вид, который осуществляется после совершения хозяйственных операций.

Его цель - возместить причинённый ущерб, привлечь виновных к ответственности и создать условия, препятствующие повторению злоупотреблений.

В зависимости от источников контрольных данных выделяют документальный и фактический контроль.

Документальным называется контроль, осуществляемый по документальным данным производственно-финансовым планов, годовой и периодической бухгалтерской отчётности, первичных документов и регистров бухгалтерского учёта, нормативных справочников и других документальных носителей экономической информации.

Фактическим называется контроль, осуществляемый по данным осмотра проверяемых объектов в натуре. Он обеспечивает безусловную достоверность контрольных данных.

По способам осуществления различают: следствие, тематическую проверку, служебное расследование.

Тематическая проверка - изучение одной или нескольких сторон производственной или финансово-хозяйственной деятельности предприятия (например, проверка расчётно-кредитных операций, сохранность основных средств).

Следствие представляет собой выявление виновных физических лиц и размер причинённого ущерба. Специфика этого способа в том, что он осуществляется судебно-следственными органами и регламентируется законодательством.

Служебное расследование - проверка соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также нормативно-правовых актов. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя организации в случаях выявления хищений, потерь, порчи товарно-материальных ценностей.

Судебно-бухгалтерская экспертиза принадлежит к одному из наиболее распространённых видов судебной экспертизы и призвана оказывать помощь судебно-следственным органам в борьбе с хозяйственными преступлениями. Регламентирована она требованиями уголовно-процессуального законодательства и проводится в строгом соответствии со специальными нормативными актами.

Необходимость в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы возникает в случаях раскрытия должностных, хозяйственных преступлений, а также по делам и спорам, рассматриваемым в порядке гражданского судопроизводства, когда правильное их разрешение невозможно без применения специальных знаний в области бухгалтерского учёта.

В ходе экспертизы исследуются документы бухгалтерского учёта, изучается финансово-хозяйственная деятельность, система контроля, так как растраты и хищения

товарно-материальных ценностей и денежных средств совершаются, как правило, на предприятиях, в организациях и учреждениях, где нарушаются требования бухгалтерского учёта и контроля.

Основанием проведения судебно-бухгалтерской экспертизы является постановление следователя или определение суда, в которых указываются; основные причины назначения экспертизы, вопросы, поставленные на разрешение эксперта и материалы дела, представленные в распоряжение эксперта.

## **2. Развитие аудита как профессиональной области деятельности.**

Слово «аудит» происходит от латинского «аудио», что означает - «он слышит», «слушатель». Именно так в духовных учебных заведениях называли отлично успевающего ученика, которому учителя поручали доверительную проверку других учащихся, и он слушал их, определяя, как они усвоили пройденный материал, а также проверял качество выполнения заданий. Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудитора со своими клиентами и означает внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору. Эти услуги в первооснове представляли собой процесс проверки аудиторами правильности ведения бухгалтерского учета, осуществляемого государственными бухгалтерами (налогоплательщиками) на местах.

Профессии аудитора уже много сотен лет. Еще среди древних египтян и римлян были люди, в обязанности которых входила проверка работы налогоплательщиков. В средневековой Великобритании феодалы нанимали независимого ревизора (аудитора), чтобы удостовериться, что дань, получаемая от фермеров, строго отражает доходы фермеров от своих поместий. Хотя сейчас ситуация коренным образом изменилась и указанные функции более всего соответствуют задачам налоговой инспекции, сама идея независимого контроля, без всякого сомнения, современна. История независимого аудита в нынешнем его понимании восходит к XVIII веку. Однако толчок развитию аудиторской профессии дало принятие в 1862 г. закона о британских компаниях, которым в обязательном порядке предписывалась проверка счетов и отчетов компании специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю не реже одного раза в год. Во Франции закон об обязательном аудите был принят в 1867 г., в США - после Великой депрессии, в 1937 г.

На развитие аудита оказывало влияние множество факторов политического, социального, религиозного, экономического, юридического и профессионального характера.

В России должность аудитора появилась в армии, и, как свидетельствуют источники, была введена Петром I, который в воинском уставе 1716 г. и в табели о рангах к воинским чинам причислил и аудитора. Это звание было заимствовано в Польше, где аудитором называли судью, следователя и лиц, участвующих в судебном слушании. Аудиторы в армии занимались расследованием дел, связанных с имущественными спорами. В отдельных случаях должность аудитора совмещала обязанности прокурора, делопроизводителя и секретаря. С введением в России военно-судебной реформы 1867 г. должность армейского аудитора была упразднена. Попытки создать институт аудита в России предпринимались в 1831 (институт присяжных бухгалтеров), 1889, 1909 (институт бухгалтеров), 1912 и 1928 (институт государственных бухгалтеров-экспертов) гг., но все они закончились провалом из-за отсутствия механизма действия этих органов финансового контроля, а также юридических гарантий и экономических предпосылок аудиторской деятельности. Четвертая попытка, предпринятая в конце 80-х годов прошлого века, оказалась более успешной.

Первый этап (1987-1993 гг.) характеризовался с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 - создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой - стихийным характером зарождения аудиторской деятельности.

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» - август 2001 г.) - период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За период 1996-2000 гг. было разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Принятие Федерального закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, которые приблизили российский аудит к международной аудиторской системе.

### 3. Особенности развития аудита в Великобритании, США, Франции.

**Развитие аудита в Великобритании.** После принятия в 1862 г. закона о британских компаниях, согласно которому компании по меньшей мере один раз в год должны были представить счета и отчеты для проверки специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю, ряды аудиторов существенно пополнились. Британский автор Ричард Браун указывает численность аудиторов во всем мире в 1905 г. - 11 тысяч, из которых половина приходилась на Великобританию. В 1880 г. в Великобритании насчитывается шесть основных бухгалтерских и аудиторских организаций.

Сначала обязанности аудитора не были четко определены: все инвесторы - и акционеры, и кредиторы - видели в нем защитника своих интересов.

Английские специалисты середины - конца прошлого века внесли существенный вклад в развитие аудита и техники ревизий. Уравнения баланса были созданы в первой половине прошлого века В.Ф. Фостером и во второй половине - Лоуренсом Дикси:

$$A - П = K \quad A = П + K.$$

Лоуренс Дикси - крупнейший авторитет того времени видел цели ревизий в выявлении:

- подлогов;
- случайных ошибок;
- недостатка в организации учета.

Ревизия начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривался с точки зрения интересов различных заинтересованных лиц.

Среди английских ученых не было единого мнения относительно последовательности проведения проверок. Если (как уже отмечалось ранее) Лоуренс Дикси считал, что проверка должна начинаться с кассы и его поддерживали другие видные ученые (Ватсон и Чэдвик), то Годдар настаивал на проверке прежде всего Главной книги. При этом существует так называемое «правило Годдара», которое гласит: «Прежде чем перейти к следующему счету, предыдущий должен быть вполне исчерпан», а последовательность счетов устанавливает сам проверяющий.

Как уже отмечалось, английские ученые внесли большой вклад в развитие теории и методов

аудита. Им же современный аудит обязан появлению анкет, позволяющих существенно сократить трудоемкость проверок.

**Развитие аудита в США.** В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. Однако темпы развития бизнеса в США резко отличались от британских, для Америки английские методы стали неприемлемыми вследствие того, что британский стиль проверки требует чересчур много времени и средств. Американский аудит вследствие специфики сверхбыстрых темпов роста американского бизнеса конца XIX века - начала XX века нуждался в быстрых темпах проведения проверок, а следовательно - в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали практиковать применение «тестового аудита», сбора свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Они начали учитывать интересы инвесторов, уделять все больше внимания оценке актива и пассива и отошли от достаточно преобладающей в английской школе детальной проверки, которую Монтгомери охарактеризовал как «проверка канцелярской точности». Спрос кредиторов, в основном банков, привел к расширению задач аудита и к разработке новых методов аудита и подхода к стандартизации. Р. Монтгомери в 1912 г. написал книгу «Аудит: теория и практика», которая при последующих изданиях и переизданиях (вплоть до наших дней) получила название «Аудит Монтгомери».

По данным в США в 1917 г. с целью стандартизации процедур аудита разрабатываются «Утвержденные методы по подготовке данных балансового отчета», пересмотренное издание вышло в 1929 г. под названием «Проверка финансовых отчетов». В этом издании подчеркивалась важность внутреннего контроля, а также говорилось о практике составления заключений. Определения аудита разными организациями в США различаются. Так, например, Американский институт присяжных бухгалтеров определяет аудит как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [3], а комитет Американской ассоциации бухгалтеров по основным концепциям учета дал такое определение аудиту: «Аудит - это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям».

В настоящее время в США более 45000 аудиторских фирм. Число занятых колеблется от 1 до нескольких тысяч человек. Их можно сгруппировать в 4 категории. «Большая шестерка», как ее называли раньше, - супергиганты на рынке аудиторских услуг, некоторые из них находятся в состоянии слияния. (Нью-Йоркий офис каждой более 1000 человек), офисы во всех крупных городах США и мира, годовой доход более 500 млн. долларов США.

Крупные, местные и региональные фирмы (есть несколько сотен аудиторских фирм с профессиональным штатом более 50 человек).

Малые местные фирмы - более 95% аудиторских фирм имеют численность менее 25 человек и один офис.

Организационные формы аудиторских фирм - единоличное владение, товарищество или профессиональная корпорация.

В США аудиторы сертифицируются по трем специализациям:

- присяжный бухгалтер;
- присяжный внутренний аудитор;
- присяжный аудитор информационных систем.

Для того чтобы получить лицензию от штата на ведение практики и право называться «присяжный бухгалтер», претендент должен выдержать экзамен, «который проводится раз в



полгода, ... готовится Экзаменационной комиссией и проводится одновременно на всей территории США в мае и ноябре». Экзамен во всех штатах проводится по следующим четырем предметам.

Теория и практика бухгалтерского учета - проверка знаний кандидатов по принципам бухгалтерского учета.

Практика бухгалтерского учета - проверка способности кандидата применять принципы бухгалтерского учета, требования нормативных документов, технику составления отчетности, принципы и процедуры федеральной налоговой отчетности.

Аудит - проверка знаний кандидатом профессиональных обязанностей, аудиторских стандартов и процедур, стандартов неаудиторских услуг, предоставляемых присяжными бухгалтерами.

Законодательство - проверка знания кандидатом юридического содержания мероприятий, в особенности относящихся к бухгалтерскому учету и аудиту, а также юридической ответственности аудиторов.

Экзамены эти достаточно сложны. Присяжный внутренний аудитор - специалист, сдавший экзамен на внутреннего аудитора и получивший сертификат, но права получения лицензии на практику не имеет. Для претендентов также установлены требования по уровню образования и практического опыта.

Аудит во Франции. Во Франции функционируют две основные организации, занимающиеся руководством аудиторской деятельностью в стране, - Палата экспертов-бухгалтеров и поверенных бухгалтеров и Общество комиссаров по счетам.

Основные различия между экспертами-бухгалтерами и комиссарами по счетам состоят в том, что эксперты-бухгалтеры приглашаются для проведения проверок ведения учета и отчетности, а комиссары по счетам назначаются в обязательном порядке в акционерные общества согласно законодательству об акционерных обществах.

В каждом акционерном обществе должен быть назначенный комиссар по счетам, а если это общество обязано публиковать консолидированную отчетность, то должно быть не менее двух комиссаров.

Комиссары по счетам осуществляют проверки финансовой отчетности акционерных обществ и ставят на отчетах сертификаты, подтверждая их достоверность и обоснованность записями на бухгалтерских счетах. Поэтому деятельность комиссаров по счетам довольно жестко регламентируется ордонансом от 19 сентября 1945 г. Деятельность эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется государством. В основном они заняты текущими консультациями по учету, менеджменту и правовым вопросам, кроме всего, они занимаются постановкой бухгалтерского учета, налаживают систему внутреннего контроля. Функции комиссаров по счетам эксперты-бухгалтеры могут выполнять только не в той фирме, которой оказывались консультационные услуги или производилась постановка или совершенствование учета.

Как и в других странах с рыночной экономикой, развитие аудита привело к выделению специализаций - из среды аудиторов, по традиции называемых экспертами-бухгалтерами, выделились специалисты по налоговому, правовому консультированию, по менеджменту.

Палата экспертов-бухгалтеров и поверенных бухгалтеров объединяет аудиторские учреждения и отдельных аудиторов на национальном и региональных уровнях. Она официально представляет все аудиторские организации, функционирующие во Франции, в отношениях с международными организациями. Научную, методологическую и организационную работу в области аудита ведет Французский институт экспертов-бухгалтеров с резиденцией в Париже, издающий журнал, освещающий проблемы учета и аудита. Решающее влияние на постановку учета во Франции оказывает Национальный Совет по учету, являющийся консультативным органом при министре экономики и финансов. В

нем 80 членов, большинство среди которых - эксперты-бухгалтеры, комиссары по счетам, главные бухгалтеры предприятий.

Во Франции достаточно сильно государственное регулирование аудита (это можно отметить на примере назначения комиссаров по счетам в акционерные общества), государство осуществляет прямой контроль за формированием аудиторских кадров, их профессиональной подготовкой и текущей деятельностью.

Во Франции, аудиторы делятся на две категории: проверку и подтверждение финансовой отчетности осуществляют так называемые «доттори коммерциалисти», а постановку бухгалтерского учета и текущее консультирование по учетным делам осуществляют «раджионьери».

#### **4. Общественные аудиторские организации в мире и России.**

Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляется общественными аудиторскими организациями. К ним могут быть отнесены международные, общеевропейские, общероссийские, региональные организации.

К первым относится Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC). IFAC создана в 1977 г., в ее состав входят общественные организации аудиторов 79 стран мира. Для выполнения задач IFAC в ее структуре предусмотрены комиссии и комитеты, в том числе Международный комитет по аудиторской деятельности (International Auditing Practice Committee — IAPC). Первоочередной задачей IAPC является разработка международных аудиторских стандартов.

Общеевропейской организацией является Федерация европейских бухгалтеров-экспертов (Federation des Experts Comptables Europeen — ЕЕЕ). ЕЕЕ основана в 1987 г., в ее состав входят аудиторские организации 12 стран Европы. Задачи ЕЕЕ — взаимодействие с органами ЕЭС и правительствами европейских государств в вопросах, связанных с налоговыми отношениями, системами учета и отчетности в европейском масштабе.

К наиболее известным общероссийским аудиторским организациям относятся: Аудиторская палата России (образована в 1995 г.), Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (создана в 1989 г.), Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России (создана в 1991 г.), Российская коллегия аудиторов (образована в 1992 г.), Союз профессиональных аудиторских организаций (создан в 1996 г.).

Задачи, решаемые этими профессиональными общественными объединениями, сходны и в основном сводятся к следующим:

- содействие развитию экономической науки и внедрению передового опыта в области учета, экономического анализа, аудита;
- защита и представление интересов своих членов, оказание им помощи в решении бухгалтерских и аудиторских проблем;
- участие в разработке проектов нормативных актов, стандартов по учету и аудиту;
- содействие процессу подготовки и повышения квалификации бухгалтерских и аудиторских кадров;
- обобщение и обмен опытом аудиторской деятельности;
- формирование и укрепление престижа профессии аудитора.

Региональные аудиторские организации решают в основном те же задачи, но не в общероссийском масштабе, а в рамках своего региона. К региональным общественным организациям аудиторов относятся, например, Московская аудиторская палата, Санкт-Петербургская аудиторская палата и другие организации.

Профессиональные общественные аудиторские объединения, членами которых являются не менее 1000 аттестованных аудиторов либо не менее 100 аудиторских фирм, могут быть аккредитованы (официально признаны и зарегистрированы) Минфином РФ.

Аккредитованные аудиторские объединения вправе:

- разрабатывать учебные планы и программы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- ходатайствовать перед Минфином РФ о выдаче и аннулировании аттестатов, о выдаче, приостановлении и аннулировании лицензий на аудиторскую деятельность;
- самостоятельно, а также по поручению Минфина РФ проводить проверки качества работы аудиторских фирм и аудиторов — индивидуальных предпринимателей, являющихся членами данного объединения;
- по итогам проверок применять к виновным меры воздействия или ходатайствовать перед Минфином РФ о применении таких мер;
- осуществлять иные права, установленные Федеральным законом и определенные Минфином РФ.

## **1.2 Лекция № 2 (3 часа)**

**Тема: «Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации»**

### **1.2.1 Вопросы лекции:**

1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности
2. Назначение и роль Федерального закона «Об аудиторской деятельности»
3. Формы предпринимательской деятельности в аудите
4. Саморегулируемые организации аудиторов

### **1.2.2 Краткое содержание вопросов**

#### **1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности**

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся различные нормативные акты, которые различаются по уровню органа, их издавшего. В зависимости от того, каким органом принят нормативный акт, определяется его юридическая сила. Нормативные акты подразделяются на законы, акты федеральных органов, исполнительной власти и др.

Приведем перечень основных нормативных документов.

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
6. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
8. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
9. Закон «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 г. № 395.
10. Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 (в ред. от 3] декабря 1997 г.).
11. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ.
12. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. от 7 августа 2001 г.).
13. Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ.
14. Федеральный закон «О лотереях» от 11 ноября 2003 г. № 138-ФЗ.
15. Федеральный закон «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ,

оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ.

16. Об отчете об аудиторской деятельности (форма № 2 - аудит).

Письмо Минфина России от 28 ноября 2006 г. № 107-03-10 (1728).

17. Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (приказ NQ 3 МФ РФ от 12 сентября 2002 г. № 93-н).

18. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, 4 июля 2003 г. № 405, 7 октября 2004 г. № 532, 16 апреля 2005 г. № 228, 25 августа 2006 г. № 523, 22 июля 2008 г. № 557.

19. Приказ Минфина РФ от 25 апреля 2002 г. № 34-н «Об утверждении формы бланка квалификационного аттестата аудитора».

20. Положение о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов (приказ МФ РФ от 30 октября 2009 г. № 111-Н).

Приведенный перечень нормативно-правовой документации включает два уровня: 1-й уровень - кодексы и федеральные законы (п. 1-15); 2-й уровень - постановления Правительства РФ, положения, утвержденные министерствами и ведомствами, и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (п. 16-20).

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, где можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности. Первая из них получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, где аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некоторой степени саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность здесь регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

Регулирование аудиторской деятельности в России проводится как органами государственного регулирования (Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ и др.), так и общественными саморегулируемыми организациями аудиторов.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности является четырехуровневой. Каждый уровень включает определенные виды документов, область регулирования и степень разработанности нормативной документации.

*Первый (верхний) уровень* включает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который относится к основным законодательным актам. Он определяет место аудита в системе финансового контроля в качестве ее необходимого равноправного элемента. Для РФ это особенно важно, поскольку исторически государственный финансовый контроль превалировал над другими видами контроля.

К документам *второго уровня*, регулирующим аудиторскую деятельность в РФ, относятся федеральные правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. В настоящее время разработано и принято Правительством РФ 33 федеральных правила (стандарта).

*Третий уровень* охватывает внутренние стандарты саморегулируемых аудиторских организаций, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

*Четвертый уровень* включает внутренние регламенты (стандарты) аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов - прерогатива аудиторских фирм, их ноу-хау.

## 2. Назначение и роль Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

В Российской Федерации по аудиторской деятельности было принято два федеральных закона.

Первый из них заменил Временные правила аудиторской деятельности и был принят в

августе 2001 г. (ФЗ № 119 от 7 августа 2001 г.). Он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял свою нишу среди других видов финансового контроля. Россия приобрела неперенный атрибут рыночной экономики - аудит как неотъемлемый элемент социально-экономических преобразований. От качества аудиторских услуг во многом зависит успешная деятельность народно-хозяйственного комплекса, эффективность осуществления экономических реформ в Российской Федерации.

За прошедший период произошли изменения в экономике России, отдельные положения Закона № 119-ФЗ были уточнены, но жизнь потребовала внесения кардинальных изменений, что и привело к принятию нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ).

Почти все основные статьи Закона № 119-ФЗ вошли в содержание нового закона; исключение составляют ст. 13 «Страхование при проведении обязательного аудита» и ст. 17 «Лицензирование аудиторской деятельности», которые в новый закон не попали.

В связи с принятием Федерального закона «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ в новом Законе

серьезное внимание уделено саморегулируемым организациям аудиторов и связанным с этим организационным вопросам: ведению реестров аудиторов и саморегулируемых организаций аудиторов, правам и обязанностями саморегулируемых организаций аудиторов и др.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в Российской Федерации. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: ГК РФ, НК РФ, Федерального закона о бухгалтерском учете, Федерального закона «О саморегулируемых организациях» и др.

Закон весьма лаконичен, он включает 26 статей, в которых отражены основные понятия: аудиторская деятельность, сопутствующие аудиту услуги, прочие аудиторские услуги, аудитор, аудиторская организация, саморегулируемая аудиторская организация и др.

В Законе установлены:

- права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг;
- критерии проведения обязательного аудита;
- понятие аудиторской тайны;
- сущность стандартов аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное;
- понятие Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Кроме того, в Законе разъяснено, что следует понимать под независимостью аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, как осуществляется контроль за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, что такое квалификационный аттестат аудитора, каковы основания и порядок его аннулирования.

Семь статей Закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая сущность государственного регулирования аудиторской деятельностью, Совета по аудиторской деятельности, саморегулируемой организации аудиторов, требований к членству в такой организации, ведению реестров аудиторов и др.

Отметим некоторые принципиальные отличия нового закона № 307-ФЗ от Закона № 119-ФЗ.

**1. Проведение обязательного аудита.** По новому закону обязательный аудит может проводиться и индивидуальными аудиторами, кроме организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торговых фондовых биржах и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности. Для этих организаций обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями (п. 3 ст. 5).

**2. Численность аудиторской организации.** Теперь численность аудиторов, являющихся работниками такой организации, должна быть не менее трех (п. 2 ст. 18).

**3. Общественные организации аудиторов.** Теперь такие организации создаются в виде саморегулируемых некоммерческих организаций аудиторов. Квота для создания такой организации включает не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций (п. 3 ст. 17).

**4. Обязательность членства аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемой**

некоммерческой организации аудиторов. По существу такое членство заменяет собой лицензирование аудиторской деятельности (ст. 3, 4, 17, 18). При этом членами саморегулируемых организаций должны быть как физические лица (аудиторы), так и юридические лица (индивидуальные аудиторы и аудиторские организации).

**5. Состав услуг, оказываемых аудиторами и аудиторскими организациями.** Теперь они подразделяются на аудит, сопутствующие аудиту услуги и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Аудит (имеется в виду внешний аудит) подразделяется на обязательный, инициативный и аудит по специальным заданиям. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (п. 4 СТ. 1).

В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) в отношении следующих сопутствующих аудиту услуг:

- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации (ФП (С) АД № 30);
- компиляция финансовой информации (ФП (С) АД № 31);
- обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности (ФЛ (С) АД № 33).

Примерный перечень прочих аудиторских услуг включает (п. 7 СТ. 1):

- 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ Финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочную деятельность;
- 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 9) про ведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Приведенный в п. 1-10 ч. 7 СТ. 1 Федерального закона перечень услуг, которые аудиторские организации могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим.

**6. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности** в соответствии с новым законом будут вводиться приказом уполномоченного федерального органа. В соответствии с Федеральным законом 119-ФЗ такие стандарты утверждались Правительством РФ.

До введения уполномоченным федеральным органом новых федеральных стандартов аудиторской деятельности обязательными для аудиторских организаций, аудиторов являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу Федерального закона, т.е. федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696. Кроме того, при осуществлении аудиторской деятельности применяются некоторые правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией при Президенте Российской Федерации по аудиторской деятельности (с учетом решения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 25 сентября 2008 г.).

**7. Согласно положению ст. 7 стандарты аудиторской деятельности теперь подразделяются на две группы: федеральные и стандарты саморегулируемых организаций.** В Законе № 119-ФЗ были предусмотрены три группы стандартов. Третья группа включала внутренние стандарты аудиторской деятельности аудиторской организации и индивидуальных аудиторов. Исключение третьей группы стандартов из закона не означает, что они не должны разрабатываться и использоваться. Их роль весьма существенна, особенно для начинающих аудиторов и ассистентов аудиторов.

**8. Новые положения включены в ст. 17-22 и посвящены вопросам саморегулирования: правилам приема, ведению реестров аудиторов и аудиторских организаций, мерам дисциплинарного**

*воздействия и др.*

Нормативная поддержка нового закона обеспечивается в основном действующими федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ПСАД), приказами Минфина России и другими документами.

Закон № 307-ФЗ вступил в силу с 1 января 2009 г., за исключением частей 1-9 ст. 11, ст. 12 и 16.

Части 1-8 ст. 11 Закона № 307 -ФЗ вступают в силу с 1 января 2011 г. часть 9 ст. 11, ст. 12 и 16 - с 1 января 2010 г.

Знание Закона необходимо прежде всего аудиторам, руководителям аудиторских организаций, бухгалтерам предприятий, юристам, экономистам и другим специалистам, которым адресованы его нормы, сотрудникам государственного аппарата, финансовых и налоговых органов.

### **3. Формы предпринимательской деятельности в аудите**

Рынок аудиторских услуг в РФ складывался постепенно начиная с 1987 г. «Интераудит» была первой российской аудиторской фирмой. Затем на рынке появились иностранные аудиторские фирмы.

В настоящее время на российском рынке аудиторских услуг функционирует несколько основных групп компаний:

- крупнейшие международные компании «большой четверки»;
- различные зарубежные аудиторские фирмы (примерно 20) обслуживают примерно 5-7% общего объема рынка;
- крупнейшие российские аудиторские фирмы;
- средние российские фирмы (30-40 средних фирм с численностью сотрудников 30-100 чел.);
- примерно 3000 небольших фирм и индивидуальные аудиторы; На протяжении последних лет аудиторский сектор динамично развивается.

На объеме оказанных в 2008 г. аудиторских услуг практически не сказалась экономическая ситуация второй половины 2008 г. и начала 2009 г., поскольку, как правило, основной объем этих услуг (в частности, обязательный аудит) аудиторские организации оказывают в первой половине года. По мнению экспертов, последствия сложной экономической ситуации окажут влияние на показатели рынка аудиторских услуг за 2009 г. Среди негативных факторов называют сокращение притока новых клиентов, сокращение бюджетов на привлечение аудиторов и консультантов у имеющихся клиентов, снижение или как минимум фиксация на неизменном уровне цен на аудиторские и консультационные услуги, платежеспособность клиентов. Вместе с тем в настоящее время основания для вывода о существенном сокращении объема рынка аудиторских услуг в 2009 г. отсутствуют.

В 2008 г. высокая динамика роста объема оказанных аудиторских услуг наблюдалась в Москве (21,8%). В Санкт-Петербурге (11,5%) и других регионах рост объема услуг составил соответственно 9,0 и 16,6%.

В целом по стране на долю услуг по проведению аудита приходится более 48% всего объема оказанных аудиторских услуг. Однако структура аудиторских услуг в центре и регионах неодинакова. В Москве и Санкт-Петербурге преобладающими являются прочие услуги (соответственно 54,5 и 53,0%). В других регионах основным видом услуг является проведение аудита (60,1%). Такая же неравномерность имеет место в отношении федеральных округов. В Приволжском, Сибирском и Дальневосточном федеральных округах доля услуг по проведению аудита превышает 60%.

В Южном федеральном округе она составляет около 60%, в Центральном (без Москвы) и Уральском - порядка 57, в Северо-Западном - 49%.

В услугах по проведению аудита услуги по общему аудиту составили 92,2%, банковскому аудиту - 5,6, аудиту бирж - 1,2, аудиту страховщиков - 1,0%. Во всех федеральных округах, в том числе Центральном (без Москвы), доля услуг по общему аудиту колеблется между 95 и 98%. Данная структура услуг по проведению аудита наблюдается на протяжении нескольких последних лет.

Порядка 16% объема прочих услуг составляют услуги, оказанные клиентам, в отношении бухгалтерской отчетности которых та же аудиторская организация проводила аудит. При этом доля таких услуг в крупных аудиторских организациях более чем в два раза превышает аналогичный показатель малых и средних аудиторских организаций.

в 2008 г. количество аудиторских организаций, которые оказали услуги в объеме более 1500 млн. руб., увеличилось на 25% по сравнению с 2007 г., в объеме 9-70 млн. руб. - на 21, в объеме 3-9 млн. руб. - на 18%. Вместе с тем количество аудиторских организаций, которые оказали услуг в объеме менее 1,5 млн. руб., сократилось на 13% по сравнению с 2007 г.

По-прежнему российский рынок аудиторских услуг характеризуется высокой концентрацией.

Из общего количества аудиторских организаций, фактически ведущих деятельность, 35,9% расположены в Москве, 8,5 - в Санкт-Петербурге и 55,6% - в других регионах страны. Если рассматривать долю аудиторских организаций, расположенных в Москве, с учетом вхождения отдельных региональных аудиторских организаций в группы (сети), то указанный показатель окажется более высоким. Так, расчет доли аудиторских организаций, расположенных в Москве, по данным рейтингового агентства «Эксперт РА» (<http://jwww.raexpert.ru>), ориентирующегося при исследовании рынка аудиторских услуг на показатели аудиторско-консалтинговых групп, дает показатель порядка 60%.

В 2008 г. на долю аудиторских организаций, расположенных в Москве, пришлось 75% объема оказанных аудиторских услуг. Этот показатель более чем в 13 раз превышает аналогичный показатель по Санкт-Петербургу и почти в четыре раза - по другим регионам, вместе взятым. Такая же картина наблюдалась как в отношении услуг по проведению аудита, так и в отношении прочих услуг. Данное соотношение сохраняется на протяжении последних лет.

В указанной группе крупнейших аудиторских организаций выделяются четыре организации, доходы каждой из которых в 2008 г. превысили 3,5 млрд руб. Эти аудиторские организации входят в состав международных сетей «Deloitte», «Ernst & Уолч», «KPMG», «PricewaterhouseCoopers».

В 2008 г. аудиторские организации провели обязательный и инициативный аудит бухгалтерской отчетности 93 027 клиентов. Численность таких клиентов в 2008 г. возросло по сравнению с 2007 г. на 8156, или на 9,6%.

Среди клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована, 26% - клиенты с выручкой от продажи товаров, Продукции, работ, услуг менее 20 млн. руб., 47 - с выручкой от 20 млн. до 200 млн. руб., 23 - с выручкой от 200 млн. до 2 млрд. руб., 4% - с выручкой более 2 млрд. руб. Наибольшее число клиентов занято в оптовой и розничной торговле (30%), обрабатывающем производстве и строительстве (по 12%), транспорте и сельском хозяйстве (по 4%).

Подавляющее большинство клиентов обратилось в 2008 г. в аудиторские организации для проведения обязательного аудита бухгалтерской отчетности. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводился в:

- открытых акционерных обществах;
- кредитных организациях, бюро кредитных историй;
- страховых организациях, обществах взаимного страхования;
- товарных и фондовых биржах, инвестиционных фондах;
- государственных и муниципальных унитарных предприятиях, объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) которых за один год превышает 400 млн. руб. или сумма активов баланса которых превышает на конец отчетного года 60 млн. руб. (если иные минимальные значения не установлены законом субъекта Российской Федерации для муниципальных унитарных предприятий);
- других организациях, финансовые показатели деятельности которых превышают минимальные значения, указанные в предыдущем пункте;
- случаях, предусмотренных федеральными законами (государственные внебюджетные фонды, источником образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц, др.).

Среди выданных в 2008 г. аудиторских заключений существенную долю занимают заключения с выражением безоговорочно-положительного мнения (54,9% общего количества выданных заключений). На втором месте - заключения с выражением мнения с оговоркой (43,6%). Меньше всего выдано аудиторских заключений с выражением отрицательного мнения (0,9%) и аудиторских заключений с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (0,6%). Доля аудиторских заключений с выражением сомнения (15) в возможности клиента продолжать деятельность и с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента составила 1,6%.

Из общего количества аудиторских организаций, которые в 2008 г. фактически вели аудиторскую деятельность, 83% относятся к малым (с численностью работающих не более 15 чел.), более 15 - к средним (с численностью работающих от 16 до 50 чел.) и около 2% - к крупным (с численностью работающих более 50 чел.). При этом среди крупных аудиторских организаций выделяются четыре организации, численность работающих в которых превышает 1200 чел.



В 2008 г. подавляющее количество аудиторских заключений выдано малыми аудиторскими организациями - 58,6% общего количества выданных заключений. Средние аудиторские организации выдали 29,6% аудиторских заключений, крупные - 11,8%.

в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» определено, что основными исполнителями аудиторской деятельности являются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Аудиторские фирмы имеют преимущественно организационно- правовые формы закрытого акционерного общества (ЗАО) или общества с ограниченной ответственностью (ООО).

К числу основных признаков классификации аудиторских фирм можно отнести следующие:

- характер деятельности (выполняемые функции);
- объем реализуемых услуг.

По характеру Деятельности (выполняемым Функциям) аудиторские фирмы подразделяются на универсальные и специализированные.

*Универсальные аудиторские фирмы* могут проводить обязательный аудит по нескольким направлениям: общий аудит, страховой, банковский, аудит инвестиционных фондов - и заниматься самыми разнообразными видами работ. К их числу относятся услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультирование по вопросам финансового, управленческого и налогового учета, проведение обучения по бухгалтерскому учету и аудиту, компьютеризация учета, другие услуги по профилю своей деятельности.

*Специализированные аудиторские фирмы* выполняют более узкий круг работ и специализируются на определенных видах работ (например, аудиторские проверки, обязательный аудит только предприятий и организаций, обучение и др.).

Помимо аудиторских фирм аудиторской деятельностью могут заниматься и индивидуальные аудиторы - физические лица самостоятельно. Такие аудиторы должны пройти аттестацию, приобрести лицензию и зарегистрироваться в качестве предпринимателей. Частнопрактикующие аудиторы могут заниматься как универсальной, так и специализированной деятельностью, кроме проведения обязательного аудита (см. ст. 3 и 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»).

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью. Независимо от того является ли фирма специализированной или универсальной, она, как правило, должна выполнять основной вид услуг - проведение обязательного аудита.

По объему оказываемых услуг аудиторские организации можно подразделить на большие, средние, малые. Не вызывает сомнения и тот факт, что универсальные фирмы чаще всего бывают крупными и средними.

Основным критерием объема реализуемых услуг, на наш взгляд, следует считать объем выручки от реализации. При этом за единицу измерения, как это уже принято у нас в стране, можно использовать минимальный размер оплаты труда.

Профессиональные сотрудники аудиторской организации в зависимости от выполняемых функций могут быть разделены на следующие группы: руководители аудиторской проверки, старшие аудиторы (руководители звеньев или бригад), рядовые участники аудиторских проверок, прочие специалисты - бухгалтеры-эксперты, программисты, экономисты и др.

*Крупные аудиторские организации* могут иметь сложную структуру управления, включающую отделы (бюро) (рис. 2.1). В крупной аудиторской фирме имеются заместители руководителя, которым подчиняются соответствующие отделы. К основным относятся отделы по проведению аудита и сопутствующим услугам. Кроме того, для ведения бухгалтерского учета в фирме имеется бухгалтерия, для осуществления хозяйственной деятельности - административно-хозяйственный отдел. Редакционно-издательский отдел занимается издательской деятельностью. Если у аудиторской организации имеются филиалы, то организуется специальный отдел для связи с этими подразделениями.

Отдел методологии занимается разработкой внутренних стандартов, методик проведения аудита, созданием нормативного обеспечения для проведения проверок.

Отдел информационных технологий и персональных компьютеров занимается компьютеризацией аудита и оказанием сопутствующих и прочих услуг в этой области.

*Средняя аудиторская организация* включает бухгалтерию и два отдела: проведения проверок и методологии аудита и сопутствующих аудиту услуг.

Приведенная структура является примерной, поскольку количество отделов может быть увеличено.

*Небольшие аудиторские организации* могут иметь упрощенную двухуровневую систему

управления - руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые аудиторы.

Эффективное функционирование аудиторской фирмы зависит и от организации труда ее сотрудников.

Сотрудники фирмы, включая и аудиторов, должны действовать на основе научной организации труда (НОТ) с максимальной продуктивностью. Для этого необходимо, в частности, оценить каждого сотрудника аудиторской фирмы и выявить его способность и готовность к выполнению тех или иных функций, склонность к аналитике и (или) к синтезу, стремление к познанию, квалификацию, моральную и психологическую устойчивость, состояние здоровья и т.д.

Кадровое обеспечение аудиторских фирм может производиться путем (1) подготовки собственных кадров (за счет фирмы); (2) найма сотрудников определенной квалификации на временную или постоянную работу.

Кадровый состав аудиторской фирмы для аудиторов должен тщательно подбираться, здесь не должно быть случайных людей.

Особенно важными являются глубокие знания законодательных, нормативных и иных документов, регламентирующих финансово- хозяйственную деятельность. Считается, что специалист, получивший квалификационный аттестат аудитора, уже подтвердил свои глубокие знания на экзамене. Это, безусловно, так, но его знания в этот период - отражение финансово-хозяйственного законодательства именно на момент сдачи экзаменов. При постоянных изменениях в нашем законодательстве аудиторам необходимо поддерживать свои знания в актуальном состоянии.

Внутренние документы аудиторской организации должны включать:

- положение об организационно-управленческой структуре аудиторской организации, включая штатное расписание;
- должностные инструкции сотрудников;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- положение об аудиторской тайне;
- положение о системе оплаты труда персонала;
- внутренние инструкции, стандарты, регламенты организации аудиторской деятельности.

Для создания таких документов необходимо руководствоваться

- прежде всего требованиями Трудового кодекса РФ, федеральными и российскими правилами (стандартами), документами Министерства финансов РФ.
- Приведем содержание должностной инструкции аудитора, имеющей важное значение для данной работы. Должностная инструкция разработана в соответствии с нормами Трудового кодекса РФ и иных нормативных актов, регулирующих трудовые правоотношения, и включает три раздела: общие положения, должностные права и обязанности, ответственность.
- Общие положения. Раздел содержит общие сведения об аудиторе.

Аудитор относится к категории специалистов, назначается на должность и освобождается от нее приказом руководителя организации. На должность аудитора назначается лицо, имеющее высшее профессиональное (экономическое или юридическое) образование и дополнительную специальную подготовку, стаж работы не менее 5 лет и дополнительную специальную подготовку, а также аттестат профессионального аудитора РФ.

Аудитор подчиняется непосредственно начальнику отдела, а в небольших организациях - руководителю организации. Во время отсутствия аудитора (отпуск, болезнь и пр.) его обязанности исполняет лицо, назначенное в установленном порядке. Данное лицо приобретает соответствующие права и несет ответственность за исполнение возложенных на него обязанностей.

Аудитор должен знать:

- законодательные и нормативные правовые акты, методические материалы, касающиеся его профессиональной деятельности;
- рыночные методы хозяйствования, закономерности и особенности развития экономики;
- трудовое, финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;
- правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- методы анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- правила проведения аудиторских проверок;
- правила организации и ведения бизнеса;
- этику делового общения;
- экономику, организацию производства, труда и управления;

- порядок оформления финансовых операций и организацию документооборота;
- права и нормы охраны труда.

**Права и обязанности аудиторов.** Эти права и обязанности определены в Конституции РФ, Гражданском кодексе РФ и других нормативно-законодательных документах Российской Федерации. Что касается профессиональных прав и обязанностей, то они приведены в ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 5). Рассмотрим эти права и обязанности применительно к основной функции аудитора - проведению аудиторской проверки. При проведении аудиторской проверки аудиторы вправе:

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

При проведении аудиторской проверки аудиторы обязаны:

- 1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;
- 2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
- 3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- 4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- 5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

**Ответственность.** Аудитор несет ответственность:

- 1) за ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, - в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации;
- 2) за правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности, в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации;
- 3) за причинение материального ущерба - в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством Российской Федерации.

Должностная инструкция подписывается руководителем структурного подразделения и согласовывается с начальником юридического отдела. С инструкцией должен быть ознакомлен аудитор (необходима его подпись).

**Внешний контроль** аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов организуется саморегулируемой аудиторской организацией. Каждое СРО имеет план проверок и проводит их на основе разработанных методик.

Федеральная служба государственной статистики Постановлением от 14 ноября 2006 г. № 66 утвердила представленную Министерством финансов Российской Федерации годовую форму федерального государственного наблюдения № 2-аудит «Отчет об аудиторской

деятельности». Сбор и обработка данных по форме № 2-аудит осуществляются Минфином России. Эта форма заполняется аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами и представляется Минфину России 15 апреля года, следующего за отчетным периодом.

Форма № 2-аудит включает адресную часть и пять разделов: численность персонала; объем оказанных услуг; характеристика организаций, в которых проведен аудит; выданные аудиторские заключения; членство в профессиональных аудиторских объединениях и международных сетях аудиторских организаций.

Обработка данных разделов 1–3 позволяет получить сводные сведения об аудиторской деятельности в РФ: численность аудиторов, объем оказанных услуг (в тыс. руб.) по общему аудиту, аудиту кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковскому аудиту), аудиту страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудиту страховщиков), аудиту бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; количество организаций, в которых проведен аудит (с градацией по выручке от 1 млн. руб. до 4 млрд. и выше), а также по отраслям: добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство, передача и распределение электроэнергии, строительство, транспорт, связь, сельское хозяйство, оптовая и розничная торговля. Кроме того, подводятся итоги по прочим услугам.

По данным раздела 4 можно определить количество проаудированных организаций, в том числе открытых акционерных обществ, кредитных организаций, страховых организаций и обществ взаимного страхования, бирж и инвестиционных фондов, унитарных предприятий, организаций, финансовые показатели которых выше минимальных значений, организаций, по которым проведен обязательный аудит в случаях, предусмотренных федеральными законами.

Данные раздела У позволяют получить сведения о количестве аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в разрезе саморегулируемых аудиторских объединений, в том числе Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России», Некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата», Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных аудиторов России», Общественное объединение «Российская коллегия аудиторов» и др.

#### **4. Саморегулируемые организации аудиторов**

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

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской

деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к предусмотренным настоящим Федеральным законом требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к предусмотренным настоящим Федеральным законом меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, установленным ч. 3 настоящей статьи, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения указанных изменений в сведениях или несоответствия;

3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;

6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

Представители уполномоченного федерального органа и совета по аудиторской деятельности вправе присутствовать на собраниях (заседаниях) органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, а также на иных проводимых ею мероприятиях.

Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

В случае если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

Члены постоянно действующего коллегиального органа управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов могут совмещать исполнение этих функций с аудиторской деятельностью (с участием в аудиторской деятельности).

Независимые члены постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации аудиторов должны составлять не менее одной пятой числа

членов этого органа.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций - членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов - членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным ч. 2 и 3 настоящей статьи.

Требования к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов следующие.

1. Коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

2. Численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех.

3. Доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%.

4. Численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией.

5. Безупречная деловая репутация.

6. Наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы.

7. Уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею.

8. Уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов сводятся к следующему:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

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

для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

1) учредительные документы;

2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;

4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписку из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающую, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписку из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающую, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

8) иные документы, предусмотренные правилами и приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;

3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, - для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой

организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в настоящей статье документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

Решение саморегулируемой организации аудиторов о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов вступает в силу со дня уплаты взноса (взносов) в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов, а также взносов, установленных саморегулируемой организацией аудиторов при приеме в ее члены.

В случае неуплаты взносов, указанных в ч. 9 настоящей статьи, в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, такое решение признается саморегулируемой организацией аудиторов недействительным.

Физическое лицо, в отношении которого решение о принятии в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном настоящей статьей порядке документы для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора либо со дня завершения прохождения им обучения по программам повышения квалификации не прошло одного года.

Основанием для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе

в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов являются:

- 1) несоответствие лица требованиям настоящей статьи и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;
- 2) представление документов, не соответствующих требованиям;
- 3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;
- 4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;
- 5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной саморегулируемой организации аудиторов (за исключением прекращения членства по основаниям, предусмотренным указанными выше п. 1, 4, 8, если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

Решение саморегулируемой организации аудиторов об отказе в приеме в ее члены должно быть сообщено в письменной форме не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем принятия данного решения.

Решение об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть оспорено в судебном порядке.

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

- 1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;
- 3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;
- 4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;
- 5) ликвидация аудиторской организации;
- 6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;
- 7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;
- 8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из Государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;
- 9) другие основания, предусмотренные федеральными законами. Членство аудитора в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

Членство аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты ликвидации или реорганизации аудиторской организации либо с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

В случае если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Саморегулируемая организация аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства аудиторской организации, аудитора в этой саморегулируемой организации аудиторов, уведомляет в письменной форме:

- лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.



### 1.3 Лекция №3 (2 часа)

#### Тема: «Ознакомление с экономическим субъектом»

##### 1.3.1 Вопросы лекции:

1. Классификация методик проведения аудита и объектов проверки
2. Основные положения методики проведения проверки

##### 1.3.2 Краткое содержание вопросов

#### 1. Классификация методик проведения аудита и объектов проверки

В предыдущих главах были рассмотрены основные компоненты, которые включает организация аудиторской проверки. В основном все они изложены в федеральных стандартах аудиторской деятельности и нормативно-правовых документах, положениях по бухгалтерскому учету, в Налоговом кодексе РФ и др.

Рассмотрим общие подходы к организации аудиторских проверок. Можно выделить четыре основных подхода: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

1. *Бухгалтерский подход* является традиционным. Он заключается в разработке элементов проверки по различным разделам и счетам бухгалтерского учета, например аудиторская проверка учета кассовых операций, учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета расчетов с подотчетными лицами и т.д. Положения, применяемые при аудиторской проверке по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе, выступают составными частями общей методики проведения обязательного аудита.

2. *Юридический подход* предполагает разработку положений по проверке различных аспектов составленных документов и выполненных операций организации с юридической точки зрения. В некоторых случаях такие положения пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете. Юридический подход можно использовать при проведении аудиторской проверки уставного капитала. Он включает в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями, экспертизу заключенных экономическим субъектом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству, экспертизу соблюдения экономическим субъектом трудового законодательства и др.

3. *Специальный подход* включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками и (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.). Например, проведение аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, субъектов малого предпринимательства. Специальный подход применяется при проверке предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов по упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства, системе налогообложения в свободных экономических зонах, системе налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях, системе налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции (ст. 18 Налогового кодекса РФ).

4. При *отраслевом подходе* разрабатываются методики проведения аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, коммерческих банков и банковских холдингов, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

При использовании перечисленных подходов целесообразно применять современные инструментальные средства - тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, облегчающие работу аудиторов и ассистентов.

Совокупность комплексов работ экономического субъекта, которые необходимо проверить при проведении аудита, можно разделить на две группы.

*Первая* включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры

экономического субъекта, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля. Для первой группы можно использовать юридический и специальный подходы.

*Вторая группа включает разделы и счета бухгалтерского учета.*

Методика детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может разрабатываться по единой (типовой) схеме, состоящей из двух разделов.

*Первый раздел содержит следующие положения:*

- 1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному бухгалтерскому счету (разделу, участку учета);
- 2) описание альтернативных учетных решений по разделу (участку учета), выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативно-правовыми документами;
- 3) основную цель проведения проверки;
- 4) состав первичных документов по разделу (участку учета);
- 5) перечень основных регистров по разделу (участку учета), включая аналитические и синтетические регистры;
- 6) бухгалтерскую отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет);
- 7) классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);
- 8) перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);
- 9) применение информационных технологий и ПК при проведении аудиторских проверок;
- 10) применение методов экономического анализа при проведении аудита.

Во втором разделе методики приводятся основные положения

110 планированию и проведению аудиторской проверки:

- 1) вопросник для проведения опросов на этапе планирования;
- 2) план и программа проведения проверки;
- 3) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету (разделу бухгалтерского учета) и последовательность их выполнения.

Таким образом можно сделать вывод, что первый раздел включает общие положения по методике проведения аудита и позволяет использовать приведенные данные для разработки положений второго раздела, в котором приведены в основном практические положения по проведению проверки.

## 2. Основные положения методики проведения проверки

Рассмотрим содержание основных положений проверки.

*1. Перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету.* ОН включает следующие документы:

- устанавливающие основные хозяйственные правоотношения - Гражданский кодекс Российской Федерации с указанием конкретных глав и статей;
- определяющие порядок ведения определенных направлений деятельности экономических субъектов - Закон Российской Федерации «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. N239-ФЗ, Закон Российской Федерации «О валютном регулировании и валютном контроле» от 9 октября 1992 г. N23615-1, Таможенный кодекс Российской Федерации;
- устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Российской Федерации и организации аудиторской деятельности - Федеральный закон: «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. N 402-ФЗ, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, планы счетов бухгалтерского учета, стандарты по аудиторской деятельности, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. N307-ФЗ;
- устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов - Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательные акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по налогам, действующим на подведомственной им территории, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

*2. Описание различных вариантов альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту,* позволит аудитору при необходимости сравнить их с вариантом, применяемым проверяемым экономическим субъектом, выполнить необходимый анализ и дать рекомендации по улучшению ведения учета.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике,

включается рабочий план счетов бухгалтерского учета. Он содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Состав рабочего плана счетов зависит от принятой предприятием учетной политики, применяемых учетных решений, глубины аналитического учета, разделения учета на управленческий, финансовый и налоговый и многих других факторов. В методике также предусматриваются схемы бухгалтерских проводок, соответствующих основным учетным решениям.

3. *Основная цель проведения аудита.* В этом подразделе рассматривается назначение проверки - обязательный аудит, инициативный аудит, аудит по специальным заданиям - и ее особенности.

4. *Состав первичных документов по счету (разделу учета).* Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Методикой детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должны быть предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. По мере накопления опыта работы данный раздел методики пополняется формами первичных документов, разработанными предприятиями и организациями самостоятельно, с изложением причин, послуживших основанием для их разработки.

В целях реализации положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» разработаны и утверждены альбомы унифицированных форм первичной документации и их электронных версий, Состав унифицированных форм первичной учетной документации определяется Роскомстатом, Минфином России и Минэкономразвития России.

В настоящее время в РФ применяются унифицированные формы первичных документов по учету основных средств, производственных запасов, готовой продукции, расчетов, кассовых операций, оплате труда и другие в виде бланков и машинных форм для ПК.

5. *Регистры аналитического и синтетического учета по счету.*

В соответствии с применяемой формой бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому синтетическому счету. В соответствии с принятой учетной политикой, разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой учета экономический субъект может использовать различные регистры аналитического учета - карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Состав регистров синтетического учета зависит от используемой экономическим субъектом формы учета. В данном разделе методики должны быть представлены образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

6. *Бухгалтерская отчетность, в которой находят отражение участок учета, отдельный бухгалтерский счет.* Такая бухгалтерская отчетность должна включать:

- официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках);
- отчетность, представляемую в соответствии с законодательством в органы Госкомстата России;
- расчеты по налогам и платежам;
- расчеты, представляемые в государственные социальные внебюджетные фонды;
- другие формы отчетности,

Кроме того, в методике необходимо предусмотреть построение таблицы взаимной увязки показателей форм отчетности,

7. *Классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету).* Классификатор включает перечень нарушений, возможных при ведении учета по данному разделу учета, участку учета и бухгалтерскому счету.

Составлением классификаторов нарушений должны заниматься наиболее квалифицированные специалисты аудиторской организации. Одни нарушения, указанные в классификаторе, могут оказаться чисто теоретическими (на практике они встречаются редко), другие - типовыми, встречающимися почти на каждом проверяемом предприятии.

8. *Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету).* Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету) содержит описание типовых

нарушений, а также обстоятельств, позволяющих выявить данные нарушения.

9. *Особенности проведения аудита в условиях использования аудиторами и экономическим субъектом компьютерной обработки данных.* Данный раздел методики должен содержать описание процедур, которые следует выполнить аудитору в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных (см. подробнее гл. 12).

10. *Анализ финансового состояния экономического субъекта* весьма важен как для акционеров и администрации предприятия, так и для его партнеров - поставщиков, кредиторов и т.д. Вопросам финансового анализа экономическая наука всегда уделяла должное внимание, и поэтому про ведение анализа финансового состояния экономического субъекта, динамики и перспектив его развития имеет достаточное методическое и математическое обеспечение и подробно отражено в экономической литературе. В настоящее время многие фирмы (ИНЭК, Росэкспертиза, Галактика и др.) разрабатывают программы, ориентированные на расчет разные комплексов экономических показателей, характеризующих различные аспекты финансового состояния определенных групп предприятий: промышленных, сельскохозяйственных, торговых, банков, различных фондов и т.д.

Практически каждая программа финансового анализа позволяет рассчитывать общепризнанные экономические показатели, характеризующие структуру имущества, источники собственных средств, платежеспособность, ликвидность активов, вероятность банкротства, кредитоспособность и т.д. Рассчитываемые показатели могут быть представлены в форме таблиц, диаграмм, графиков. Кроме того, расчет сопровождается резюме о состоянии и перспективах развития экономического субъекта,

Исходной информацией при работе предлагаемых программных средств является бухгалтерская отчетность. Данные бухгалтерской отчетности могут вводиться вручную или загружаться из базы данных экономического субъекта, если пакет прикладных программ позволяет использовать базу данных используемой АСБУ,

Анализ деятельности администрации также является услугой, сопутствующей аудиту, Аудитор дает оценку экономической обоснованности решений, принимаемых администрацией в сложившихся экономических условиях, и предлагает пути улучшения работы предприятия на перспективу. Выводы и предложения аудитора в данных вопросах носят исключительно рекомендательный характер.

Рассмотрим содержание *второго раздела* методики проведения аудиторской проверки.

1. *Перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки.* В перечень включены вопросы, которые следует задать руководству экономического субъекта, главному бухгалтеру и иным сотрудникам на этапе планирования аудиторской проверки. Они помогут выявить возможные нарушения в организации бухгалтерского учета, оформлении первичных документов, ведении аналитического учета, заполнении регистров синтетического и аналитического учета, составлении отчетности. Анализ ответов работников проверяемого экономического субъекта на поставленные вопросы позволяет определить «проблемные зоны» организации бухгалтерского учета.

Вопросники или соответствующие им таблицы расшифровки ответов на вопросы следует составлять в виде блок-схемы с указанием вариантов ответов на поставленные вопросы и выводов, которые может сделать аудитор при том или ином варианте ответа.

2. *План и программа проведения проверки* составляются в соответствии с требованиями федерального стандарта № 3 «Планирование аудита». При этом учитываются материалы, полученные в результате проведения опроса сотрудников аудиторского лица.

3. *Перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету.* Состав аудиторских процедур для выявления возможных нарушений или злоупотреблений должен соответствовать классификатору возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому учету). Одному возможному нарушению в соответствии с разработанным аудиторской организацией классификатором должно соответствовать не менее одной аудиторской процедуры.

В случае когда одно и то же нарушение может быть выявлено посредством нескольких процедур, в перечне следует указать все эти процедуры.

Если одна из процедур не позволяет достигнуть поставленной цели по выявлению нарушения (отсутствие необходимых документов), аудитору следует применить альтернативные аудиторские процедуры.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

- наименование контрольной процедуры;
- цель проведения контрольной процедуры;

- перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры (первичные документы, регистры аналитического учета, регистры синтетического учета) и являющихся источниками информации для проверки;
- перечень необходимых нормативных документов;
- нормы, нормативы и другую справочную информацию, используемую при выполнении контрольной процедуры;
- описание техники исполнения процедуры;
- описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа).

Все аудиторские процедуры, разработанные аудиторской организацией, должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита конкретного экономического субъекта, оформлять рабочую документацию аудитора, осуществлять качественное проведение аудита по составу контрольных процедур. Порядок присвоения классификационных номеров аудиторским процедурам представляет собой один из внутренних стандартов и разрабатывается каждой аудиторской организацией самостоятельно.

Предлагаемый вариант присвоения классификационных номеров строится по трехзначной серийно-порядковой системе классификации - X 1 X2 X3, где X1 - номер нарушения в классификаторе нарушений; X2 - номер разновидности нарушения в классификационной группе нарушений; X3 - порядковый номер контрольной процедуры для выявления данного нарушения.

*4. Последовательность выполнения аудиторских процедур.* Составление классификатора возможных нарушений по счету, а также описание каждой аудиторской процедуры, проведение которой позволяет выявить любое из возможных нарушений, безусловно, дают возможность аудиторской организации провести проверку на высоком качественном уровне. Однако важна последовательность выполнения аудиторских процедур, так как, во-первых, итоговые данные одной контрольной процедуры могут быть исходными для другой (если для выявления какого-либо нарушения требуется последовательность выполнения контрольных процедур); во-вторых, одни процедуры могут выполняться параллельно, другие - только последовательно, и последовательность эта не случайна.

Последовательность выполнения аудиторских процедур может быть оформлена в виде блок -схемы как по отдельному разделу учета (участку, бухгалтерскому счету), так и по нескольким взаимосвязанным разделам учета (участкам, бухгалтерским счетам).

В условиях использования компьютерной техники может быть расширена сфера применения одних способов получения аудиторских доказательств (см. правило аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства») и сужена сфера применения других.

Использование такого способа, как проверка арифметических расчетов клиента (пересчет), становится бессмысленным, а сфера применения способа прослеживания, наоборот, расширяется. Под *прослеживанием* понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете правильно (или неправильно).

Предлагаемая структура методики детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может использоваться для разработки внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по разделам и счетам бухгалтерского учета. Наличие таких стандартов не только облегчает работу аудиторов, обеспечивает высокое качество оказываемых аудиторских услуг, но и позволяет осуществлять проверку качества деятельности аудиторской организации, а также защищать интересы отдельных аудиторов.

Как правило, основными причинами возникновения претензий к качеству проведенного аудита являются нарушения, обнаруженные налоговыми органами после проведения аудита у данного экономического субъекта.

Как в случае проверки экономического субъекта аудиторской организацией, так и в случае проверки его налоговыми органами по результатам проверки составляется акт (перечень) выявленных ошибок и нарушений. Если эти перечни совпадают, к аудитору не может возникнуть претензий со стороны клиента.

Если количество ошибок, выявленных аудитором, превышает количество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент может сделать вывод либо об излишней осторожности аудитора, либо о не- достаточной квалификации сотрудников налоговой службы. Как правило, в подобных случаях претензий к аудиторам не возникает.

Если множество ошибок, выявленных аудитором, меньше, чем множество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент делает вывод о недостаточной квалификации аудитора или о том, что аудиторская проверка проведена на недостаточно качественном уровне. В данном случае возникают претензии к аудитору.

При наличии претензий к качеству проведенного аудита со стороны клиента, налоговых и иных органов проверка обоснованности этих претензий должна начинаться с проверки внутренних стандартов, раскрывающих состав и описание процедур тестирования средств системы контроля и процедур детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, не предусмотрены внутренним стандартом, можно констатировать невысокое качество методологического обеспечения аудита в данной аудиторской организации. Когда процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, но не включены в план проверки ведущим аудитором, можно говорить о некачественном исполнении им своих служебных обязанностей или о его недостаточной квалификации.

(В третьем разделе «Практический аудит» будут приведены методики проведения аудита по различным разделам и счетам бухгалтерского учета.)

## **1.4 Лекция № 4 (2 часа)**

### **Тема: «Планирование аудиторской проверки»**

#### **1.4.1 Вопросы лекции:**

1. Предварительное ознакомление с экономическими субъектами и оформление договорных отношений
2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля при подготовке и проведении аудита
3. Планирование аудиторской проверки. Составление общего плана и программы проверки

#### **1.4.2 Краткое содержание вопросов**

##### **1. Предварительное ознакомление с экономическими субъектами и оформление договорных отношений**

В аудиторской деятельности большое значение имеют отношения с экономическими субъектами, которым аудиторская организация оказывает услуги. Прежде чем вступать с новой организацией в партнерские отношения, заключать договор на выполнение услуг, необходимо предварительно ознакомиться с ее деятельностью и согласовать условия оказания таких услуг. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор должны убедиться в том, что деятельность потенциального партнера не противоречит существующему законодательству, что он платежеспособен, готов сотрудничать и выполнять все обязанности аудируемого лица, предусмотренные Законом «Об аудиторской деятельности». Кроме того, необходимо оценить объем предстоящей работы в целях определения ее стоимости для обоснования цены договора, условия которого аудитор должен согласовать. Результатом согласования является договор оказания аудиторских услуг.

В ходе проведения аудита или оказания аудиторской услуги руководство аудируемой организации может предложить изменить условия, например отказаться от привлечения к работе эксперта, сократить сроки проведения, ограничить предоставляемую информацию и т.д.

Вопросам, с которыми сталкивается аудиторская организация, согласовывая условия до и в ходе выполнения аудита или другой аудиторской услуги, посвящено федеральное правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита», в котором устанавливаются единые требования:

- к порядку согласования условий проведения аудита с аудируемым лицом;
- к действиям аудиторской организации и индивидуального аудитора в случае, когда

руководство аудируемого лица обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении.

В ходе достижения договоренности с руководством экономического субъекта можно использовать *письмо о проведении аудита или оказании соответствующей услуги* - документ, подписанный руководством аудиторской организации, направляемый предполагаемому заказчику и подписываемый им в случае его согласия с основными условиями выполнения задания по проведению аудита или оказанию аудиторской услуги.

Назначением этого письма является раскрытие на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской про верки целей, обязательств аудиторской организации или индивидуального аудитора, а также обязанностей руководства аудируемого лица для обеспечения наиболее благоприятных условий выполнения аудитором своих обязанностей.

В письме основное внимание уделено вопросам согласования условий проведения аудита, перечислены основные положения, которые должны быть включены в письмо, предваряющее заключение договора:

- цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- состав документов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а так же порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

в письме о проведении аудита могут также указываться:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- право аудитора получать от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- требование к руководству аудируемого лица содействовать кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в получении ими информации, необходимой для проведения аудита;
- требование к руководству аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

В случае необходимости в письме о проведении аудита или приложениях к нему могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

В приложении к стандарту 12 представлен пример письма о проведении аудита.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

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

- 2) любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- 3) кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- 4) изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- 5) значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- 6) изменения требований законодательства Российской Федерации. В данном стандарте нет определенных рекомендаций о том, что должен в обязательном порядке содержать договор о проведении аудита или выполнении аудиторской услуги. Поэтому содержание договора на оказание аудиторских услуг, включаемые в него пункты согласовываются договаривающимися сторонами и по сути не должны противоречить требованиям ГК РФ к договору возмездного оказания услуг (гл. 39).

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями или направлять отдельное письмо о проведении аудита, влияют следующие факторы:

- порядок назначения аудитора дочерних организаций;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
- требования законодательства Российской Федерации;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- доля собственности головной организации;
- степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор в соответствии с требованиями раздела «Повторяющийся аудит» должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

В Гражданском кодексе РФ аудиторские услуги отнесены к услугам на возмездной основе и включены в перечень таких услуг (п. 2 ст. 779). Общий признак этих услуг (медицинские, аудиторские, консультационные услуги, услуги связи и т.д.), заключается в том, что их предметом являются, как правило, определенные действия, а не их ошестествленный результат.

Взаимоотношения между клиентом и аудитором (аудиторской фирмой) регулируются договором и в тех случаях, когда аудиторская проверка проводится по поручению государственных органов.

Договор на оказание аудиторских услуг и его исполнение должны соответствовать требованиям гл. 39 ГК РФ. В этой главе содержится пять статей (ст. 779-783), в которых рассматриваются: понятие возмездного оказания услуг; порядок исполнения договора, оплата услуг, невозможность достижения результата работ, обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

По всем остальным вопросам, возникающим при заключении и исполнении договоров на возмездное оказание услуг, могут быть применены общие положения о подряде, если они не противоречат общей части обязательственного права (разд. 3 ГК РФ).

Действие норм Гражданского кодекса играет решающую роль при разработке формы и содержания договора на проведение аудиторской проверки и об ответственности аудиторов и аудиторских фирм перед клиентом. Следует помнить, что одни статьи гражданского кодекса РФ носят императивный, а другие - диспозитивный характер. Императивные нормы не могут не соблюдаться хозяйствующими субъектами, т.е. ими следует руководствоваться в точности и только так, как об этом сказано в ГК РФ, и никак иначе. Нормы, носящие диспозитивный характер, действуют тогда, когда иное не установлено договором. Это означает, что если в договоре установлена определенная ответственность, то наступает только та ответственность, которая установлена договором.

Еще раз подчеркнем правовой статус договора на проведение аудиторской проверки, Это *договор возмездного оказания аудиторских услуг*.

*Порядок исполнения договора.* Одна из особенностей договора на оказание аудиторских услуг - творческий характер работ. С этим связана необходимость для сторон принимать на себя обязанности и осуществлять их исполнение с учетом действия законодательства об интеллектуальной собственности.

В соответствии со ст. 780 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, исполнитель обязан *оказать услуги лично*.

Таким образом, указанная норма в ГК РФ носит *диспозитивный характер*. Не должно быть договоров с аудиторскими фирмами, в которых было бы указано, что проверку



полностью будет осуществлять другая аудиторская фирма. Фирма, заключающая подобные договоры, становится посредником, а это не тот вид деятельности, который может оказывать аудиторская фирма по договору. Но в договоре может быть обоснована возможность привлечения к аудиторской проверке дополнительных аудиторов-предпринимателей и других аудиторских фирм. Для привлечения третьего лица к исполнению договора необходимо получить согласие заказчика и закрепить это в договоре.

Такого согласия не требуется ни при исполнении договоров подряда (где, как известно, чрезвычайно распространен субподряд), ни при исполнении договоров другого типа, регулируемых гл. 38 ГК РФ, если только иного указания нет в самом договоре.

*Оплата услуг.* Основная особенность правового режима договоров на возмездное оказание услуг - отличное от подряда распределение риска.

Если иное не предусмотрено договором, то при невозможности исполнения договора, возникшей по вине заказчика, услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме (п. 2 СТ. 781).

Например, при отсутствии документации (или большей ее части) для проверки, ее случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, происшедшими не по вине аудитора, он имеет право представить клиенту отрицательное аудиторское заключение либо отказаться от выражения своего мнения, и при этом в соответствии с договором его услуги должны быть оплачены.

*Невозможность достижения результата работ (определение последствий)* - следующая особенность договора на возмездное оказание услуг.

Согласно П. 3 СТ. 781 ГК РФ, если невозможность возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы. Такие последствия наступают при отсутствии иных условий в законе или договоре.

В данном случае опять содержится диспозитивная норма, которую следует предусмотреть и согласовать с заказчиком в договоре. Если в разделе договора «Порядок исполнения договора» в случае невозможности его исполнения по обстоятельствам, не зависящим от сторон, будет установлено, что «ответственность наступает в соответствии с действующим законодательством», то заказчик должен возместить исполнителю фактически понесенные им расходы. Для этого целесообразно в договор на проведение аудиторской проверки включить пункт, определяющий метод оценки стоимости работ, выполненных аудиторской фирмой (аудитором) до момента, когда руководством аудиторской фирмы заказчику представлен документ, обосновывающий невозможность продолжения работ для достижения необходимого заказчику результата.

Во избежание недоразумений можно порекомендовать на этапе составления плана (программы) аудиторской проверки у конкретного клиента согласовывать с заказчиком состав группы проверяющих. На некоторых предприятиях легко установить, кто из членов группы проверяющих, когда и сколько времени провел у клиента, если у клиента (как правило, это крупные промышленные и коммерческие предприятия) налажена пропускная система. Но как быть в случаях, когда документация для проверки изымается у клиента и аудиторская фирма (аудитор) проводит проверку в своем офисе? Как учесть рабочее время тех сотрудников, которые занимаются обработкой собранного материала непосредственно в аудиторской фирме, а клиент, которому предстоит оплатить их работу, даже их не видел?

Все это следует предусмотреть в специальном протоколе, прилагаемом к пункту договора, посвященному определению последствий невозможности достижения результата работ.

*Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.* Еще одним отличием договора возмездного оказания услуг от прочих договоров является порядок его одностороннего расторжения. Эти нормы, установленные ГК РФ, носят *императивный характер*.

В отличие от общего правила о недопустимости одностороннего отказа от исполнения обязательства (ст. 310) в договоре возмездного оказания услуг заказчик и исполнитель могут *в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора* (ст. 782). Условием отказа со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных им расходов, а со стороны исполнителя - лишь при условии полного возмещения заказчику убытков.

Условия, как видно, неравноценны, поскольку во втором случае речь идет о полном возмещении убытков, которые охватывают как реальный ущерб, включая и произведенные заказчиком расходы, так и упущенную им выгоду, в то время как в первом случае исполнитель может требовать возмещения лишь понесенных им расходов.

Необходимо различать два случая возмещения исполнителю затрат в случае отказа заказчика:

- если услуги не могут быть исполнены по вине заказчика;

- если заказчик в одностороннем порядке отказывается от исполнения договора.

В первом случае услуги аудитора (аудиторской фирмы) подлежат оплате в полном объеме, включая упущенную выгоду, а во втором - заказчик оплачивает только фактически понесенные исполнителем (аудиторской фирмой) затраты.

Естественно, для аудиторских фирм, индивидуальных аудиторов предпочтительным является первый вариант. Решение об отказе от оказания услуги исполнителем может быть принято *и до, и после наступления срока исполнения договора*. Если исполнитель отказывается от исполнения услуги (проведения аудиторской проверки) по вине заказчика, то факт вины заказчика нужно доказать.

Односторонний отказ от аудиторских услуг со стороны заказчика может быть сделан только *до наступления срока исполнения обязательств по договору*.

В силу СТ. 783 ГК РФ к договору возмездного оказания аудиторских услуг могут применяться и общие положения о подряде (ст. 702-729), если они не противоречат нормам гл. 39 ГК, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг. Важнейшие среди них нормы, регулирующие:

- 1) своевременность выполнения работ по договору;
- 2) сохранность документации;
- 3) права заказчика во время выполнения работ;
- 4) содействие заказчика;
- 5) конфиденциальность полученной сторонами информации;
- 6) ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество;
- 7) приемку заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой);
- 8) качество работы;
- 9) сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы;
- 10) пределы и условия использования результатов работ;
- 11) права на результаты интеллектуального творчества.

## **2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля при подготовке и проведении аудита**

Оценка надежности системы бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК) является важной составляющей ознакомления аудиторов с особенностями аудируемого лица. В ФПСА № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» отмечено, что аудитору необходимо получить представление о деятельности аудируемого лица, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для оценки риска существенных искажений (РСИ) финансовой (бухгалтерской) отчетности для планирования дальнейших аудиторских процедур.

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Аудиторские процедуры, осуществляемые в целях приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств при оценке РСИ финансовой (бухгалтерской) отчетности. Вообще, любая проводимая аудитором процедура, будь то тестирование средств контроля или оценка достоверности остатка по счету, учета однотипных хозяйственных операций (оборота по определенной корреспонденции счетов), раскрытия информации, в той или иной степени влияет на оценку РСИ.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая СВК, аудитор обычно использует такие средства, как запросы в адрес руководства или сотрудников, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование, направление запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические и другие услуги, просмотр информации, полученной из внешних источников (банковских, статистических отчетов, публикаций официальных правовых и финансовых изданий и т.д.).

*Аналитические процедуры* могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита.

В случае если сопоставление отдельных показателей и ожидаемых результатов

деятельности с учтенными суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе учтенных сумм, приводит к необычным или неожиданным соотношениям, аудитор учитывает эти результаты при оценке рисков существенного искажения информации.

*Наблюдение и инспектирование* могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам аудируемого лица, так и источником информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры обычно включают:

- наблюдение за различными областями деятельности и операциями аудируемого лица;
- инспектирование документов (таких как бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
- изучение отчетов, подготовленных руководством (таких как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая (бухгалтерская) отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности (сквозные проверки).

В распоряжении аудитора могут находиться информация о деятельности аудируемого лица и его среде, оценки надежности СБУ, СВК, полученные в предыдущие периоды. Источниками такой информации могут быть:

- итоги предварительного ознакомления с деятельностью аудируемого лица в процессе заключения договора;
- опыт оказания других аудиторских услуг;
- данные других аудиторов.

Если аудитор располагает такой информацией, он может использовать ее в том случае, если в деятельности, в СБУ и СВК аудируемого лица не произошли изменения, которые могут повлиять на ее актуальность для текущего периода. Поэтому аудитор должен направить запросы и выполнить прочие уместные аудиторские процедуры, в том числе сквозные проверки, в целях выявления возможных изменений, способных оказать влияние на актуальность полученных ранее оценок

Подверженность финансовой (бухгалтерской) отчетности существенным искажениям должна стать предметом серьезного обсуждения участниками аудиторской группы. Совещания, посвященные этому вопросу, проводятся в целях достижения большего понимания РСИ финансовой (бухгалтерской) отчетности в областях, являющихся объектами проверки каждого исполнителя и обмен информацией, полученной в ходе аудита. На таких совещаниях более квалифицированные участники аудиторской группы могут указать возможные хозяйственные риски, источники РСИ, поделиться своими знаниями о том, каким образом и где финансовая (бухгалтерская) отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям. Решения организационного характера (состав участников обсуждения, сроки, форма проведения) является предметом профессионального суждения руководителя аудиторской группы.

При ознакомлении с аудируемым лицом обратить внимание на следующие его особенности: отраслевую принадлежность, направление деятельности, организацию учета, риски, связанные с хозяйственной деятельностью, финансовые результаты деятельности аудируемого лица.

Для представления результатов аудиторских процедур, связанных с раскрытием указанных характеристик деятельности аудируемого лица, целесообразно разрабатывать специальные тесты в форме вопросников. Тест должен быть составлен таким образом, чтобы по его результатам можно было бы дать оценку РСИ или его составляющим. Первая составляющая РСИ характеризует сложность хозяйственной деятельности и ведения бухгалтерского учета аудируемого лица. Вторым источником РСИ являются недостатки в организации СВК. Аудитор должен оценить надежность и понять суть фактически сложившихся систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и их соответствие требованиям к такого рода системам.

Оценка РСИ необходима аудитору для того, чтобы определить требования к надежности планируемых аудиторских процедур. Чем выше оценка аудитором РСИ, тем более надежными должны быть планируемые аудиторские процедуры, тем большие объемы учетной и отчетной информации должны быть охвачены проверкой.

В приложении 2 к стандарту № 12 подробно описаны элементы системы внутреннего контроля, которые необходимо оценить при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица, планировании и в ходе проведения аудита:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

*Контрольная среда.* Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица

Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Контрольная среда включает следующие элементы:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- профессионализм (компетентность сотрудников);
- участие в контроле собственника или его представителей;
- компетентность и стиль работы руководства;
- организационную структуру;
- наделение ответственностью и полномочиями, распределение ответственности;
- кадровую политику и практику (набор, адаптацию, инструктаж при приеме на работу, подготовку, обучение, оценку, консультирование, продвижение по службе, вознаграждение сотрудников).

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут применять элементы контрольной среды, отличающиеся от тех, которые применяют аудируемые лица более крупного масштаба. Например, они могут не иметь письменно оформленного кодекса поведения, но вместо этого поддерживать соответствующие нормы этического поведения с помощью устного общения и примера руководства.

*Процесс оценки рисков аудируемым лицом.* Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций или каким образом определяются и анализируются существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочные значения.

Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риски могут возникать или изменяться вследствие следующие обстоятельств.

1. Изменения в окружении аудируемого лица - макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков.

2. Новый персонал - новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты.

3. Внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем - значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля.

4. Быстрый рост и развитие аудируемого лица - действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности.

5. Новые технологии - внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

6. Новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ,

услуг - освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет не- большой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля.

7. Реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функциях, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля.

8. Расширение операций за рубежом - расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства.

9. Новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности - принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все хозяйственные субъекты определяют цели бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако у субъектов малого предпринимательства они могут быть обозначены не столь четко, как в хозяйственных субъектах более крупного размера, что не мешает руководству субъектов малого предпринимательства быть осведомленными о рисках, связанных с этими целями, без применения формализованных методов.

*Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности.* Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

1) инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);

2) отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях);

3) обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную);

4) включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях (отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном виде финансовой (бухгалтерской) отчетности либо обобщение другой полезной информации, которая может быть использована при оценке хозяйственной деятельности аудируемого лица в управленческих или иных целях. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а так- же на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- 1) идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
- 2) своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- 3) осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- 4) определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;

5) представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система информирования персонала может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до сведения сотрудников может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством распоряжений руководства.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности субъектов малого предпринимательства, являются менее формальными, чем информационные системы более крупных аудируемых организаций, однако их роль также является важной.

**Контрольные действия.** Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

1) проверка выполнения, представляющая собой анализ полученных фактических показателей, их сравнение с прогнозными, с показателями за предыдущие периоды, структурный и динамический анализ;

2) общие средства контроля, предназначенные для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, средств контроля за изменением программного обеспечения, средств контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных, средств контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения, средств контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес;

3) прикладные средства контроля, осуществляющие проверку арифметической точности бухгалтерских записей, ведения учета и обзорную проверку счетов, составление оборотных ведомостей, такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии;

4) проверка наличия и состояния объектов, включающая контрольные действия, направленные на обеспечение сохранности активов, меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям, санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными, проведение периодических инвентаризаций;

5) разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов, санкционированию операций, регистрации операций в учете, хранению активов.

Контрольные действия, осуществляемые субъектами малого предпринимательства, аналогичны тем, которые проводят хозяйствующие субъекты более крупного размера, однако уровень формального подхода, применяемого теми и другими, является различным. Кроме того, субъекты малого предпринимательства могут посчитать, что некоторые виды контрольных действий являются ненадлежащими вследствие контрольных средств, применяемых руководством.

**Мониторинг средств контроля.** Важной обязанностью руководства является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля предполагает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторам соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного

функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг осуществляется в целях обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Например, если не осуществлять мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с банками, то персонал, возможно, прекратит заниматься их подготовкой. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

для представления результатов аудиторских процедур по оценке надежности СВК могут использоваться тесты в виде вопросников. Тест должен быть составлен таким образом, чтобы его результаты можно было бы рассматривать как доказательство, обоснование данной аудитором оценки надежности этой системы или составляющих РСИ, связанных с ее функционированием.

### 3. Планирование аудиторской проверки. Составление общего плана и программы проверки

Планирование аудиторской деятельности регулируется двумя ФПСАД «Планирование аудита» и N 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица». Положения первого стандарта применяются в первую очередь к повторяющемуся аудиту (проверкам, которые аудиторская организация проводит в отношении данного аудируемого лица не первый год). Основное отличие аудиторской проверки, которая проводится в отношении аудируемого лица в первый раз

(первичного аудита), состоит в том, что аудиторской организации, индивидуальному аудитору (далее аудитору) требуется расширить процесс планирования, включив в него такой важный раздел, как проверка достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода.

Предваряя проведение аудита, планирование состоит в разработке аудиторской организацией:

- стратегии аудита, выражающейся в разработке *общего плана аудита* с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- *аудиторской программы*, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации, раскрывающей ожидаемый характер, сроки проведения и объем аудиторских процедур.

В ходе составления общего плана аудита необходимо:

- 1) выделить объекты проверки;
- 2) для каждого объекта определить исполнителя аудиторских процедур и сроки их выполнения.

Для выявления областей, показателей, фактов, значимых для аудита, в ходе планирования должны быть проведены определенные аналитические процедуры. В зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также от того, какую оценку получила надежность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, от того, как он оценил РСИ, аудитор варьирует состав и содержание планируемых аудиторских процедур: процедур тестирования СВК и процедур проверки по существу остатков по счетам бухгалтерского учета и результатов учета однотипных хозяйственных операций или оборотов по определенным корреспонденциям счетов. На этом этапе решается вопрос о том, каким аудиторским процедурам следует отдать предпочтение.

Если аудитор решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета для получения достаточной степени уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, т.е. если РСИ получил оценку «низкий», объем аудиторских процедур по существу значительно сокращается. Аудитор большее внимание уделяет проверке соответствия данных бухгалтерской (финансовой) отчетности регистрам учета, не ставя под сомнение их достоверность. Давая высокую оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор должен обосновать это достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств. В этом случае большее внимание уделяется тестированию работы этих систем.

В том случае, если оценка, данная РСИ, ниже той, которую аудитор считает допустимой, в план аудита необходимо включить аудиторские процедуры по существу. Т.е. аудитор должен предусмотреть достаточное количество и состав аудиторских процедур, дающих основание для подтверждения достоверности регистров учета, на основании которых формируется основная часть бухгалтерской (финансовой) отчетности или позволяющих

обосновать оценку имеющихся в учете искажений.

При подготовке общего плана и программы аудита следует исходить из установленного критерия существенности фактов, отражаемых в отчетности, в целях выявления значимых для аудита областей (участков), объектов проверки.

Ориентируясь на общепринятую оценку допустимого аудиторского риска (средний, ниже среднего, 5% и т.д.) и полученные оценки РСИ или его составляющих НР, РСК, аудитор планирует проверку с необходимым РН. Чем ниже РН, тем тщательнее должна проводиться проверка, тем больше внимания аудитор должен уделять проверке соответствия учетных данных фактам хозяйственной деятельности, отражаемым в первичных учетных документах, достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета, Т.е. достоверности журнала бухгалтерских записей и начальных сальдо. Именно эти два источника являются основанием для формирования всех учетных регистров и в конце концов формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение оценки необходимого РН и критерия существенности фактов отчетности, установленных при планировании. В этом случае должны быть уточнены как общий план аудита, так и его программа.

Уже на этапе планирования аудитор должен определить приемлемый уровень существенности, ориентируясь на который в дальнейшем он сможет решить вопрос о том, можно или нельзя подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и выбрать форму аудиторского заключения.

Если аудитор считает целесообразным, он может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана. При этом он независим в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане, и несет полную ответственность за разработанные план и программу аудита.

Результаты проводимых процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, поскольку они служат основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса проведения аудиторской проверки.

*Общий план* - это руководство осуществления аудита. В процессе проведения аудиторской проверки у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудитор должен подробно документировать.

В общем плане необходимо предусмотреть сроки проведения аудита и составить график его проведения, подготовки отчета (информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования необходимо учесть реальные трудозатраты, уровень существенности, проведенную оценку составляющих аудиторского риска.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- конкретные области, подлежащие изучению, чтобы аудит был объективным;
- существенные моменты, которые следует охватить;
- формирование аудиторской группы, ее численность и квалификацию специалистов, привлекаемых к проведению проверки;
- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;
- стандарты, процедуры, методики или документы, с которыми следует ознакомить группу аудиторов;
- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
- предполагаемые сроки работы группы;
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с Финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;
- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке конкретного факта между руководителем



аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения проверки.

Примерный состав видов работ по организации и проведению аудита следующий.

1. Ознакомление с особенностями Финансово-хозяйственной деятельности и условиями, в которых она ведется.
2. Предварительная оценка надежности систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности
3. Определение критерия существенности для аудита фактов Финансово-хозяйственной деятельности и показателей отчетности
4. Определение состава объектов проверки
5. Расчеты (формулирование) общего и частных уровней существенности искажений информации для каждого выделенного объекта проверки
6. Разработка программ проверки для каждого объекта проверки, заданий для исполнителей предполагает следующее.
  - 6.1. Соответствие общих документов требованиям законодательства (устав, лицензии, регистрационные документы, крупные договоры с поставщиками, заказчиками, кредиторами и заемщиками, коллективный договор и контракты с работниками, учетная политика и т.д.).
  - 6.2. Достоверность остатков по счетам бухгалтерского учета на начало (конец) аудируемого периода (в случае первичного аудита), правильность переноса итогов предыдущего в начало аудируемого периода.
  - 6.3. Достоверность оборотов по счетам и данных регистров бухгалтерского учета за аудируемый период (проверка учета по участкам учета) и соответствие данных регистров бухгалтерского учета данным первичного учета.
  - 6.4. Правильность расчетов оценочных показателей, учитываемых в бухгалтерском учете (себестоимость готовой продукции, себестоимость отгруженной продукции, стоимость незавершенного производства, амортизационные отчисления, суммы начисленных налогов и отчислений и т.д.).
  - 6.5. Соответствие показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности данным регистров бухгалтерского учета и фактам финансово-хозяйственной деятельности.
7. Проведение инструктажа исполнителей.
8. Выполнение аудиторской проверки (выполнение аудиторских процедур, предусмотренных программой аудита) и контроль за ее исполнением.
9. Обобщение результатов выполненной проверки.
10. Обсуждение с представителями собственника и руководством аудируемого лица полученных результатов и проекта аудиторского заключения.
11. Проведение дополнительных аудиторских процедур, необходимость которых возникла в ходе выполнения программы аудита.
12. Оформление результатов аудита, письменной информации и аудиторского заключения.

*Программа аудита* является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией исполнителям (аудиторам и их ассистентам) и одновременно средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Программа аудита содержит как тесты средств контроля, так и аудиторские процедуры по существу.

*Тесты средств контроля* предназначены для сбора аудиторских доказательств, подтверждающих оценку аудитором надежности функционирования систем учета, внутреннего контроля. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта или чтобы убедиться в их надежности.

*Аудиторские процедуры по существу* включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете данных первичных учетных документов, бухгалтерских справок-расчетов, результатов проводимых инвентаризаций в форме оборотов и сальдо по счетам. Они представляют собой сбор аудиторских доказательств оценки имеющихся в учете и отчетности искажений или их отсутствия.

Программа аудита представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и

результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, - это фактический материал для составления аудиторского отчета (информации представителям собственника и руководству аудируемого лица) и аудиторского заключения, а также основание для Формирования объективного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Общий план и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование должно осуществляться непрерывно на протяжении выполнения проверки. В связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур, и план и программа могут быть уточнены. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

### **1.5 Лекция № 5 (2 часа)**

**Тема: «Аудиторская оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля»**

#### **1.5.1 Вопросы лекции:**

1. Изучение и оценка эффективности системы бухгалтерского учета
2. Оценка надежности внутреннего контроля

#### **1.5.2 Краткое содержание вопросов**

##### **1. Изучение и оценка эффективности системы бухгалтерского учета**

Эффективность системы бухгалтерского учета может быть обеспечена только при соблюдении основных принципов его ведения:

- правильная денежная (стоимостная) оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций в валюте Российской Федерации - рублях;
- двойственное отражение хозяйственных операций на взаимосвязанных счетах в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- документирование хозяйственных операций;
- обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств и отражения ее результатов на счетах бухгалтерского учета;
- соблюдение в течение года учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций, оценки имущества и финансовых обязательств;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца;
- отражение в балансе организации лишь имущества, являющегося ее собственностью;
- непрерывность ведения бухгалтерского учета;
- временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

##### **2. Оценка надежности внутреннего контроля**

Система внутрихозяйственного контроля требует: наличия компетентного, заслуживающего доверия персонала с четко определенными правами и обязанностями;

разделения обязанностей; создания необходимых условий для работы службы внутреннего аудита (выделение помещения, специалистов, транспорта, наличие укомплектованной или программной, нормативной и справочной базы данных и т.п.); организации охраны труда, повышения квалификации членов штатного аппарата службы; определения уровня оплаты труда работников службы внутреннего контроля в штатном расписании; чтобы работники службы имели следующие права: проверять первичные документы, бухгалтерские регистры, наличие денег, ценностей и ценных бумаг в кассе; проверять сметы, планы и другие документы финансово хозяйственной деятельности; знакомиться с приказами, постановлениями собрания акционеров, учредителей, распоряжения правления и должностных лиц, проектами и уже заключенным другими организациями договорами; обследовать объекты строительства, территорию, склады, мастерские и другие производственные, хозяйственные и служебные помещения, и др.

Если в результате проверки системы внутрихозяйственного контроля аудитор установит, что все перечисленные требования выполняются, то он может считать функционирование системы внутрихозяйственного контроля надежным и, соответственно, сократить объем собственной предстоящей работы.

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутрихозяйственного контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкую», «среднюю» или «высокую».

Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутрихозяйственного контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы.

## 1.6 Лекция № 6 (2 часа)

### Тема: «Существенность в аудите»

#### 1.6.1 Вопросы лекции:

1. Понятие существенности в аудите
2. Расчет уровня существенности

#### 1.6.2 Краткое содержание вопросов

##### 1 Понятие существенности в аудите

В теории и практике аудита понятие «существенность» - ключевое. В том или ином контексте существенность упоминается практически в каждом федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности. В нормативных документах по бухгалтерскому учету также используется это понятие. На всех этапах аудиторской проверки – от ознакомления с деятельностью аудируемого лица и принятия решения о проведении аудита, планирования и организации аудита до формирования мнения о достоверности финансовой отчетности в аудиторском заключении - аудитор оценивает данные, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо обнаруженные искажения, содержащиеся в этих данных, в аспекте их существенности.

Единые требования, касающиеся концепции существенности в аудите, приведены в ФПСАД № 4 «Существенность в аудите». В п. 3 этого стандарта указывается, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. А в п. 4 говорится, что при разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности в целях выявления

существенных искажений.

Таким образом, признак существенности применяется к двум принципиально разным объектам:

1) к данным и фактам, отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности (этот подход, кроме ФПСАД, определен и в приказе Минфина РФ № 66н «Бухгалтерская отчетность» от 02.07.2010г., и в ПБУ 4/99 от 06.07.1999г.);

2) к обнаруженным или предполагаемым по результатам проверки искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На различных этапах проверки аудитор сталкивается с необходимостью либо оценить существенность фактов, показателей, данных, либо решить, насколько существенны, с его точки зрения, их искажения.

Так, на этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования аудитору важно выделить для проверки показатели (разделы и статьи отчетности), которые он считает наиболее существенными, требующими особенно тщательной проверки их достоверности. Те же разделы отчетности, которые аудитор посчитает несущественными, он может не включать в план и программу проверки. При этом согласно нормативным требованиям аудитор должен опираться на свое профессиональное суждение.

Такое профессиональное суждение в аудиторской организации должно быть изложено в виде внутреннего стандарта, где должны быть определены критерии, по которым проверка данных об отдельных активах, обязательствах, составляющих капитала, хозяйственных операциях в план аудита включается в обязательном порядке. Критерий существенности может быть качественным и количественным.

*Качественный критерий* позволяет определить значимость информации, выделить наиболее важные для проверки факты, отраженные в отчетности. Таким критерием может быть перечень тех разделов финансовой отчетности, которые аудитор должен обязательно включать в план и программу аудита. Например, во внутренний стандарт аудиторской организации может быть включено требование обязательной проверки таких показателей Отчета о финансовых результатах, как «Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг», «Себестоимость проданных товаров, продукции работ, услуг» и «Текущий налог на прибыль». В другой аудиторской организации этот же критерий может содержать требование обязательной проверки всех показателей этого отчета. Кроме того, в стандарте может быть сформулирован и такой качественный критерий: в любом случае аудиторы проверяют правильность расчета оценочных показателей (незавершенное производство, себестоимость реализованной продукции, финансовые результаты, суммы начисленных налогов и т.д.). Содержание внутренних стандартов - ноу-хау аудиторской фирмы - является обобщением ее опыта. Важно, чтобы во внутрифирменном стандарте были перечислены основные показатели, которые должны попасть во внимание аудитора и являются существенными для потенциального пользователя.

*Количественный критерий* выделения существенной для аудитора информации представляет собой числовое значение того или иного показателя, начиная с которого этот показатель становится важным, подлежащим проверке. Этот порог может быть просто конкретной суммой или частью от некоторого обобщенного количественного показателя. В первом случае говорят об абсолютном показателе существенности, во втором - об относительном.

Например, для выделения синтетических счетов бухгалтерского учета, в первую очередь подлежащих проверке по количественному критерию, могут служить модифицированный оборотно-сальдовый баланс (табл. 1) и таблица используемых бухгалтерских записей (табл.2).

Таблица 1 - Модифицированный оборотно-сальдовый баланс

Номер n/n	Счет	Обороты				Остаток			
		Дебет	%	Кредит	%	Дебет	%	Кредит	%
1	01	695934	3	53678	0,2	356 740	6,6		
...									
45	60	579400	2,5	673 960	2,9	497 800	9,2	653 070	12,1
...									
87	99	34760	0,1	76950	0,3	-			
Итого		23 197 800	100	23 197 800	100	5 389 570	100	5389570	100

В табл. 1 не приведены остатки на начало отчетного периода, так как они могут быть получены из имеющихся данных, если это имеет принципиальное значение для аудитора.

Критерий выделения бухгалтерских счетов для проверки по данным табл. 1 аудиторская организация должна сформулировать в своем внутреннем стандарте. Например,

обязательной проверке подлежат счета, сальдо которых на конец года более критерия для сальдо КС = 5% итоговой строки или наибольший оборот (дебетовый или кредитовый) более критерия для оборота КО = 2% итоговой строки. Значения КС и КО в аудиторской организации закрепляются во внутрифирменном стандарте. В данном случае КС и КО являются относительными количественными критериями существенности.

Данные, приведенные в табл. 2, могут служить для уточнения состава синтетических счетов учета, подлежащих проверке.

Таблица 2 - Итоговая таблица используемых бухгалтерских записей

Корреспонденция		Число записей	Итоговая сумма	Примечание
Счет Д	Счет К			
01	08	8	695 934	
...				
60	51	200	673960	
99	90	2	34760	
....				
Итого		15670	46395 600	

Прежде всего, аудитора должны заинтересовать некорректные проводки либо проводки, отражающие особенные операции, не характерные для проверяемого аудируемого лица, впервые отражаемые в бухгалтерском учете. В этом случае аудитор руководствуется качественным критерием оценки существенности. Данные этой таблицы позволяют аудитору выделить не просто проверяемые счета учета, но и конкретные группы однотипных операций, имеющих наибольший удельный вес в оборотах (показатели гр. 4). Например, проверять не все группы однотипных операций по выделенному ранее счету, а только те, которые отражаются бухгалтерскими проводками с наибольшей итоговой суммой. Кроме того, данные гр. 4 табл. 2 о количестве учтенных однотипных операциях позволяют аудитору исходя из условий проверки (времени, отведенного на проверку, состава группы проверяющих аудиторов, количества учитываемых операций) принять решение о форме контроля - сплошной или выборочной, о виде аудиторской выборки в каждом конкретном случае и о методе экстраполяции результатов выборочного контроля на всю проверяемую совокупность операций.

При оценке достоверности отчетности, выполняя аудиторские процедуры по существу, аудитор может обнаружить искажения. К ним также применяется критерий «существенность». Искажение считается существенным, если оно может привести к ошибочным решениям, сделанным на основании искаженной информации. В качестве критерия существенности искажений используют уровень существенности.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

## 2. Расчет уровня существенности

При разработке плана аудиторской проверки аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности в целях оценки существенности (с количественной точки зрения) искажений, которые будут обнаружены. Приемлемый уровень существенности как мера предельной ошибки, которая не изменит мнения аудитора о достоверности отчетности, может иметь качественный и количественный характер. Аудитор обязан принимать во внимание качественную и количественную стороны существенности в аудите. С качественной стороны аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершения экономических субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной - аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемых неотмеченных отклонений) количественный критерий - уровень существенности.

Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет

оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Определение приемлемого уровня существенности в условиях проверки конкретного предприятия имеет основополагающее значение. В зависимости от его значения строятся план и программа аудита, определяются объем и глубина аудиторских процедур. Чем ниже уровень существенности (интересы пользователей отчетности), тем подробнее, глубже, объемнее должна быть проверка, тем меньше ошибки, которые должны попасть в поле зрения аудитора, тем больше должны быть аудиторские выборки. Это приводит к увеличению трудоемкости проверки (возможности аудиторской организации всегда ограничены). Поэтому уровень существенности должен быть обоснован и выбираться исходя как из ограничений исполнителей, так и из интересов пользователей отчетности.

В практике аудита применяются разные способы расчета приемлемого уровня существенности. Первые рекомендации такого расчета были даны в российском правиле (стандарте) «Существенность и аудиторский риск». Хотя этот документ не имеет юридической силы, основные его рекомендации используются, развиваются, актуальны в настоящее время и сводятся к следующему.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности - базовые показатели бухгалтерской отчетности.

Для нахождения общего уровня существенности в стандарте была приведена таблица базовых показателей и их долей, используемых в расчете (табл. 3).

Общий уровень существенности рассчитывается следующим образом. Для расчета используются отчетные данные экономического субъекта, подлежащего проверке, перечисленные в гр. 1 таблицы. Их значение может заноситься в гр. 2 в тех стоимостных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская (финансовая) отчетность. От этих показателей рассчитываются процентные доли, приведенные в гр. 3 таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Таблица 3 - Базовые показатели для расчета уровня существенности

Базовый показатель	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, используемое для нахождения уровня существенности
Балансовая прибыль предприятия		5	
Валовой объем реализации без НДС		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал			
Общие затраты предприятия		2	

Возможно, что часть показателей включить в таблицу не удастся.

Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы является нехарактерной для данного предприятия. Предприятие может не иметь показателя «реализация продукции», если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация. В этих случаях в определенных строках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. Если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных (например, более чем на 30% от их среднего значения), он может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается среднее значение, которое можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления оно отклонилось от среднего не более чем на 20% в ту или иную сторону. Это значение и является единым показателем общего уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения общего уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. По окончании этапа планирования аудита конкретное значение общего уровня существенности

должно быть одобрено руководителем аудиторской проверки.

Приведенная методика имеет рекомендательный характер. Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения общего уровня существенности. Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- вводить, убирать, менять базовые финансовые показатели, приведенные в гр. 1 табл. 3;
  - изменить значения коэффициентов в гр. 3 табл. 3;
  - менять порядок усреднения при нахождении показателя;
  - принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
  - предусмотреть не один показатель - общий уровень существенности, а несколько - для различных статей баланса;
    - самостоятельно разработать обоснованную методику расчета.
- Рекомендации по отбору базовых показателей для предприятий различных отраслей приведены в табл. 4.

Таблица 4 - Базовые показатели для расчета уровня существенности

Отраслевая принадлежность организации	Показатель для определения уровня существенности						
	Выручка от реализации	Затраты организации	Прибыль до налогообложения	Запасы	Стоимость основных средств	Валюта баланса	Незавершенное производство
Нефтегазоперерабатывающая промышленность					X		
Электроэнергетика					x		
Транспорт					x		
Торговля	X	X				x	
Промышленное предприятие				X			
Инвестиционные институты	X		X			X	
Организация средств телекоммуникаций	X	X				X	
Строительство					X		X
Гостиницы					X		
Малые предприятия						X	
Некоммерческие организации		X					
Другие организации	X	X				X	

Для определения общего уровня существенности необходимо задать учитываемый процент каждого базового показателя, используемого для расчета, рекомендуемые для него интервалы приведены в табл. 5.

Таблица 5 - Частные уровни существенности базовых показателей

Показатель	Рекомендуемый интервал, %	Установленное значение
Выручка от реализации	2-3	
Затраты	2	
Прибыль до налогообложения	5	

Запасы	3-4	
Незавершенное производство	3-4	
Остаточная стоимость	3-5	
Валюта баланса	2-3	

На основании своего профессионального суждения аудитор устанавливает значение процента в пределах рекомендуемого интервала для избранного показателя и заносит его в гр. 3.

Рассмотрим примеры расчета общего уровня существенности при следующих исходных данных о предприятии (табл. 6).

Таблица 6 - Исходные данные для расчетов

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.	Рекомендуемый интервал, %	Выбранное значение, %	Значение, учитываемое в расчете
Выручка от реализации	160000	2-3	3	
Затраты	315000	2	2	
Прибыль до налогообложения	60000	5	5	
Запасы	150000	3-4	3	
Незавершенное строительство	200000	3-4	3	
Остаточная стоимость основных средств	170000	3-5	4	
Валюта баланса	400000	2-3	2	

• *Пример 1.* Аудируемое предприятие - строительная организация. Для него базовыми показателями являются остаточная стоимость основных средств и стоимость незавершенного производства. Расчет:

$$(170\,000 \times 0,04 + 200\,000 \times 0,03)/2 = (6800 + 6000)/2 = 6400 \text{ тыс. руб.}$$

• *Пример 2.* Аудируемое предприятие - организация средств телекоммуникаций. Для него базовыми являются выручка от реализации, затраты, валюта баланса. Расчет:

$$(160000 \cdot 0,03 + 315\,000 \cdot 0,02 + 400\,000 \cdot 2\%)/3 = (5400 + 6300 + 8000)/3 = 6566,7 \text{ тыс. руб.}$$

После округления уровень существенности равен 6500 тыс. руб.

Рассчитанный таким образом критерий является *общим уровнем существенности*.

Практика показывает, что в процессе планирования аудиторской проверки выделяются отдельные участки учета, проверку которых поручают членам группы аудиторов. При формировании задания на проверку отдельного раздела учета (синтетического счета, группы счетов) необходимо определить тот уровень существенности, которым будет руководствоваться проверяющий для оценки существенности обнаруженных ошибок и искажений на конкретном участке (при проверке остатка по счету или результатов однотипных хозяйственных операций), т.е. определить *частные уровни существенности* для отдельных направлений проверки. Существуют различные подходы к распределению общего уровня существенности для отдельных счетов бухгалтерского учета. Некоторые из методов рассмотрим на примере данных, приведенных в табл. 7.

Таблица 7- Оборотно-сальдовый баланс, тыс. руб.

Счет	Сальдо начальные		Обороты	Сальдо конечные		
	Дебет	Кредит		Кредит	Дебет	Кредит
A	10000		10000	10000	10000	
B		40000	20000	30000		50000
C		30000	30000	60000		60000
D	50000		10000	20000	40000	



Е		10000	20000	20000		10000
Ф	20000		70000	20000	70000	
Итого			160000	160000	120000	120000

**В а р и а н т 1.** Традиционно общий уровень существенности распределяется пропорционально удельному весу остатка по счету в общем итоге. Например, пропорционально остатку по счету в валюте баланса, отдельно для активной и пассивной частей. При этом между активной и пассивной частями общий уровень существенности делится пополам.

• *Пример 3.* Общий уровень существенности 6000 тыс. руб. Тогда между счетами активными и пассивными распределяется 3000 тыс. руб.

Результат расчета приведен табл. 8.

Таблица 8 - Оборотно-сальдовый баланс (тыс. руб.) и результат распределения уровня существенности пропорционально конечным сальдо (вариант 1)

Счет	Обороты		Сальдо конечные		Частный уровень существенности
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
А	10000	10000	10000		250
В	20000	30000		50000	1250
С	30000	60000		60000	1500
Д	10000	20000	40000		1000
Е	20000	20000		10000	250
Ф	70000	20000	70000		1750
Итого	160000	160000	120000	120000	6000

**В а р и а н т 2.** Для распределения общего уровня существенности используется часть наибольшего из оборотов (дебетового или кредитового) в сумме этих оборотов. Результат такого расчета приведен в табл. 9.

Таблица 9 - Расчет частных уровней существенности по наибольшим оборотам по счетам (вариант 2)

Счет	Обороты		Наибольший оборот	Частный уровень существенности
	Дебет	Кредит		
А	10000	10000	10000	290
В	20000	30000	30000	860
С	30000	60000	60000	1710
Д	10000	20000	20000	570
Е	20000	20000	20000	570
Ф	70000	20000	70000	2000
Итого	160000	160000	210000	6000

**В а р и а н т 3.** Для того чтобы учесть как обороты, так и остаток по счету, основанием для распределения общего уровня существенности может служить сумма абсолютных величин оборотов и конечного сальдо. Пример такого расчета приведен в табл. 10.

Таблица 10 - Расчет частных уровней существенности по суммам абсолютных значений оборотов и сальдо по счетам (вариант 3)

Счет	Обороты		Сальдо конечное	Сумма оборотов и сальдо	Частный уровень существенности
	Дебет	Кредит			
А	10000	10000	10000	30000	320
В	20000	30000	50000	100000	1070
С	30000	60000	60000	150 000	1610
Д	10000	20000	40000	70000	750
Е	20000	20000	10000	50000	550
Ф	70000	20000	70000	160000	1700
Итого	160000	160000	240000	560000	6000

В табл. 11 приведено сравнение результатов различных подходов к расчету частных уровней существенности для счетов бухгалтерского учета. Как видно из таблицы, порядок расчетных величин практически совпадает. Поэтому между ними нет принципиальной разницы.

Таблица 11 - Сравнение различных вариантов расчетов частных уровней существенности

Счет	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
A	250	290	320
B	1250	860	1070
C	1500	1710	1610
D	1000	570	750
E	250	570	550
F	1750	2000	1700
Итого	6000	6000	6000

Исходя из своего профессионального суждения, аудиторские фирмы должны выбрать метод распределения общего уровня существенности и утвердить его в форме внутреннего стандарта.

## 1.7 Лекция № 7 (2 часа)

### Тема: «Аудиторский риск»

#### 1.7.1 Вопросы лекции:

1. Понятие аудиторского риска
2. Порядок расчета аудиторского риска

#### 1.7.2 Краткое содержание вопросов

##### 1. Понятие аудиторского риска.

Риск - одна из основных категорий в аудите. Отметим, что почти в каждом федеральном стандарте аудиторской деятельности в том или ином контексте упоминаются риски, которые ограничивают успешность деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора. В связи с тем, что аудитор всегда ограничен в своей возможности проверить досконально всю документацию аудируемого лица, существует вероятность того, что его мнение о достоверности отчетности не будет соответствовать ее качеству, а содержание аудиторского заключения будет неверным. Это негативно отразится на деловой репутации аудиторской организации, может привести к финансовым санкциям со стороны организаций, понесших в результате этого урон. Это может быть аудируемая организация, получившая положительное аудиторское заключение, в отчетности и налоговых декларациях которой впоследствии проверяющие органы обнаружат существенные искажения. Возникшие при этом санкции такая организация может в судебном порядке, если это было предусмотрено условиями договора на аудиторские услуги, переадресовать аудиторской фирме. Урон могут понести предприятия - контрагенты аудируемой организации, если, положившись на подтвержденную аудитором достоверность отчетности, их руководители примут неадекватные экономические решения.

Различают предпринимательский и аудиторский риски. *Предпринимательский риск* аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом или другими организациями. Этот риск допускает неполучение оплаты выполненных услуг, потерю конкурентоспособности, появление антирекламы, возникновение судебных исков по отношению к аудиторской организации, индивидуальному аудитору. Он зависит как от организации работы аудиторской организации, так и от внешних условий, конъюнктуры рынка, состояния самой

экономической системы и т.д.

В федеральном правиле (стандарте) № 16 «Аудиторская выборка» как основная характеристика качества проведения аудиторских проверок рассматривается *аудиторский риск*.

Под *аудиторским риском* (АР) понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Другими словами, это вероятность того, что в отчетности, достоверность которой в той или иной форме подтверждена аудитором, содержатся необнаруженные существенные искажения. Аудиторский риск включает две составные части - *риск существенных искажений* и *риск необнаружения*, которые фактически определяют условия выполнения аудита. В свою очередь, риск существенных искажений включает в себя *неотъемлемый риск* и *риск средств контроля*.

*Неотъемлемый риск* (НР) - подверженность остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Другими словами, это вероятность того, что в силу сложившихся внешних и внутренних условий, в которых работает аудируемое лицо, в учете и при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности допускаются существенные искажения.

*Риск средств контроля* (РСК) - вероятность того, что существующая система внутреннего контроля не выявляет допущенных существенных искажений или того, что искажение, которое может возникнуть в отношении остатков средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

*Риск существенных искажений* (РСИ) характеризует надежность взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и является вероятностью того, что представленная для проверки бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит существенные искажения.

*Риск необнаружения* (РН) - риск того, что аудиторские процедуры не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций, т.е. вероятность того, что аудиторские процедуры не дают возможности достоверно оценить искажения, имеющиеся в представленной для проверки информации.

Каждая из этих составляющих определяет качество, надежность работы самой бухгалтерии (НР), системы внутреннего контроля (РСК) и надежность работы самой аудиторской группы (РН).

Связь между аудиторским риском и его составляющими выражает формула

$$AP = HR * PCK * PH = PSI * PH.$$

Эту формулу можно рассматривать как произведение, если каждая составляющая имеет числовую оценку (вероятность в долях или в процентах) и если источники рисков являются независимыми.

Аудиторский риск определяет взаимодействие всех участников информационного процесса, результат которого интересует пользователей. Поэтому АР есть некая заданная, приемлемая с точки зрения общественного мнения характеристика. Часто упоминается ее значение 5%. Это означает, что в пяти случаях из 100 аудиторская организация может дать ошибочное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если АР имеет заданное значение, то РСИ (его составляющие НР и РСК) аудитор должен оценить на этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования. Чем более низкую оценку этим составляющим дает аудитор, тем больший РН он может предусмотреть при планировании аудиторских процедур. Действительно:

$$PH = AP/PSI = AP/(HR \times PCK).$$

## 2. Порядок расчета аудиторского риска

На практике аудиторы дают АР и его составляющим качественную оценку «самая высокая», «высокая», «средняя», «более низкая», «более высокая», «низкая», «более низкая» и т.д. Очевидно, в этом случае формула носит условный характер, т.е. позволяет проиллюстрировать взаимосвязь элементов.

Хотя в настоящее время ФПСАД № 8 имеет новую редакцию и не содержит рекомендаций о том, как связаны составляющие аудиторского риска, имеет смысл использовать подходы к анализу этих составляющих в соответствии с прошлой редакцией этого стандарта, суть которых отражена в табл. 12.

Таблица 12 - Зависимость между компонентами аудиторского риска

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Аудиторская оценка риска средств контроля		
	Высокая	Средняя	Низкая
Высокая	Самая низкая"	Более низкая"	Средняя"
Средняя	Более низкая"	Средняя"	Более высокая"
Низкая	Средняя"	Более высокая"	Самая* высокая"

Звездочкой (\*) отмечена оценка риска РН при заданных оценках НР и РСК.

Как видно из таблицы, самым неблагоприятным для аудитора является левый верхний угол - самая низкая оценка допустимого **РН**, что требует высокой надежности планируемых аудиторских процедур (между риском **Р** и надежностью **Н** одного явления существует известная зависимость  $H = 100 - P$ , если эти характеристики измерены в процентах). Наибольший **РН** аудитор может себе позволить, если даны низкие оценки **НР** и **РСК**.

Для оценки составляющих аудиторского риска используются различные методы, которые в основном связаны с проведением обследований в форме вопросов, тестирования.

Используя подобные тесты, аудитор может дать только предварительную оценку рисков, присущих системе бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля. Окончательную и обоснованную оценку **РСИ** (риск существенных искажений) и его составляющих аудитор может получить только после проведения аудиторских процедур по существу и оценки всех выявленных искажений в ведении учета и в подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### 1.8 Лекция № 8 (3 часа)

**Тема: «Аудиторские доказательства»**

#### 1.8.1 Вопросы лекции:

1. Аудиторские доказательства, виды и источники их получения.
2. Методологические приемы документальной проверки.
3. Фактический контроль.

#### 1.8.2 Краткое содержание вопросов

##### 1. Аудиторские доказательства, виды и источники их получения

В ходе проведения проверки аудитор должен получить достаточные доказательства для составления объективного аудиторского заключения. Аудиторские доказательства - это информация, собранная аудитором в ходе проверки и выводы, которые служат для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

В последствии этой информацией будут пользоваться как внутренние, так и внешние потребители информации, причем в зависимости от места нахождения пользователя в социальной структуре общества информация, которой он пользуется, способна серьезным образом

повлиять на финансово-экономическое состояние самого предприятия. К внешним пользователям информации относятся органы государственной инспекции, внебюджетные фонды, банки и прочие кредитные учреждения, различные инвесторы. К внутренним пользователям информации относятся руководство предприятия, менеджеры и сами акционеры.

Следует иметь в виду, что информацией, представленной в балансе и финансовой отчетности, могут воспользоваться только пользователи, обладающие определенными навыками работы с ней и знаниями в области экономики и учета. Поскольку большинство акционеров не обладает такими навыками, то приходится прибегать к услугам аудиторов, которые в свою очередь подтверждают или не подтверждают достоверность учета. Каждый как внутренний, так и внешний пользователь информации имеет свои экономические интересы, которые в большинстве случаев не совпадают:

1. Так органы налоговой инспекции заинтересованы в большом объеме выручки и меньших затратах, что, естественно, скажется на величине налогов и увеличит поступления в бюджет.

2. Предприятия в свою очередь стремятся увеличить массу прибыли и выручку, но при этом заплатить как можно меньше налогов. Иногда такая минимизация налогообложения приводит к столкновению интересов предприятия и государства в лице налоговой инспекции.

3. Акционеры стремятся к увеличению прибыльности предприятия, уменьшению себестоимости и налогообложения с целью получения дивидендов.

4. Инвесторам и кредитным учреждениям важно знать экономический потенциал предприятия, его ликвидность, наличие оборотных средств для того, чтобы сделать вывод о целесообразности вложения средств или о возможности получения назад выданных кредитов и процентов по ним.

Таким образом, полная и всесторонняя оценка деятельности предприятия и его платежеспособность, достоверность показателей бухгалтерского баланса и финансовой отчетности должны основываться на принципах достаточности и убедительности аудиторских доказательств. Для получения необходимых доказательств в процессе аудита используются процедуры документального и фактического контроля

## **2. Методические приемы документальных проверок**

Каждая хозяйственная операция оформляется соответствующей первичной документацией и только на основании этих документов делаются записи в регистрах синтетического и аналитического учета. Поэтому для того, чтобы проанализировать правильность отражения операций в бухгалтерском учете аудиторы проверяют и изучают первичные документы, используя следующие методические приемы.

1. Формальная проверка документов, которая предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности и полноты заполнения реквизитов, соблюдение порядков нумерации и наличие соответствующих подписей.

2. Арифметическая проверка, при которой проверяется правильность арифметических действий при подсчете сумм, пересчитываются проценты, отклонения, наценки, уценки, скидки. Часто подобным проверкам подвергается документы по учету расчетов по оплате труда, а также товарно-материальных ценностей. Случайная арифметическая ошибка, например изменение десятичного порядка, приводит к серьезным отклонениям финансовых результатов работы предприятия.

3. Экспертная проверка, которая дополняет формальную и арифметическую, и направлена на выявление подделок документов, т.е. проверяется доброкачественность их заполнения, отсутствие подчисток и не оговоренных исправлений. Следует обратить внимание на то, чтобы документ был заполнен одинаковыми чернилами. В том случае, если в каком-либо месте меняется цвет чернил, толщина шрифта или почерк, то аудитор обращает внимание на серьезность исправления и на его основательность. Иногда в результате экспертизы аудиторы приходят к выводу, что на основании данного документа нельзя делать бухгалтерские записи. Также обращают внимание на подписи работников предприятия на денежных доку-

ментах. В том случае, если возникает сомнение по поводу подлинности подписи или возникает ощущение, что за различных работников подписывает документы один и тот же человек, документы передаются на экспертизу в правоохранительные органы. Решение по данному вопросу принимается руководством предприятия в случае, если подозрения аудиторов оправдались.

4. Нормативно-правовая проверка, при которой устанавливается соответствие совершенной операции действующим правилам, требованиям Устава или учредительного документа, законодательству, а также утвержденным нормам и сметам. При этом составляются расчеты и аналитические таблицы, выясняются последствия и виновные лица, определяется ущерб.

5. Логическая проверка, которая используется для того, чтобы проверить вероятность совершения операции или принципиальную возможность. Например, сопоставляется тоннажность грузового парка или конкретной машины с объемом совершенных перевозок, или количество голов крупного рогатого скота, молодняка или животных на откорме с количеством израсходованных кормов. Логическая проверка во взаимосвязи с другими методическими приемами проверки позволяет выявить сокрытие хищений, приписки выполненного объема работ и другие злоупотребления.

6. Встречная проверка. В связи с тем, что хозяйственные операции, особенно по оприходованию и перемещению товарно-материальных ценностей, оформляется как минимум в двух экземплярах, то возникает возможность проверки полноты отражения хозяйственных операций в учете. Поскольку каждый первичный документ отражается в соответствующих регистрах сводного учета, то достаточно легко путем встречной сверки отследить момент получения, перемещения и выбытия товарно-материальных ценностей. По этому принципу собирается доказательная информация от контрагентов предприятия в тех случаях, когда аудиторы занимаются инвентаризацией расчетов или определяют справедливость требования поставщиков или покупателей.

### **3. Фактический контроль**

В ходе аудиторской проверки кроме приемов документальной проверки аудиторы используют различные методы фактического контроля:

1. Инвентаризация - прием, позволяющий получить полную, исчерпывающую информацию о состоянии имущества и финансовых обязательств клиента. В ходе проверки аудитор может наблюдать за процессом инвентаризации, что поможет в свою очередь правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. До начала инвентаризации следует выяснить частоту проведения инвентаризации, проверить документы по ранее проведенным инвентаризациям, ознакомиться с номенклатурой товарно-материальных ценностей и выявить наиболее дорогостоящие из них, а также проанализировать систему учета товарно-материальных ценностей и систему контроля на предприятии, выявить слабые и сильные стороны этих систем. В ходе наблюдения за проведением инвентаризации, аудитору целесообразно принять участие в контрольных процедурах: взвешивание, пересчет, перемеривание, чтобы проверить надежность системы внутреннего контроля. Для улучшения точности получаемых данных аудитору рекомендуется проводить проверки в двух направлениях: сверить учетные данные с фактическим наличием товарно-материальных ценностей и наоборот. Важно также изучить реальность дебиторской и кредиторской задолженностей.

2. Лабораторный анализ, который представляет собой выявление необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем анализа в лабораторных условиях. Например, лабораторным анализом проверяется влажность зерна, жирность молока, качество заготовленных и использованных кормов. Данный прием может быть использован также при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз с целью установления подлинности документов.

3. Экспертная оценка, которая применяется для получения квалифицированного заключения по какому-либо вопросу. Например, для выявления профессионального уровня и ценности выполненных работ путем их фактической экспертизы соответствующими высококвалифицированными специалистами (аудиторами). Экспертизе могут подвергаться выполненные отдельными лицами или предприятиями

различные проекты, схемы, бизнес-планы, изделия, а также строительные, ремонтные, и другие работы, бухгалтерские документы, договоры, и документы внутренней регламентации.

4. Устный опрос персонала, руководства предприятия и третьих лиц, проводимый на всех стадиях проверки и имеющий целью познакомиться с особенностями работы отдельных работников, подразделений, выяснить уровень их квалификации, состав выполненных работ, порядок документооборота и т.д. Чтобы беседа оказалась полезной, как и все прочие аудиторские процедуры, она должна планироваться. План и состав вопросов, задаваемых сотрудникам, должны учитывать круг выполняемых ими обязанностей. Для типовых вопросов могут использоваться бланки с перечнями вопросов. Результаты беседы следует записать в виде протокола или конспекта с указанием фамилии, имени и отчества аудитора и опрошенного лица и приобщить к другим рабочим аудиторским документам.

5. Обследование объекта контроля, который обычно проводится в начале аудита, в результате чего можно выявить недостатки в организационно-правовой деятельности и по обеспечению сохранности имущества непосредственно на производственных участках. При необходимости обследование может включать наблюдение за процессами выполнения работ, фотохронометраж, анкетирование работников отдельных рабочих мест и участников предприятия.

6. Контрольный обмер, который чаще всего применяется для определения массы грубых и сочных кормов в буртах, скирдах, стогах, траншеях, башнях, а также объема выполненных работ с целью проверки обоснованности предъявленных к оплате документов по строительным, ремонтным и другим работам. В ходе проверки устанавливается и качество выполненных работ.

7. Контрольные дойки, сбор яиц, стрижка овец, которая используются для проверки полноты оприходования продукции собственного производства, для наблюдения за полнотой скормливания и соблюдения рациона кормления. Чаще применяется для внутрихозяйственного аудита, но эффективно и в ходе проведения внешних проверок.

8. Контрольная уборка урожая, которая применяется во многих хозяйствах при проведении внутрихозяйственного аудита для установления реальной урожайности данной сельскохозяйственной культуры, а также для определения количества пастбищных кормов, скормленных на корню. При помощи этой процедуры могут быть определены причины низкого качества уборки, а также установлены факты хищения готовой продукции.

9. Контрольный запуск сырья и основных материалов в производство, который используется для проверки правильности применения норм удельного расхода сырья и материалов на производство определенного вида продукции в промышленных производствах, цехах по переработке кормов, овощей, фруктов, столовых, и т.д. Это дает возможность проверить также фактический выход готовой продукции при соблюдении технологических норм использования сырья, материалов и других компонентов.

10. Наблюдение, которое полезно также в ходе выполнения определенных хозяйственных и бухгалтерских операций. Эта процедура важна для оценки организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

11. Сопоставление документов, которое заключается в том, что достоверность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным документам, находящиеся в бухгалтерии предприятия, с которым проверяемый экономический субъект вступил в хозяйственные связи. Необходимо в указанных случаях применить сопоставление плановых и учетных, учетных и нормативных, внутренних и внешних, разовых и накопительных, первичных и сводных документов, что обеспечивает наиболее глубокое изучение объекта контроля.

12. Письменный запрос, который представляет собой получение необходимых сведений по проверяемому вопросу от соответствующих организаций или третьих лиц в письменном виде путем запроса. Данный методический прием широко используется для получения исчерпывающих аудиторских доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц предприятия в ходе аудиторской проверки. По всем фактам нарушений, хищений, растрат, недостач, излишков ресурсов предприятия, а также выявленным существенным ошибкам в бухгалтерском учете имущества, обязательств и хозяйственных операций соответствующие ответственные лица обязаны по запросу аудитора давать не только устные, но и письменные объяснения. Лишь при наличии таких

письменных доказательств можно точно установить причины и объективно оценить обстоятельства тех или иных нарушений и недостатков в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, а также степень их влияния на достоверность показателей финансовой отчетности. Письменные объяснения клиентов должны быть составлены на бланках и заверены подписями руководителей предприятия. Аудиторы при проверке отдельных статей отчетности, остатков по счетам и реальности хозяйственных операций могут получать письменные подтверждения от третьих лиц. Письменные подтверждения должна получать аудиторская фирма, а не клиент, хотя с просьбой о таком подтверждении должен, по согласию с аудиторской фирмой, к третьей стороне обращаться клиент.

13. Пересчет, который заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей в выполнении независимых подсчетов. Пересчет осуществляется выборочно, в соответствии с требованиями российского стандарта «Аудиторская выборка».

14. Прослеживание, которое представляет собой процедуру, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных в первичных документах, в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете.

15. Сканирование, которое означает изучение нетипичных операций, отраженных в документах клиента. Сканирование в аудиторской практике применяется по определенным направлениям. Например, сканировать кредитовые записи счетов расходов и подтвердить их данными первичных документов. Цель сканирования - найти что-либо нетипичное.

16. Подготовка альтернативного баланса, которая используется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции, работ, услуг путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции, работ, услуг. Это позволяет аудиторской фирме выявить отклонение от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

## **1.9 Лекция № 9 (3 часа)**

### **Тема: «Документирование аудита»**

#### **1.9.1 Вопросы лекции:**

1. Порядок построения документооборота аудиторских компаний
2. Принцип разработки рабочих документов

#### **1.9.2 Краткое содержание вопросов**

##### **1. Порядок построения документооборота аудиторских компаний**

Федеральный аудиторский стандарт «Документирование аудита» устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде и т.д.

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 должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. Он должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с его выводами по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, известные аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

## **2. Принцип разработки рабочих документов**

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее Проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

Для повышения эффективности аудита в ходе проверки допускается использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что перечисленные материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения и др.

**1.10 Лекция № 10 (3 часа)****Тема: «Выборочный метод получения аудиторских доказательств»****1.10.1 Вопросы лекции:**

1. Понятие аудиторских доказательств. Оценка их надежности и достаточности
2. Порядок получения аудиторских доказательств
3. Аналитические процедуры в ходе получения аудиторских доказательств

**1.10.2 Краткое содержание вопросов****1. Понятие аудиторских доказательств. Оценка их надежности и достаточности**

Федеральный аудиторский стандарт «Аудиторские доказательства» устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и соответствующих процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

**2. Порядок получения аудиторских доказательств**

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

Процедуры проверки по существу нацелены на получение аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Под процедурами проверки понимают, детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; аналитические процедуры.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и достоверность этой отчетности. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые представляют собой лишь доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Зачастую аудиторские доказательства собирают из различных источников или из документов различного

содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

### **3. Аналитические процедуры в ходе получения аудиторских доказательств**

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

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме и отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Они включают в себя следующие элементы:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

## **1.11 Лекция № 11 (3 часа)**

**Тема: «Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудиторской проверки»**

### **1.11.1 Вопросы лекции:**

1. Особенности страхового аудита.
2. Проверка правильности отражения в учете услуг, оказанных биржей.
3. Аудит общественных и некоммерческих организаций.

#### **1.11.1 Краткое содержание вопросов**

##### **1. Особенности страхового аудита**

Целью независимого аудита бухгалтерской отчетности страховых организаций является выражение мнения о правильности представления всех статей отчета и результатов осуществленных хозяйственных операций в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета и отчетности РФ и требованиям действующего законодательства.

На этапе планирования после получения предложения от заказчика аудитор определяет наиболее существенные аспекты проверки.

К ним относятся:

- проведение предварительной экспертизы страховой организации;

- заключение договора на аудиторское обслуживание;
- формирование общего плана и программы;
- составление перечня основных нормативных и законодательных документов, используемых при проведении проверки;
- формирование аудиторской группы и определение задач каждого из специалистов.

Аудитор изучает, какова организационно-правовая форма страховой организации, имеет ли организация филиалы и представительства, в каких регионах они расположены. Проверяются реквизиты лицензии на право осуществления страховой деятельности, регистрационный номер компании в государственном реестре страховщиков.

Проверяются виды добровольного и обязательного страхования, которые заявлены в приложении к лицензии. Просматривается количество действовавших в проверяемом периоде договоров страхования по каждому из осуществляемых видов.

Аудитором составляется калькуляция стоимости аудиторских услуг, которая помогает руководству страховой организации более точно оценить и обосновать стоимость аудита и возможные сроки его проведения.

## **2. Проверка правильности отражения в учете услуг, оказанных биржей**

Проверяя бухгалтерскую отчетность товарной биржи, учитывается ряд особенностей, прежде всего то, что деятельность товарные биржи могут начинать только после получения лицензии.

Проверка товарных операций на бирже осуществляется по следующим направлениям:

- передачи прав и обязанностей в отношении реализованного товара;
- передачи прав и обязанностей в отношении реального товара с отсроченным сроком его поставки;
- передачи прав и обязанностей в отношении стандартных контрактов на поставку биржевого товара;
- уступки прав на будущую передачу прав и обязанностей в отношении стандартных контрактов на поставку биржевого товара
- уступки прав на будущую передачу прав и обязанностей в отношении биржевого товара или контракта на поставку биржевого товара.

При проведении аудиторской проверки на фондовой бирже обращается внимание на сделки купли-продажи эмиссионных ценных бумаг: акций акционерных обществ, производных ценных бумаг, облигаций, выпускаемых акционерными обществами, другими организациями; облигаций государственных и местных займов, казначейских обязательств и других государственных ценных бумаг.

Кроме того, проверяется документация по собраниям для организации и проведения торгов; документация по копировальным, экспертным и статистическим комиссиям, регистрационным, консультационным и справочным бюро.

## **3. Аудит общественных и некоммерческих организаций**

Аудитор проводит экспертизу договоров, формирование активов фондов, на правильность использования которого следует обратить особое внимание.

Проверяется вид деятельности, связанный с целевым сбором, учетом и аккумулированием пенсионных взносов, передачей активов компании по управлению активами фондов, распределением полученного инвестиционного дохода и пенсионными выплатами участникам фонда в соответствии с условиями договоров.

Важным вопросом аудиторских проверок негосударственных фондов является полнота и своевременность уплаты налогов в бюджет. Если прибыль от деятельности фонда

получена в бюджет. Если прибыль от деятельности фонда получена в валюте, то и налоги уплачиваются в соответствующей валюте.

Для экспертизы негосударственных пенсионных фондов рекомендуется ознакомиться с материалами проверок, имеющимися в Инспекции негосударственных пенсионных фондов при Министерстве социальной защиты населения РФ.

### **1.12 Лекция № 12 (4 часа)**

#### **Тема: «Специальные аспекты аудиторской проверки»**

##### **1.12.1 Вопросы лекции:**

1. Разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта.
2. Оценка и оформление результатов аудиторской проверки после проведения всех необходимых процедур проверки.

##### **1.12.2 Краткое содержание вопросов**

###### **1. Разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта**

Перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения аудитора должно иметь письменное доказательство, подтверждающее понимание руководством экономического субъекта того факта, что оно несет ответственность за предоставление достоверной бухгалтерской отчетности, а также за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной и полной информации. Такие доказательства можно получить в форме соответствующих положений договора на проведение аудита, письма-обязательства на проведение аудита, заявления об ответственности руководителей экономического субъекта.

На разных этапах проверки аудитору следует получить разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта в следующих целях:

- 1) на этапе предварительного планирования – для подтверждения допущения непрерывности, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- 2) на этапе подготовки общего плана и программы аудита – для понимания деятельности экономического субъекта и оценки аудиторских рисков;
- 3) на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур – для подтверждения или опровержения ранее сделанных аудитором выводов о надежности отдельных средств контроля, а также для получения дополнительных доказательств по отдельным объектам контроля; на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также свидетельств о возможности осуществления неопределенных обстоятельств.

При получении разъяснений от руководства экономического субъекта аудитор должен:

- проверить достоверность этой информации путем ее сопоставления с информацией, полученной из других источников, а также путем привлечения к работе независимого эксперта либо проведения других необходимых аудиторских процедур;
- проверить полученную информацию на предмет существенности и рассмотреть возможность такой ситуации, как ограничение объема аудита.

Если руководство экономического субъекта является единственным источником информации по некоторому вопросу, то аудитор должен оценить убедительность

полученных разъяснений по следующим критериям: достоверность; достаточность; своевременность.

Аудитор должен также оценить объединенный эффект данных критериев в каждом конкретном случае.

Информация об устных разъяснениях, полученных аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, должна быть включена в рабочую документацию аудитора.

При этом рабочие документы должны содержать следующую информацию:

- 1) вопросы, с которыми аудитор обратился за разъяснениями;
- 2) краткое содержание полученных разъяснений;
- 3) оценка аудиторской убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях, в том числе с использованием подтверждений, полученных альтернативным способом;
- 4) собственные выводы аудитора по поставленному вопросу с учетом полученных разъяснений.

Подробные требования о порядке обращения аудитора за получением официальных разъяснений от руководства экономического субъекта, об использовании этих разъяснений и их документировании определены федеральным правилом (стандартов аудиторской деятельности).

## **2. Оценка и оформление результатов аудиторской проверки после проведения всех необходимых процедур проверки**

Аудитор должен оценить полноту и качество исполнения всех пунктов плана и программы аудита, а также приемлемость плана к средствам выявления существенных (материальных) ошибок, проводится классификация, систематизация и аналитический обзор результатов проверки.

Классификация и систематизация результатов проверки означают группировку данных аудита в определенной последовательности и по определенным признакам. Сначала систематизируют данные по разделам и подразделам программы проверки, а потом классифицируют их по различным признакам (аналитическим; степени важности; надежности; своевременности; достаточности; сомнительности и т.д.). По возможности подробно выделяют выявленные недостатки, требующие исправления. Выявленные ошибки группируют по своему характеру и содержанию, а затем по убывающей их важности или на существенные (материальные) и несущественные (нематериальные) ошибки. Группировку проводят по следующим категориям: результаты инвентаризации; результаты проверки документов; результаты визуального наблюдения; аналитические процедуры; подтверждения, полученные от клиента; результаты проверки арифметической точности; подтверждения третьих лиц. Такую классификацию и систематизацию обычно проводит руководитель аудиторской бригады по всем материалам, собранным аудиторами, экспертами и ассистентами.

Аналитический обзор результатов проверки означает научное, нормативное и логическое осмысление уже сделанной аудиторами аналитической работы.

После оценки результатов осуществляемой проверки аудитор приступает к составлению отчета и оформлению аудиторского заключения. Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выражение в установленной форме мнения аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ. Форма, структура, виды и порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономических субъектов в

Российской Федерации определены федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности этой отчетности. Оно должно содержать оценку аудитора (аудиторской фирмы) соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Аудиторское заключение является официальным юридическим документом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебно-следственных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности, является неотъемлемой частью этой отчетности и имеет юридический статус.

### **1.13 Лекция № 13 (4 часа)**

#### **Тема: «Аудиторское заключение»**

##### **1.13.1 Вопросы лекции:**

1. Структура, содержание аудиторского заключения и порядок составления
2. Виды аудиторских заключений

##### **1.13.2 Краткое содержание вопросов**

###### **1. Структура, содержание аудиторского заключения и порядок составления**

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитор должен выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в виде и по форме:

- модифицированного аудиторского заключения;
- немодифицированного аудиторского заключения.

Немодифицированное аудиторское заключение может быть выдано тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с Установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

## 2. Виды аудиторских заключений

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

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

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее, в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не раскрытой (недостаточно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изменения или дополнения, аудитор может включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Такая часть также может быть включена при наличии дополнительных установленных законодательством Российской Федерации требований в отношении подготовки аудиторского заключения.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и если в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

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

## 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ

### ЛАБОРАТОРНЫХ РАБОТ

*Не предусмотрены РУП*



### **3.МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ (СЕМИНАРСКИХ) РАБОТ**

#### **3.1 Практическое занятие 1 (3 часа)**

**Тема: Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности.**

##### **3.1.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Аудит в системе финансового контроля в Российской Федерации

Цели, задачи и принципы аудита

Основные понятия в аудите

Виды аудита

2. Решение задачи:

Негосударственный пенсионный фонд, размер уставного капитала которого составляет 1 млн. руб. имеет объем годовой выручки 45 млн. руб. и сумму активов баланса на конец отчетного года 15 млн. руб.

Подлежит ли обязательному аудиту его финансовая (бухгалтерская) отчетность?

##### **3.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

##### **3.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

#### **3.2 Практическое занятие 2 (3 часа)**

**Тема: Организация и регулирование аудиторской деятельности в РФ**

##### **3.2.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности»

Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

Аудиторские стандарты и профессиональная этика

## 2. Решение задачи:

Индивидуальный аудитор, являющийся специалистом по торговой деятельности, получил предложение от торговой фирмы провести обязательную аудиторскую проверку ее финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Примет индивидуальный аудитор данное предложение?

### 3.2.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### 3.2.2 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

## 3.3 Практическое занятие 3 (2 часа)

**Тема: Ознакомление с экономическим субъектом**

### 3.3.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Понимание деятельности аудируемого лица

Сбор информации о потенциальном клиенте

Согласование условий аудита

Оформление отношений с экономическим субъектом (письмо-согласие, договор)

## 2. Решение задач:

Благотворительный фонд «Милосердие» в течение 2014 г. получал благотворительные взносы от различных коммерческих организаций и направлял их (за вычетом расходов, связанных с деятельностью фонда, произведенных строго в соответствии со сметой расходов фонда) детским домам и интернатам. Аудиторская организация «Альфа-аудит» предложила фонду свои услуги, однако попечительский совет фонда отказался от её услуг, посчитав, что в аудиторской проверке нет необходимости.

Оцените сложившуюся ситуацию.

### 3.3.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### 3.3.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **Практическое занятие 4 (2 часа)**

### **Тема: Планирование аудиторской проверки**

#### **3.4.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Цель, задачи и принципы планирования аудиторской проверки

Подготовка и составление общего плана аудита

Выбор аудиторских процедур и формирование программы аудита

2. Решение задачи:

Фирма «N» в декабре 2014 г. обратилась в аудиторскую фирму с предложением о предоставлении услуг по восстановлению аналитического учета за 2012 г. Договор был заключен, услуги оказаны и оплачены в декабре 2014 г. В феврале 2015 г. фирма «N» обратилась в эту же аудиторскую фирму с предложением заключить договор на предоставление услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности за 2014 г.

Требуется:

1. Установить, примет ли данное предложение аудиторская фирма?

2. Ответить, может ли аудиторская фирма заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности фирмы «N» за 2014 г.

#### **3.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **3.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.5 Практическое занятие №5 (2 часа).**

**Тема: Аудиторская оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля**

#### **3.5.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Изучение и оценка эффективности системы бухгалтерского учета

Оценка надежности внутреннего контроля

2. Решение задачи:

Сотрудником аудиторской организации является студент экономического вуза, обучающийся по специальности «Бухгалтерский учет и аудит». При подготовке выпускной

квалификационной работы данный сотрудник обратился к руководителю аудиторской организации с просьбой предоставить ему практические материалы для исследования в виде комплекта рабочих документов аудитора по любой аудируемой организации.

Руководитель аудиторской организации удовлетворил просьбу сотрудника.  
Допустимо ли это?

### **3.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.5.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.6 Практическое занятие №6 (2 часа).**

**Тема: Существенность в аудите**

### **3.6.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Понятие существенности в аудите

Подходы к определению существенности

2. Решение задачи:

При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственной операции с датами их отражения в учете, аудитором установлено, что 25 декабря отчетного года был продан объект основных средств (согласно договору и акту приемки-передачи) стоимостью 60 тыс.руб. Первоначальная стоимость объекта - 50 тыс.руб., амортизация – 8 тыс.руб. Расчеты с покупателем не произведены. Эта хозяйственная операция не отражена в учетных документах по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Требуется: оценить ситуацию и составить правильную корреспонденцию.

### **3.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.6.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.7 Практическое занятие №7 (2 часа).**

**Тема: Аудиторский риск**

### **3.7.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Определение аудиторского риска, его природа

Характеристика составных элементов аудиторского риска

## Качественная и количественная оценка аудиторского риска для отчетности в целом

### Взаимосвязь аудиторского риска и существенности

#### 2. Решение задачи:

В связи с предстоящей в ближайшее время налоговой проверки экономический субъект обратился к аудиторской организации с предложением провести аудит расчетов с бюджетом по уплате налогов. Одним из условий заключения договора на проведение аудита стало осуществление аудитором проверки по программе, утвержденной руководством экономического субъекта.

Имеет ли место конфликт интересов? Если да то, как его преодолеть?

#### 3.7.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### 3.7.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### 3.8 Практическое занятие №8 (3 часа).

#### Тема: Аудиторские доказательства

##### 3.8.1 Задание для работы:

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Понятие аудиторских доказательств. Оценка их надежности и достаточности

Порядок получения аудиторских доказательств

Аналитические процедуры в ходе получения аудиторских доказательств

#### 2. Решение задачи:

При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственной операции с датами их отражения в учете, аудитором установлено, что для осуществления уставной деятельности в ноябре отчетного года предприятием были приняты безвозмездно переданные ей основные средства стоимостью 150300 руб. В этом же месяце эти основные средства были переданы работникам организации в оплату задолженности по ранее начисленной заработной плате в сумме 120000 руб.

Требуется: оценить ситуацию и составить корреспонденцию счетов.

#### 3.8.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### 3.8.3 Результаты и выводы:

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.9 Практическое занятие № 9 (3 часа).**

#### **Тема: Документирование аудита**

##### **3.9.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Порядок построения документооборота аудиторских компаний

Принцип разработки рабочих документов

2. Решение задачи:

Аудиторская организация на протяжении 3-х лет (2011-2013 гг.) оказывает услуги экономическому субъекту по составлению бухгалтерской отчетности. В феврале 2014 г. руководство экономического субъекта обратилось к аудиторской организации с предложением провести обязательную аудиторскую проверку.

Руководство аудиторской организации приняло предложение экономического субъекта и назначило в состав группы аудиторов, не принимавших ранее участия в оказании услуг по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Дайте оценку действиям руководителя аудиторской организации.

##### **3.9.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

##### **3.9.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.10 Практическое занятие №10 (3 час3).**

#### **Тема: Выборочный метод получения аудиторских доказательств**

##### **3.10.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Понятие аудиторской выборки

Методы проверок и их сочетание

2. Решение задачи:

В ходе аудиторской проверки была проведена инвентаризация расчетов, в ходе которой установлено следующее: согласно записям на 01 ноября 20\_\_г. задолженность органов социального страхования перед проверяемым предприятием составила 2645 руб. В ноябре предприятием начислено в фонд социального страхования 13125 руб., а также начислено и выдано пособий по временной нетрудоспособности 9164 руб. В декабре предприятием перечислено в фонд социального страхования 4000 руб.

Требуется: отразить результаты инвентаризации расчетов на счетах бухгалтерского учета.

##### **3.10.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.10.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.11 Практическое занятие №11 (3 час3).**

**Тема: Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудиторской проверки**

#### **3.11.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

Использование работы эксперта  
Использование работы внутреннего аудита  
Аффилированные лица

2. Решение задачи:

Индивидуальный аудитор на договорной основе оказывает различные консультационные услуги экономическим субъектам, в том числе дает консультации и рекомендации по выбору экономическим субъектам аудитора, а также заключает договоры на проведение аудита, в которых получает согласие клиента на то, что аудиторскую проверку будет проводить другая аудиторская организация.

Имеют ли место нарушения в действиях аудитора? Если да, то какие?

#### **3.11.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **3.11.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.12 Практическое занятие №12 (4 часа).**

**Тема: Специальные аспекты аудиторской проверки**

#### **3.12.1 Задание для работы:**

1.Разобрать со студентами следующие вопросы:

События после отчетной даты  
Проверка прогнозной финансовой информации  
Допущение непрерывности деятельности аудируемого лица

2. Решение задачи:

В счет ранее выданного аванса, поставщик поставил предприятию сырье на сумму 120 тыс.руб., в том числе НДС – 18305 руб. Служба контроля качества предприятия выявила несоответствие качества 30% сырья уровню, установленному в договоре, в результате чего некачественное сырье было возвращено поставщику и выставлена претензия на сумму 36 тыс.руб. с НДС.

Требуется: оценить ситуацию и сделать соответствующие бухгалтерские записи в учете предприятия-покупателя.

### **3.13 Практическое занятие 13 (4 часа)**

#### **Тема: Аудиторское заключение**

1. Структура, содержание аудиторского заключения и порядок его составления
2. Виды аудиторских заключений

#### **2. Решение задачи:**

Аудиторская организация в 2010 г. оказывала экономическому субъекту на договорных началах услуги по ведению бухгалтерского учета.

По окончании года руководство экономического субъекта предложило аудиторской организации заключить договор на проведение обязательного аудита и выдать (без проведения проверки) аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Может ли аудиторская организация принять данное предложение?

#### **Решение задачи:**

В ходе аудиторской проверки установлено, что экспедитор Баев В.П. проработал в ОАО «Стрела» пять месяцев. 29 июня 2014г. он уволился по собственному желанию. Заработная плата В.П.Баева в расчетном периоде составляла: в марте – 5000 руб., в апреле – 5200 руб., в мае – 5290 руб. (В июне работник утратил право на стандартный вычет на налогу на физических лиц).

Требуется: рассчитать сумма компенсации Баеву В.П. за неиспользованный отпуск и составить соответствующие бухгалтерские записи.

#### **Решение задачи:**

Аудиторская организация получила от внебюджетного фонда предложение заверять договоры на оказание двух видов услуг: обучение бухгалтерского персонала; составление бухгалтерской отчетности.

Единственный специалист аудиторской организации по внебюджетным фондам является сыном заместителя главного бухгалтера внебюджетного фонда.

Примет ли аудиторская организация оба эти предложения? А если одно, то какое?

#### **Решение задачи:**

Аудиторская организация в течение года оказывала экономическому субъекту широкий спектр консультационных услуг в области бухгалтерского учета, налогообложения, экономики, финансов, права и управления (в устной и письменной формах).

По окончании года экономический субъект обратился с просьбой к аудиторской организации выдать за дополнительное вознаграждение аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности без проведения проверки.

Аудиторская организация удовлетворила просьбу экономического субъекта. Допустимы ли действия аудиторской организации с точки зрения законодательства? Если нет то, какие последствия они повлекут?



Решение задачи:

Перед подписанием аудиторского заключения аудитору стало известно, что одному из филиалов клиента был нанесен серьезный ущерб в результате урагана. Событие произошло после даты составления бухгалтерской отчетности. Убыток страховой компанией не возмещается, так как договор страхования не заключался.

Требуется: оценить ситуацию и составить соответствующие бухгалтерские записи.

Решение задачи:

Сотрудником аудиторской организации является студент экономического вуза, обучающийся по специальности «Бухгалтерский учет и аудит». При подготовке выпускной квалификационной работы данный сотрудник обратился к руководителю аудиторской организации с просьбой предоставить ему практические материалы для исследования в виде комплекта рабочих документов аудитора по любой аудируемой организации.

Руководитель аудиторской организации удовлетворил просьбу сотрудника.

Допустимо ли это?

Решение задачи:

В ходе аудиторской проверки установлено, что в январе для работника ООО «Восход» наступил срок сдачи авансового отчета. Авансовый отчет в срок сдан не был. Бухгалтер включил сумму, выданную в подотчет, в совокупный доход подотчетного лица и удержал НДФЛ. В феврале авансовый отчет был сдан.

Требуется определить: следует ли бухгалтеру сделать перерасчет и вернуть работнику сумму удержанного налога?

Решение задачи:

Два объекта основных средств первоначальной стоимостью 135000 руб. вследствие преждевременного износа списаны с баланса. По одному объекту амортизационные отчисления составили 118000 руб., а по другому – 120000 руб. В акте на ликвидацию указаны причины неполной амортизации - несвоевременное проведение ремонтов. Акт утвержден руководителем. За демонтаж основных средств начислена заработная плата рабочим в размере 1750 руб., оприходовано металлолома на сумму 4000 руб. и запасных частей на – 9500 руб. Результат в сумме 30650 руб. списан на счет 83 «Добавочный капитал».

Требуется: оценить ситуацию и составить верную корреспонденцию.

Решение задачи:

При выборочной инвентаризации основных средств аудитором выявлена недостача объекта основных средств первоначальной стоимостью 80 тыс.руб. и суммой начисленной амортизации 30 тыс.руб. В декабре отчетного года этот объект основных средств был продан. Согласно договору продажная стоимость составила 156 тыс.руб.

Договор и акт приема-передачи представлены аудитору при проведении инвентаризации. Расчеты с покупателем не произведены. Хозяйственная операция не отражена на счетах бухгалтерского учета по состоянию на 31 декабря.

Требуется: оценить ситуацию и отразить результаты инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

Решение задачи:

Заработная плата работника ООО «Ликос» с января по октябрь составила 35490 руб. (без учета налоговых вычетов). В октябре ООО «Ликос» заключило договор с этим работником на приобретение у него гаража стоимостью 120000 руб.

Требуется: определить какая сумма должна быть включена в доход работника и по какой ставке должен быть удержан налог на доходы физических лиц?

#### **4. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ** *(Не предусмотрены РУП)*