

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

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

**Б1.Б.28 Аудит**

**Специальность 38.05.01 Экономическая безопасность**

**Специализация Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности**

**Форма обучения очная**

# **1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

## **1. 1 Лекция №1 ( 2 часа).**

**Тема:** Сущность аудита, аудиторская деятельность и ее регулирование

### **1.1.1 Вопросы лекции:**

- 1 Сущность аудита, его содержание, цели и задачи
2. Виды и типы аудита
3. Цели внешнего и внутреннего аудита

### **1.1.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Наименование вопроса № 1 Сущность и необходимость (назначение) аудита**

Первые аудиторские фирмы появились в России в 1987-1988 гг., и в настоящее время они организованы практически во всех городах страны и даже в отдельных районных центрах субъектов Российской Федерации.

Деятельность аудиторов в России, как и в других странах рыночной экономики, регулируется на основании законов.

Аудиторская деятельность в Российской Федерации осуществляется в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (от 07.08.2001 № 119-ФЗ) и принятыми в соответствии с ними федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторской деятельностью в России имеют право заниматься физические лица— аудиторы (граждане Российской Федерации и граждане иностранных государств при условии их соответствия предъявляемым квалификационным требованиям и получения аттестата в установленном в РФ порядке) и юридические лица — аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами. Аудиторские фирмы регистрируются как организации, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Российской Федерации, за исключением формы акционерного общества открытого типа.

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

Аудитор — это квалифицированный специалист, аттестованный на право аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством РФ. Физические лица, прошедшие аттестацию, могут заниматься аудиторской деятельностью в составе аудиторской фирмы, заключив с ней гражданско-правовой договор, либо самостоятельно, то есть в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

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

В ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 7) определено, что подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке следующие группы экономических субъектов:

1. По организационно-правовой форме: акционерные общества открытого типа.
2. По виду деятельности:

- банки и другие кредитные учреждения;
- страховые организации и общества взаимного страхования;
- товарные и фондовые биржи;
- инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);
- государственные внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;
- благотворительные и иные (не инвестиционные) фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц.

3. По финансовым показателям деятельности: экономические субъекты при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

- объема выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год, превышающего 400 млн. руб.
- суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года 60 млн. руб.

4. По организациям, основанным на праве хозяйственного ведения:

- государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, если финансовые показатели их деятельности соответствуют пункту 3;
- для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели, приведенные в пункте 3, могут быть понижены.

5. Другие аудируемые лица, обязательный аудит в отношении которых предусмотрен федеральным законом.

Обязательная аудиторская проверка в Российской Федерации введена начиная с отчета за 1995 год.

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

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

## **2 Наименование вопроса № 2    Виды и типы аудита**

Аудиторский контроль как в западных странах рыночной экономики, так и в Российской Федерации подразделяется на внешний и внутренний.

Внешний аудит осуществляется внешними, независимыми аудиторами, аудиторскими фирмами на основе заказов (договоров) с организациями. Отличительной особенностью внешнего аудита является еще то, что аудиторы, проводящие проверку, не имеют на проверяемом экономическом субъекте никаких интересов — не являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также не состоят в родстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери) с руководством организации и не связаны с ним служебными отношениями.

Внутренний аудит осуществляется специальной службой организации или ее работниками (специалистами), непосредственно подчиненными руководству хозяйствующего субъекта. Внутренний аудит есть независимая деятельность в организации по проверке ее работы в ее интересах. Фактически это развитие и составная

подсистема внутрихозяйственного контроля, но по содержанию и методам проведения он имеет много общего с внешним аудитом.

При должной организации внутренний аудит способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально ответственных лиц организации за выполнение ими своих обязанностей, предотвращению негативных явлений при осуществлении хозяйственных операций, связанных с движением имущества и обязательств экономического субъекта. Кроме того, внутренний аудит в значительной мере является информационной базой для внешнего аудита, проводимого в отдельных хозяйствующих субъектах в обязательном порядке согласно законодательству.

Вместе с тем между внутренним и внешним аудитом имеются существенные различия в уровнях независимости, целях и по времени проведения проверок. Потребность во внутреннем аудите все чаще и чаще возникает в средних и крупных организациях, что связано с усложнением законодательных актов, регулирующих механизмы экономических методов управления и экономические отношения субъектов предпринимательства с их партнерами, сегментами и государством. Кроме того, внутренний аудит необходим для предотвращения нерационального расхода, потерь и хищений материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и своевременной разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей.

### **3 Наименование вопроса №3 Цели внешнего и внутреннего аудита**

Внешний аудит осуществляется, наряду с иными видами финансового контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов, осуществляющего в соответствии с законодательством Российской Федерации, специально уполномоченными на то государственными органами.

Внешний аудит направлен:

- на проверку и выражение мнения о достоверности показателей бухгалтерских отчетов или констатацию их недостоверности;
- на контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологию оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- на проверку полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности организации за проверяемый период;
- на выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных ресурсов.

Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

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

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

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность данных пояснительной записки. Баланс

может проверяться составлением альтернативного баланса на основе счетов Главной книги, что позволит аудитору констатировать возможные искажения.

При этом устанавливают:

- все ли активы и пассивы отражены в отчете;
- все ли документы использованы в отчете;
- насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики организации.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли. Балансовая прибыль должна быть определена по организации в целом и отдельно по ее структурным подразделениям и видам деятельности.

Внешний аудит может решать также другие задачи:

- по организации, восстановлению, постановке и ведению бухгалтерского учета;
- по планированию и оптимизации налогооблагаемых баз и расчету налогов;
- по анализу производственно-хозяйственной и финансовой деятельности;
- по решению отдельных правовых, управлеченческих и других проблем путем консультирования руководителей и специалистов клиентов и т.д.

Внутренний аудит может быть осуществлен специалистами организации, ревизионной комиссией или специально созданным подразделением аппарата управления, которое подчиняется только руководителю организации. Внутренний аудит — это независимая деятельность в организации по проверке ее работы в ее интересах.

## **2 Лекция № 2 ( 2 часа).**

**Тема:** Аудиторские стандарты и профессиональная этика

### **1.2.1 Вопросы лекции:**

1. Значение правил (стандартов)
2. Международные правила (стандарты) аудита
- 3 Этика аудита

### **1.2.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Наименование вопроса № 1 Значение правил (стандартов)**

Для качественного и успешного проведения аудиторских проверок, а также оказания других аудиторских услуг возникает необходимость применения в аудиторской практике единых правил (стандартов) аудита.

Правила (стандарты) аудита — это общие руководящие нормы и правила для помощи аудиторам в выполнении их обязанностей по проведению проверок и регламентирующие основные принципы и особенности аудиторской деятельности. В частности, аудиторские правила (стандарты) формируют единые основополагающие требования, определяющие нормы и правила применительно к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

На основании аудиторских правил (стандартов) регулируют качество профессиональной деятельности аудиторов. С их помощью формируют программы подготовки и единые требования аттестации аудиторов.

Аудиторские правила (стандарты) являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии.

К общепринятым правилам (стандартам), в зависимости от изменения экономических условий, выпускаются дополнения, подлежащие выполнению аудиторами.

Аудитор, допускающий в своей практике отступления от комментариев к стандартам, обязан обосновать причины этих отступлений.

Кроме общепринятых правил (стандартов) аудиторы руководствуются и другими, в том числе аттестационными и стандартами прогнозов и планов, а также этическим кодексом аудитора.

Следует иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретные действия, приемы, способы, процедуры, применяемые в процессе проведения проверки, которые могут быть различными рациональность которых аудитором должна быть обоснована.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на: федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности; внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальны аудиторов и аудируемых лиц.

Значение правил (стандартов) состоит в том, что они:

- ◆ обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- ◆ содействуют внедрению в аудиторскую практику новы научных достижений;
- ◆ помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- ◆ устраняют необходимость контроля со стороны государства;
- ◆ помогают аудиторам вести переговоры с клиентом;
- ◆ обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса;
- ◆ заставляют аудиторов постоянно повышать свои знания квалификацию;
- ◆ обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций;
- ◆ рационализируют и облегчают аудиторскую работу и т.д.<sup>^</sup>

Вместе с тем правила (стандарты) аудита не являются подробными правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу. В них содержатся ясные и краткие обобщения принципов аудита, а также те сложившиеся профессиональные нормы и правила, которые подтвердили свою целесообразность и прочность в ходе аудиторской деятельности, подкреплены опытом практической работы огромного числа аудиторов в разных странах мира. Эти стандарты в дальнейшем получили международное признание.

Аудиторские правила (стандарты) и нормы могут использоваться юридическими инстанциями в качестве руководства, ориентира при рассмотрении компетентности и работы аудитора.

Международные стандарты аудиторской деятельности состоят из четырех взаимосвязанных последовательных частей:

1) основные постулаты — это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие общую основу стандартов аудиторской деятельности; они служат аудиторам в качестве схемы для формирования мнений и составления отчетов, в частности, в случаях, где конкретные стандарты неприменимы;

2) общие стандарты — это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ним (подготовленность, компетентность, независимость, объективность, надлежащее внимание при проведении аудита);

3) рабочие стандарты — правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных сведений и соответствующее изучение и оценка системы внутреннего контроля);

4) стандарты отчетности и аудиторского заключения (правила, касающиеся формы, содержания, размещения и передачи материалов по результатам аудиторской проверки. В заключении должно быть указано, соответствует ли финансовая отчетность требованиям бухгалтерского учета).

Создание правил (стандартов) аудита стало объективной необходимостью в Российской Федерации с учетом ее экономических и политических условий, национальных и иных особенностей, а также международного опыта. Поэтому за последние годы в этом направлении идет активная работа и уже создан основной пакет отечественных правил (стандартов) аудита.

## **2 Наименование вопроса №2 Международные правила (стандарты) аудита**

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран, и, в связи с этим, с превращением отдельных аудиторских организаций в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в этой области практически схожи во всем мире, «этому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, изучают вариант ее решения в организациях других стран, разрабатывающих стандарты аудита.

Разработкой профессиональных требований на международном Уровне занимаются несколько организаций. Непосредственно аудиторскими стандартами на международном уровне занимается Комитет международной аудиторской практики (International Auditing Practices Committee — IAPC), действующий на правах постоянного автономного комитета в рамках Международной федерации бухгалтеров (IFAC), которая была создана в 1977 г.

Международные правила (стандарты) проведения аудита, которые издает комитет, способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового, и унификации по мере возможности подхода к аудиту в международном масштабе.

В разных странах по-разному применяют международные стандарты. Это связано с тем, что стандарты по возможности практического применения делятся на несколько групп: первая группа стандартов — это такие, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью; вторая группа — это стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями; к третьей группе относятся стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их введения, и четвертая группа стандартов, использование которых в данной стране зависит от исторических тенденций развития и национальной психологии.

В связи с этим в некоторых странах проявляют осторожность при формировании собственных и применении международных стандартов аудита.(Так, например, в Канаде, Великобритании и США, имеющих свои национальные стандарты, международные стандарты аудиторскими организациями применяются только к сведению.

В то же время в других странах, например в Австралии, Бразилии, Голландии и др., международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственных подобных стандартов. Именно по этому пути идут крупные отечественные специалисты при разработке стандартов аудита в Российской Федерации.

В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Каир, Малайзия, Нигерия и др.), международные стандарты воспринимаются в качестве национальных.

## **3 Наименование вопроса №3 Этика аудитора**

Этика — это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

Известно такое понятие, как врачебная этика, а аудитор — это тоже своеобразный врач, только объектом его благотворного воздействия является не человек, а предприятие (организация).

Кратко этические нормы аудиторской деятельности можно сформулировать как независимость; компетентность; добросовестность;\* объективность.

На практике профессиональные организации разрабатывают кодексы профессиональной этики аудиторов очень подробно и скрупулезно, пытаясь предусмотреть все возможные нюансы их поведения.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) опубликовала Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который использован профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов разных стран для создания национальных кодексов. В России действуют кодексы таких профессиональных объединений, как Российская коллегия аудиторов и Российская аудиторская палата.

Соблюдение этических норм профессионального поведения гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддержать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

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

Сообщество аудиторов в целом и каждый аудитор в отдельности осуждают неэтичное поведение отдельных аудиторов и требуют их наказания вплоть до исключения из своей среды, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности.

Каждый аудитор, подвергающийся критике своих коллег по поводу нарушения этики профессионального поведения, имеет право на объективное публичное расследование допущенных отступлений от норм, предусмотренных настоящим Кодексом. По желанию конкретного нарушителя расследование может проводиться конфиденциально.

К основным этическим нормам относятся следующие требования.

Соблюдение общепринятых моральных норм и принципов. Аудиторы обязаны придерживаться общечеловеческих моральных правил и

нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести;

Руководствоваться в своих поступках общечеловеческим правилом: «Стайся не делать другим того, чего не хотел бы, чтобы сделали тебе»; соблюдать правила и нормы общей морали, правдивость и честность в поступках и решениях, самостоятельность и объективность в суждениях и выводах, непримиримость к несправедливости, нарушениям моральных и нравственных, а также правовых норм во всех их проявлениях.

Соблюдение общественных интересов. Внешний аудитор обязан действовать в интересах общества и всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика. Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Как только аудитору станет известно, что защищаемые интересы клиента возникли в нарушение закона либо справедливости, он обязан отказаться от их защиты.

Объективность аудитора. Объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации.

Аудиторы не должны представлять факты сознательно неточно или предвзято.

Оказывая любые профессиональные услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны могли сказаться на объективности их суждений.

Поступки аудиторов, их решения и заключения не могут зависеть от суждений или указаний других лиц.

Аудитору следует избегать взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объективность его суждений и выводов, либо немедленно прекращать их, указывая на недопустимость давления на аудитора в любой форме.

**Внимательность аудитора.** При выполнении профессиональных услуг следует проявлять максимальное внимание. Аудиторы должны внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планировать и контролировать работу, проверять подчиненных специалистов.

**Независимость аудитора.** Аудиторы обязаны отказаться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях. В заключении или в другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента.

Основные обстоятельства, которые могут нанести ущерб независимости аудитора либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости:

- а) предстоящие (возможные) или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента;
- б) финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме;
- в) финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.);
- г) косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих фирмы, через основные и дочерние организации и т. п.;
- д) родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;
- е) чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен;
- ж) участие аудитора (руководителей аудиторской фирмы) в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций;
- з) неосторожные рекомендации и советы аудиторов (руководителей аудиторских фирм) о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы;
- и) прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации на любых должностях;
- к) предложения от клиента о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации клиента.

По вышеуказанным обстоятельствам независимость считается нарушенной, если они возникли, продолжали существовать или были прекращены в периоде, за который должны быть выполнены профессиональные аудиторские услуги.

Основные обстоятельства, которые могут нанести ущерб независимости аудиторской фирмы либо позволяют сомневаться в ее фактической независимости:

- а) если аудиторская организация участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг);
- б) если аудиторская организация возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета) или при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (комитета) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету);
- в) если аудиторская организация возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний или инвестиционных институтов и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или

приобретались вышеназванными структурами в период, за который аудиторская фирма должна оказать услуги.

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

- а) консультации аудитора не перерастают в услуги по управлению организацией;
- б) нет никаких причин и ситуаций, влияющих на объективность суждений аудитора;
- в) персонал, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составления отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации клиента;
- г) ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента.

Профессиональная компетентность аудитора. Аудиторы обязаны обеспечить достаточный профессиональный уровень аудиторских услуг, необходимых клиенту.

Принимая обязательство оказать определенные профессиональные услуги, аудитор должен быть уверен в своей компетентности в Данной области, обладать необходимым объемом знаний и навыков с тем, чтобы добросовестно и профессионально выполнить обязательства, гарантировать клиенту аудиторские услуги, основанные на современных методиках с использованием всех, в том числе новейших, нормативных актов.

Аудитор обязан воздерживаться от оказания профессиональных Услуг, выходящих за пределы его компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату.

Аудиторская фирма может привлечь компетентных специалистов для помощи аудитору в решении поставленных конкретных задач. Профессиональная компетентность аудитора основывается на общем и специальном высшем образовании, сдаче аттестационных экзаменов, подтверждаемых соответствующими дипломами и аттестатами, а также на опыте непрерывной практической работы по оказанию профессиональных аудиторских услуг совместно с другими специалистами данного профиля и профессионального уровня.

Аудитор обязан стремиться осуществлять свою профессиональную деятельность в коллективе специалистов, организационно объединенных в аудиторскую фирму.

Аудитор обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов аудита, законодательства, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

Аудиторская фирма обязана проводить ежегодное обучение аудиторов в объеме не менее 40 учебных часов с обязательным ежегодным контролем знания новых норм и положений, возникших в профессиональной аудиторской деятельности.

Для обеспечения качества выполнения профессиональных услуг аудитор обязан строго следовать российским и международным аудиторским стандартам.

Конфиденциальная информация клиентов. Аудитор обязан сохранить в тайне конфиденциальную информацию в делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними.

Аудитор не должен использовать конфиденциальную информацию клиента, ставшую ему известной при выполнении профессиональных услуг, для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны, а также в ущерб интересам клиента.

Публикация, иное разглашение конфиденциальной информации клиентов не являются нарушением профессиональной этики в случаях:

- а) когда это сделано с разрешения клиента, а также с учетом интересов всех сторон, которые она может затронуть;

- б) когда это предусмотрено законодательными актами или решениями судебных органов;
- в) для защиты профессиональных интересов аудиторов в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителями или уполномоченными представителями клиентов",
- г) когда клиент ненамеренно и незаконно вовлек аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам.

Аудитор отвечает за сохранение конфиденциальной информации помощниками и всем персоналом фирмы.

### **1. 3 Лекция № 3 ( 2 часа).**

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

#### **1.3.1 Вопросы лекции:**

- 1 Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита
- 2 Определение объема проверки
- 3 Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки
- 4 Виды и правовая оценка договоров на проведение аудиторской проверки и оказание иных аудиторских услуг
- 5 Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

#### **1.3.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Наименование вопроса № 1 Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита**

Условия подготовки письма-обязательства. Подготовка письма-обязательства проводится в соответствии с российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита».

Цель письма — регламентация обязательств экономического субъекта и аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки. Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг.

После этого обычно аудитор проводит предварительное планирование и знакомство с организацией клиента. Предварительное планирование позволяет аудитору определить объем предстоящих работ, примерно оценить их стоимость, сделать письмо-обязательство более деловым и конкретным. В правиле (стандарте) указано, что для соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-обязательство является офертой.

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на

проведение аудита или принятие предложения о назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта. Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта.

Форма и содержание письма-обязательства. Письмо-обязательство должно содержать:

- условия аудиторской проверки;
- обязательства аудиторской организации;
- обязательства экономического субъекта.

В письме-обязательстве должны быть также приведены ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых проводится аудит (российские законы, правила и инструкции, касающиеся порядка ведения бухгалтерского учета, подготовки бухгалтерской отчетности и порядка ведения аудита). В некоторых случаях могут быть указаны международные стандарты бухгалтерского учета, выпускаемые Международным комитетом по стандартам учета (International Accounting Standards Committee — IASC). Однако аудит может проводиться и по международным стандартам аудита, выпускавшим Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC). В этих случаях можно использовать для подготовки письма-обязательства стандарт МСА № 210 «Условия аудиторских заданий».

В правиле (стандарте) указано, какие обязательства аудиторской организации должны быть приведены в письме-обязательстве. Сюда входят виды отчетности аудиторской организации по результатам работы.

В письме-обязательстве должна содержаться информация об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги, о необходимости сохранения коммерческой тайны и наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Обычно соответствующие пункты письма-обязательства готовятся в строгом соответствии с Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности» и правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Здесь также содержатся указания на то, какие обязательства Должен взять на себя экономический субъект: ответственность за полноту и достоверность учета и отчетности, обеспечение доступа аудиторов ко всей необходимой информации, возможное направление запросов к контрагентам по вопросу подтверждения величины взаимозадолженности, а также неоказание давления на аудиторскую организацию.

В соответствии с правилом (стандартом) аудитор может не направлять письмо-обязательство повторно и в следующем году работать в соответствии с условиями прошлогоднего письма-обязательства. Тем не менее существуют случаи, когда он должен оговорить условия работы с клиентом еще раз.

## **2 Наименование вопроса №2 Определение объема проверки**

Порядок определения объема аудиторской проверки установлен федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности». (Утвержден Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.)

В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете заказавшему аудит руководству экономического субъекта.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.

При обязательном аудите проверка выполняется комплексно; проверке подвергаются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ зависит от объема и степени глубины проверки по каждому конкретному направлению.

Аудиторской организации при определении объема аудита следует исходить из требований нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, положений договора аудиторской организации с экономическим субъектом и конкретных особенностей проверки с учетом полученных знаний о деятельности экономического субъекта.

Аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур; затратах времени;

количестве и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

Основные мероприятия, проводимые в ходе аудита, включают:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта, третьими сторонами;
- документирование аудита;
- обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская проверка планируется на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования состоит в том, чтобы организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита. При выполнении указанных работ аудиторская организация должна руководствоваться федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита».

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

При получении аудиторских доказательств аудиторская организация должна руководствоваться федеральным правилом (стандартом) «Аудиторские доказательства» и российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности», «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», «Аналитические процедуры», «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете», «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита», «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта». Там, где это применимо в соответствии с обстоятельствами проверки, следует исходить из положений правил (стандартов) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» и «Аудиторская выборка».

В случае обнаружения искажений бухгалтерской отчетности или нарушений требований законодательства аудиторская организация должна выполнять требования федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность в аудите» и российских правил (стандартов) «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита», «Применимость допущения непрерывности деятельности».

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При этом аудиторской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур, а также оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает этой ответственности.

При использовании в ходе аудита работы других лиц и различных контактах аудиторская организация должна руководствоваться российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», «Изучение и использование работы внутреннего аудита», «Использование работы другой аудиторской организации».

В ходе аудита документируются основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства высокого качества ведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

При оформлении хода аудита необходимо руководствоваться положениями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно-положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. Если составляется условно-положительное или отрицательное аудиторское заключение либо оформляется отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, то должны быть указаны обстоятельства, которые привели к тому или иному решению аудиторской организации.

При подготовке итоговых документов аудита аудиторской организации следует руководствоваться федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» и российскими правилами (стандартами) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности», «Применимость допущения непрерывности деятельности».

### **3. Наименование вопроса №3 Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки**

ДЛЯ ТОГО ЧТОБЫ СНИЗИТЬ аудиторский преринимательский риск, т.е. риск неудачи аудиторской проверки, а.иторские организации должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов, в том числе для включения в текст договора определенных дополнительных условий. Неудачный, непродуманный, опрометчивый выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб репутации аудиторской организации.

Аудиторская организация должна собрать объективную информацию о потенциальном клиенте. Источниками такой информации могут быть: средства массовой информации — газеты, журналы, радио, телевидение и др.; банки; страховые организации; деловые партнеры потенциального клиента; другие источники.

В процессе принятия решения о начале работы с новым экономическим субъектом необходимо выяснить:

- 1) характер взаимоотношений потенциального клиента с налоговыми органами, банками, страховыми организациями, акционерами и другими пользователями его отчетности;
- 2) причины, побудившие экономический субъект обратиться к услугам аудиторской организации (особенно в случае инициативного аудита);
- 3) причины, побудившие потенциального клиента сменить аудиторскую организацию, если этот факт имеет место;
- 4) объем и характер нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, хозяйственного законодательства Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, недостатков организации системы внутреннего контроля, выявленных предыдущими аудиторскими проверками и проверками налоговых органов. Если экономический субъект ранее проверялся аудиторскими организациями, он должен представить новому аудитору копии письменной информации аудитора руководству по результатам аудита не менее чем за три финансовых года, предшествующих планируемой проверке;
- 5) виды деятельности экономического субъекта и наличие лицензий на них, если какие-либо из них подлежат обязательному лицензированию;
- 6) наличие всей документации, необходимой для проведения проверки — первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности по всем филиалам и подразделениям, а также по всем видам деятельности;
- 7) происходила ли в течение отчетного периода, за который планируется проведение аудиторской проверки, смена руководства экономического субъекта, главного бухгалтера, иного персонала;
- 8) не планирует ли предприятие в ближайшее время существенно сократить объемы производства продукции (работ, услуг), объявить о банкротстве, ликвидироваться.

Если результаты проведенной работы указывают на то, что аудиторский профессиональный риск аудиторской организации будет слишком высоким при работе с данным клиентом, а проверка

слишком трудоемкой, договор на аудиторскую проверку может быть и не заключен.

Аудитору следует помнить о том, что финансовые затраты по расторжению договора в одностороннем порядке по инициативе аудитора могут превысить сумму, причитающуюся к уплате за услуги аудитора по договору.

#### **4 Наименование вопроса №4 Виды и правовая оценка договоров на проведение аудиторской проверки и оказание иных аудиторских услуг**

Правоотношения, возникающие между сторонами при оказании аудиторских услуг, существенно отличаются от правоотношений по поводу иных гражданско-правовых договоров, например, договоров подряда и др.

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

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. При этом следует помнить, что отдельные 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 значит, что если в договоре установлена определенная ответственность, то наступает только та ответственность, которая установлена договором.

В Гражданском кодексе РФ включен в систему договорных обязательств договор на возмездное оказание услуг, которому посвящена гл. 39. В ней устанавливаются правила оказания таких услуг, причем регламентируются именно те услуги, которые не охватываются другими главами Гражданского кодекса.

В Гражданском кодексе сделан лишь первый шаг к урегулированию договора возмездного оказания услуг, а в гл. 39 содержится всего пять статей (ст. 779—783), поэтому у заинтересованных сторон, участвующих в таком договоре, появляется возможность включить в него более подробные положения, касающиеся их взаимоотношений. В Гражданском кодексе 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. III ГК РФ).

Понятие возмездного оказания услуг. В п. 1 ст. 779 ГК РФ под услугами понимается совершение определенных действий или деятельности. В п. 2 этой статьи подробно раскрывается содержание услуг, охватываемых гл. 39, — услуги связи, медицинские, ветеринарные, *аудиторские*, консультационные, информационные, услуги по обучению, туристическому обслуживанию.

Как видно из перечня услуг, по содержанию они представляют собой весьма «различные действия и деятельность», что позволяет предположить, что дальнейшее регулирование столь различных видов деятельности со временем будет дифференцироваться по конкретным видам договоров, а содержащиеся в гл. 39 нормы являются по существу лишь общими положениями, применимыми к указанным договорам.

Общий признак, свойственный различного рода услугам, перечисленным в п. 2 ст. 779, заключается в том, что их предметом являются, как правило, *соответствующие действия*, а не их овеществленный результат. Однако в некоторых случаях услуга, например, аудиторская проверка, может привести к определенному овеществленному результату — аудиторскому заключению. Если экономический субъект подлежит обязательному аудиту, то этот овеществленный результат является целью услуги, так как сдать годовой отчет в налоговую инспекцию, зарегистрировать проспект эмиссии акций открытого акционерного общества без аудиторского заключения невозможно. Но достижение овеществленного результата неразрывно связано с проведением определенного рода исследований, контрольных действий и составляет с ними некоторое единство. Именно по этому признаку возмездные услуги и были отделены от подрядных отношений.

Часто договоры между аудиторскими фирмами и заказчиками у аудиторов и в аудиторских фирмах называют договорами подряда. Очень важно сразу определить правовой статус договора на проведение аудиторской проверки. Это, как уже сказано выше, *договор возмездного оказания аудиторских услуг*.

Потребность в создании особого, отличного от подряда, режима для указанных договоров вызвана в основном тем обстоятельством, что предмет договора составляет в случае договора подряда достижение определенного результата работ, а в договоре на возмездное оказание услуг — услуги как таковые.

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 договора подряда (где, как известно, чрезвычайно распространен субподряд), ни в другой разновидности договоров, 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 законом или договором, то риск случайной невозможности исполнения договора, возникшей по вине заказчика, несет заказчик (п. 2 ст. 781), а услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме. Это значит, что при оказании аудиторских услуг действует принцип, прямо противоположный тому, который предусмотрен для подряда, когда риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы До ее приемки заказчиком несет подрядчик. Именно в этом заключается один из основных принципов аудиторской деятельности — *принцип разделения ответственности*, согласно которому заказчика аудиторской проверки несет ответственность за документацию, предоставленную им для проверки, а аудитор — за свое мнение о ней.

Таким образом, при отсутствии документации (или большой ее части) для проверки, ее случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, прошедшими 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)* — следующее отличие договора на возмездное оказание услуг от всех прочих договоров.

Так, согласно п. 3 ст. 781 ГК РФ в случае, когда 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 имеется *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. Но в договоре можно либо вообще снять этот вид ответственности, либо конкретизировать понятие фактически понесенных расходов. Целесообразно в договор на проведение аудиторской проверки включить пункт, определяющий критерий стоимости работ, выполненных аудиторской фирмой (аудитором) до момента, когда руководством аудиторской фирмы заказчику представлен документ, обосновывающий невозможность продолжения работ для достижения необходимого заказчику результата — формирования положительного или иного другого

аудиторского заключения. Как правило, для этих целей устанавливается почасовая оплата на каждого сотрудника аудиторской фирмы.

## **5 Наименование вопроса №5 Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита**

Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности.

Система внутреннего контроля экономического субъекта включает: систему бухгалтерского учета; контрольную среду; отдельные средства контроля.

Система бухгалтерского учета экономического субъекта может считаться **эффективной**, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
- зафиксированы особенности операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
- ограничена возможность появления злоупотреблений.

*Контрольная среда* представляет собой осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, и охватывает:

- стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;
- организационную структуру экономического субъекта;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляющую кадровую политику;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

*Стиль и основные принципы управления* — ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля несет руководство экономического субъекта. От него зависит, будет ли система внутреннего контроля отвечать размерам и специфике деятельности экономического субъекта, функционировать регулярно и эффективно.

В экономическом субъекте в соответствии с его учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел «внутреннего аудита», которым будет передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

*Организационная структура экономического субъекта* — эффективная организационная структура экономического субъекта, предполагающая оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников, препятствующая попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивающая разделение несовместимых функций. Функции данного сотрудника несовместимы, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение таких ошибок и нарушений. Обычно подлежат затраты на осуществление контрольных мероприятий должны быть меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;

- цель большинства средств контроля состоит в выявлении нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;

- человеку свойственно делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;
- возможно умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников экономического субъекта как с другими сотрудниками данного экономического субъекта, так и с третьими лицами;
- возможно нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;
- встречается практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

*Средства контроля должны обеспечивать:*

- выполнение хозяйственных операций только с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;
- фиксирование в бухгалтерском учете всех операций в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой в экономическом субъекте учетной политикой, а также обеспечение возможности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- доступ к активам только с разрешения соответствующего руководства; • определение руководством с установленной периодичностью соответствия зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов, а в случае расхождений — принятие надлежащих мер.

*Процедурами внутреннего контроля являются:*

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;
- проведение сверок расчетов;
- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;
- проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;
- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного экономического субъекта;
- осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;
- исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных хозяйственных показателей с фактически имевшими место и выяснение причин выявленных расхождений.

Система внутреннего контроля охватывает следующие элементы:

- 1) компетентный, заслуживающий доверия персонал с четко определенными правами и обязанностями;
- 2) разделение соответствующих обязанностей;
- 3) соблюдение необходимых формальных процедур при совершении хозяйственных операций;
- 4) физический контроль над активами и документацией;
- 5) своевременное составление первичных документов;
- 6) организация системы внутреннего аудита.

Компетентный, заслуживающий доверия персонал с четко определенными правами и обязанностями — самый важный элемент внутреннего контроля. Если персонал не будет отвечать самым высоким требованиям, вся система будет неэффективной, даже при том, что остальные составляющие системы будут правильно организованы. Работники

предприятия должны быть компетентны, честны, исполнительны. Права и обязанности каждого сотрудника должны быть четко сформулированы в должностных инструкциях.

Разделение соответствующих обязанностей необходимо для предотвращения злоупотреблений и хищений, а также для выявления случайных ошибок. Если один и тот же человек совершает хозяйственную операцию и сам отражает ее в учете или выполняет все

учетные функции, начиная от составления первичных документов и заканчивая составлением баланса, возрастает вероятность того, что ошибка не будет обнаружена.

Соблюдение необходимых формальных процедур при совершении хозяйственных операций работниками предприятия должно быть неукоснительным. Данный элемент внутреннего контроля непосредственно связан с четким определением прав и обязанностей отдельного работника. Каждый сотрудник должен, во-первых, абсолютно точно знать, какие формальные процедуры ему следует выполнять при исполнении своих должностных обязанностей, и, во-вторых, точно их выполнять.

Физический контроль над активами предполагает:

- обеспечение охраны имущества организации;
- плановые инвентаризации имущества предприятия в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.) и учетной политикой организации;
- инвентаризацию имущества в установленных указанных выше Методических указаниях случаях.

Физический контроль над документацией осуществляется за счет:

- создания графика документооборота организации;
- последовательной нумерации первичных документов каждого вида в течение отчетного периода (это нужно также для обеспечения поиска документов при необходимости и выявления отсутствующих документов);
- гашения первичных и оправдательных документов в установленных случаях (это необходимо во избежание повторного их использования);
- брошюрования документов в папки по окончании отчетного периода;
- организации архива в экономическом субъекте;
- сдачи папок документов в архив по истечении сроков оперативного хранения документов в бухгалтерии предприятия, установленных графиком документооборота организации.

Первичные документы в организации должны:

- быть оформлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания, так как при большом интервале времени между совершением операции и ее учетом возрастает вероятность ошибочных записей в первичном документе. Кроме того, операция вообще может остаться не отраженной в учете;
- содержать обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- соответствовать типовым унифицированным формам, если таковые установлены;
- соответствовать формам документов, описанным в учетной политике организации (в случае, когда формы документов установлены учетной политикой организации);
- кроме того, в случаях, когда в бухгалтерский учет вносятся исправления, бухгалтерские справки, содержащие обоснование исправлений, и специальные расчеты должны быть изложены просто и ясно во избежание двусмысленного толкования.

Орган внутреннего аудита в организации создается с целью независимой проверки выполнения сотрудниками организации должностных обязанностей. Организационные формы внутреннего аудита могут быть различными. Например, отдел внутреннего контроля, управление, бюро, отдельная группа внутренних аудиторов и др. Так как создание органа внутреннего аудита — достаточно дорогое мероприятие, а эффективность

его работы не всегда возможно измерить в денежном выражении, многие руководители предприятий недооценивают важность этой структуры.

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом им экономическом, субъекте, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он должен определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. При этом аудитор обязан получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта. Особенности системы внутреннего контроля могут способствовать формированию такой убежденности. Когда аудитор убеждается, что может опереться на соответствующие средства контроля, — он получает возможность:

- сократить объем аудиторских процедур;
- проводить аудиторские процедуры более выборочно, чем он делал бы в противном случае;
- внести изменения в суть применяемых аудиторских процедур;
- откорректировать предполагаемые затраты времени на осуществление аудиторских процедур.

#### **1. 4 Лекция № 4 ( 2 часа).**

**Тема:** Существенность в аудите и аудиторский риск

##### **1.4.1 Вопросы лекции:**

- 1 Существенность в аудите
- 2 Аудиторский риск. Виды риска

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

###### **1. Наименование вопроса № 1 Существенность в аудите**

*Существенность* — вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.д., процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями. Величина существенности С может быть выражена соотношением: Следует помнить, что эта вероятность отражает возможность (или невозможность) определить наличие ошибки, влияющей на достоверность отчетности экономических субъектов, оценить эту ошибку для принятия соответствующего аудиторского решения. Это качественная составляющая существенности. Количественная ее составляющая выражается через определение уровня существенности.

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

Данное определение приведено в российском правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск».

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, далее называемые *базовыми показателями бухгалтерской отчетности*.

Требования к нахождению уровня существенности. Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ утверждается решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

- изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;
- изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;
- изменение специализации аудиторской организации;
- значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту (их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности);
- смена руководства аудиторской организации.

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

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: итоговых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности в обязательном порядке фиксируется в общем плане аудита.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора в обязательном порядке фиксируются в рабочих документах аудиторской проверки.

Применение уровня существенности в аудите. Необходимо принимать во внимание уровень существенности:

- на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;
- в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
- на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженнымиискажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Отдельные отмеченные аудитором искажения могут не иметь существенного характера сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Здесь возможны несколько случаев.

1. Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая значительно меньше уровня существенности; . качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности

экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2. Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая значительно больше уровня существенности;

качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3. Используя свое профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности, либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, если выполняется одно из следующих условий:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности,
- имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устраниению замеченных им нарушений. Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безоговорочного положительного.

Система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности. Для нахождения уровня существенности можно использовать Уровень существенности рассчитывают следующим образом.

По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяют финансовые показатели, перечисленные в графе 1 табл. 9.1. Их значение может быть занесено в графу 2 в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3 таблицы, и результат заносится в графу 4.

Допускается, 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 не характерна для данного предприятия. Предприятие может не иметь реализации, если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в соответствующих клетках таблицы ставят прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, Значения, сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от остальных, он может отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная

величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения 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. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Рассмотренный порядок приведен для образца и имеет рекомендательный характер. Аудиторские фирмы должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности исходя из обязательных требований федерального правила (стандарта) «Существенность в аудите». Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- изменить значения коэффициентов в графе 3;
- вводить, изменять финансовые показатели, приведенные в графе 1;
- менять порядок усреднения при нахождении показателя;
- принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько — для различных статей баланса;
- самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

## **2 Наименование вопроса №2 Аудиторский риск. Виды риска**

С аудитом финансовой отчетности непосредственно связаны следующие виды риска: предпринимательский и аудиторский.

*Предпринимательский риск* аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при положительном аудиторском заключении. Этот риск зависит от: конкурентоспособности аудитора; недружественной рекламы деятельности аудитора; вероятности судебных исков по отношению к аудитору; финансового состояния клиента; характера операций клиента; компетентности администрации и учетного персонала клиента; сроков проведения аудита и т.д.

*Риск аудитора (аудиторский риск)* означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- внутрихозяйственный риск;
- риск средств контроля;
- риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели:

$$PAR = BXP \times PK \times PH,$$

где *PAR* — приемлемый аудиторский риск (относительная величина). В выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение;

*BXP* — внутрихозяйственный риск (относительная величина). Выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

*PK* — риск контроля (относительная величина). Выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля;

*RH* — риск необнаружения (относительная величина). Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволяют обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Применяя модель аудиторского риска при планировании проверки, аудитор может воспользоваться следующими тремя способами.

Первый способ поможет в оценке плана с точки зрения уровня квалификации аудитора. Например, аудитор полагает, что внутрихозяйственный риск составляет 80%, риск контроля — 50% и риск необнаружения — 10%. После простых вычислений получаем значение риска при аудите 4% ( $0,8 \cdot 0,5 \cdot 0,1$ )-

Если аудитор пришел к заключению, что приемлемый уровень аудиторского риска в данном случае должен быть не выше 4%, то он может считать план приемлемым. Подобный план может помочь аудитору получить приемлемый уровень аудиторского риска, но он малоэффективен.

Для составления более эффективного плана можно использовать второй способ вычисления риска — определить риск необнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств. В этих целях модель аудиторского риска преобразуют следующим образом: Возвращаясь к предыдущему примеру, предположим, что аудитор установил для себя приемлемый аудиторский риск на уровне 5%, так что план аудита мог быть изменен в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых свидетельств с риском необнаружения на уровне 10%, поскольку  $0,05 : (0,8 \cdot 0,5) = 0,125$ .

При этой форме модели риска ключевым фактором становится риск необнаружения, ибо он предопределяет необходимое количество свидетельств. Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска необнаружения: чем меньше уровень риска необнаружения, тем больше требуется свидетельств.

На основе модели аудиторского риска можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между приемлемым аудиторским риском и риском необнаружения, а также обратная зависимость между приемлемым аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Например, если аудитор решает сократить уровень приемлемого аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск необнаружения и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств.

Третий способ (более общий) использования модели аудиторского риска нацелен лишь на то, чтобы напомнить аудитору о взаимосвязи между различными рисками и о связи рисков со свидетельствами. Понимать эти взаимосвязи важно для организации сбора необходимого количества свидетельств. Чтобы разобраться в указанных связях, рассмотрим более подробно каждую составляющую модели аудиторского риска.

*Приемлемый аудиторский риск* — субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определит для себя меньший уровень аудиторского риска, — значит, он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Величина приемлемого аудиторского риска может быть выражена соотношением:  
 $0 < PAR < 1$ .

Нулевой риск характеризует полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок, однако большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие основные факторы:

- уровень компетентности аудитора;
- финансовое состояние аудитора;
- степень доверия внешних пользователей к финансовой отчетности;
- масштаб бизнеса клиента;
- организационно-правовая форма клиента;

- форма собственности и ее распределение в уставном капитале клиента;
- характер и сумма обязательств клиента;
- уровень внутреннего контроля клиента;
- вероятность банкротства у клиента и т.д.

Аудитор должен провести обследование клиента и оценить значение каждого из факторов, влияющих на уровень риска. На основе обследования и оценки факторов аудитор сможет субъективно установить уровень риска, утверждая, что финансовая отчетность и после окончания аудита может содержать существенные ошибки. В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию о клиенте и может изменять свою оценку приемлемого уровня аудиторского риска. В тех случаях, когда аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента высока и в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, необходимо снизить уровень приемлемого аудиторского риска.

*Внутрихозяйственный риск* — уровень риска, установленный аудитором, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам. При установлении уровня внутрихозяйственного риска не принимается во внимание внутрихозяйственный контроль, поскольку он входит в модель аудиторского риска как самостоятельный элемент, называемый риском контроля.

Величина внутрихозяйственного риска может быть выражена соотношением:

$$0 < BXP < 1.$$

Если принимать во внимание зависимость между внутрихозяйственным риском и риском необнаружения, а также планируемым количеством свидетельств, то внутрихозяйственный риск обратно пропорционален риску необнаружения и прямо пропорционален количеству свидетельств. Например, если аудитор заключает, что по дебиторской задолженности внутрихозяйственный риск высок, ибо многие заказчики клиента терпят банкротство в связи с неблагоприятными экономическими условиями, то риск необнаружения должен быть низким, а планируемое количество свидетельств — большим (без учета внутрихозяйственного контроля).

В самом начале аудиторской проверки можно лишь приблизительно оценить уровень внутрихозяйственного риска. Оценивая внутрихозяйственный риск, аудитор должен учесть: характер бизнеса клиента; честность администрации; мотивы поведения клиента; результаты предыдущего аудита; проводимый аудит — первоначальный или повторный; взаимоотношения с дочерними и зависимыми фирмами; нетрадиционные операции; профессионализм учетного персонала; сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности; количество и состав операций клиента и т.д.

На основе проведенной оценки аудитор должен определить, какой именно из перечисленных факторов важен для конкретного участка аудита. При этом некоторые факторы (например, честность администрации) оказывают сильное влияние на отклонения от норм на каких-то специфических участках (например, необычные операции и др.). Несмотря на то что нет точных правил для определения уровня внутрихозяйственного риска, аудиторы, как правило, консервативны в оценках. Большинство аудиторов и при самых благоприятных обстоятельствах устанавливают уровень внутрихозяйственного риска значительно выше 50%, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок — даже на уровне 100%.

## 1. 5 Лекция № 5 ( 2 часа).

**Тема:** Планирование аудиторской проверки

### 1.5.1 Вопросы лекции:

- 1 Контрольная среда
- 2 Процедуры контроля

3 Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности

4 План и программа проведения аудита

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

#### **1. Наименование вопроса № 1 Контрольная среда**

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Под «системой бухгалтерского учета» в стандарте понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационная структура аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика;
- порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

#### **2 Наименование вопроса №2 Процедуры контроля**

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят во внимание в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;
- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может считать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении управлеченческих целей.

### **3 Наименование вопроса №3 Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности**

Искажением бухгалтерской отчетности признается неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения. Искажения могут быть: преднамеренные и непреднамеренные.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — результат преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно совершается в корыстных целях, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Вместе с тем аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (или бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — результат непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

В процессе аудита оценивают риск появления искажений бухгалтерской отчетности и риск их необнаружения. Здесь учитываются факторы, способствующие повышению риска появления как непреднамеренных, так и преднамеренных искажений. К факторам внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующим появлению искажений, относятся:

- наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;
- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) экономического субъекта или значительному снижению прибыли;
- зависимость экономического субъекта в определенный период от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;
- изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные сделки экономического субъекта, особенно в период окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей;
- наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам;
- особенности организационно-управленческой структуры экономического субъекта, ее недостатки;
- особенности структуры капитала и распределения прибыли;
- наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки бухгалтерской отчетности.

Аудитор разрабатывает аудиторские процедуры и оценивает риск искажений бухгалтерской отчетности.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудитор должен оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

- вида нарушений, ведущих к появлению искажений;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен оценить, насколько эффективно действующая у экономического субъекта система внутреннего контроля препятствует возникновению различных нарушений, ведущих к появлению

искажений бухгалтерской отчетности. В случае вывода о более низкой (чем предполагалось ранее) способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен пересмотреть свою предыдущую оценку надежности системы внутреннего контроля и уточнить в связи с этим объем и характер применяемых аудиторских процедур.

#### **4 Наименование вопроса №4 План и программа проведения аудита**

Планирование, будучи начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке: аудиторской организацией 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.

Планируя порядок проведения аудита аудиторская организация должна руководствоваться как общими, так и частными принципами проведения аудита, а именно: комплексности; непрерывности; оптимальности.

Принцип *комплексности* планирования аудита предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования — от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип *непрерывности* выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

Принцип *оптимальности* заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

При планировании аудита аудиторской организации следует выделять основные его этапы:

- предварительный;
- подготовка и составление общего плана аудита;
- подготовка и составление программы аудита.

Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции как.

- учредительные и другие общие документы предприятия (устав предприятия, лицензии по видам деятельности, приказы, распоряжения, служебные записки, протоколы заседаний учредителей, штатное расписание и др.);
- учетная политика предприятия (в целях ведения бухгалтерского учета; в целях налогообложения);
- основные средства;
- нематериальные активы;
- производственные запасы;
- расчеты по оплате труда;
- затраты на производство;
- готовая продукция, товары и реализация;
- денежные средства;
- расчеты;
- финансовые результаты и использование прибыли;
- капитал и резервы;
- кредиты и финансирование;
- учет по забалансовым счетам;

- бухгалтерская отчетность и приложения.

Разработка программы проведения аудита включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора 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.

#### Общий план аудита

Проверяемая организация \_\_\_\_\_

Период аудита \_\_\_\_\_

Количество человеко – часов \_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_

Состав аудиторской группы \_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

### 1. 6 Лекция № 6 ( 2 часа).

**Тема:** Аудиторские доказательства и методы сбора и документирования

#### 1.6.1 Вопросы лекции:

1 Аудиторские доказательства

2 Использование результатов работы внутреннего аудита

#### 1.6.2 Краткое содержание вопросов:

##### 1. Наименование вопроса № 1 Аудиторские доказательства

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и соответствующих 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 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).

Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке.

Надежность аудиторских доказательств зависит как от источника (внутреннего или внешнего), так и от формы представления (визуальной, документальной или устной). При

оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить дополнительные процедуры для выяснения причин такого несоответствия.

## **2 Наименование вопроса №2 Использование результатов работы внутреннего аудита**

Под внутренним аудитом понимается система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля, которая:

- организуется экономическим субъектом;
- регламентируется внутренними документами;
- действует в интересах руководства экономического субъекта и (или) собственников.

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

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом — его руководством и (или) собственниками — в зависимости от содержания и специфики деятельности экономического субъекта; объемов экономической деятельности экономического субъекта; системы управления экономического субъекта; состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять:

- специальные службы внутреннего аудита;
- отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта;
- ревизионные комиссии (ревизоры);
- сторонние организации, привлекаемые для целей внутреннего аудита;
- внешние аудиторы, привлекаемые для целей внутреннего аудита.

Внутренний аудит создается для оптимизации деятельности экономического субъекта, содействия руководству в выполнении его обязанностей, а также с целью его информирования и консультирования.

Как правило, функции внутреннего аудита включают:

- проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем;
- проверки бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;

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

При формировании оценки внутреннего аудита на стадии планирования следует учитывать его:

- *организационный статус* — положение службы внутреннего аудита в системе управления экономического субъекта, ее возможности и способность соблюдать объективность и независимость, наличие или отсутствие иных обязанностей, действие сдерживающих факторов и ограничений, накладываемых руководством и (или) собственниками экономического субъекта на внутренний аудит. Следует помнить, что ситуация идеальна, когда служба внутреннего аудита подчиняется только высшему руководству или собственникам экономического субъекта;
- *компетентность* — профессиональное образование и навыки (опыт работы) аудиторов, политика найма, обучения и повышения
- квалификации сотрудников службы внутреннего аудита, степень понимания ими стоящих задач и проблем;
- *профессиональный уровень* — состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и содержание соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабочих программ и рабочей документации;
- *функциональные рамки* — содержание и объем работы, которую выполняет служба внутреннего аудита;
- *уровень значимости* — рассматриваются ли и принимаются к исполнению руководством и (или) собственниками экономического субъекта рекомендации внутреннего аудита.

После оценки деятельности внутреннего аудита на стадии планирования аудиторская организация должна решить: может ли работа внутреннего аудита быть использована для целей внешнего аудита.

## **1. 7 Лекция № 7 ( 2 часа).**

Тема: Подготовка аудиторского заключения

### **1.7.1 Вопросы лекции:**

- 1 Порядок подготовки
- 2 Виды и характеристика аудиторских заключений

### **1.7.2 Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Наименование вопроса № 1 Порядок подготовки**

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, стоимостные показатели в нем выражены в валюте Российской Федерации (руб.). Исправления не допускаются.

Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

В аудиторской организации (у аудитора) аудиторское заключение хранится обычно в специальном файле и представляет точный аналог документации, переданной заказчику.

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

Заключение представляет единый документ, который включает вводную и итоговую части и дает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской организации экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта отражают общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций отражают цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству и нормативным актам; оценивают соответствие во всех существенных отношениях совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству; свидетельствуют о выявленных в ходе аудита существенных несоответствиях в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях законодательству; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

## **2 Наименование вопроса №2 Виды и характеристика аудиторских заключений**

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

В свою очередь модифицированное аудиторское заключение может быть:

- не влияющим на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- с оговоркой;
- отказ от выражения мнения;
- отрицательное.

Безоговорочно положительное заключение означает, 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.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В Законе «Об аудиторской деятельности» введено понятие заведомо ложного заключения. Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде исключения аудиторской организации из реестра саморегулируемых аудиторских организаций, а для лица, подписавшего такое заключение, аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## **1. 8 Лекция № 8 ( 2 часа).**

**Тема:** Аудит активов предприятия

### **1.8.1 Вопросы лекции:**

1. Аудит внеоборотных активов
2. Аудит денежных средств

### 3. Аудит запасов

#### 1.8.2 Краткое содержание вопросов:

##### 1. Наименование вопроса № 1 Аудит внеоборотных активов

Целью аудиторской проверки учета основных средств является подтверждение достоверности порядка ведения бухгалтерского учета основных средств законодательным и нормативным документам.

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Необходимо отметить, что операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации.

Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

акт (накладная) приемки-передачи основных средств — ф. ОС-1;

акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов — ф. ОС-3;

акт на списание основных средств — ф. ОС-4;

акт на списание автотранспортных средств — ф. ОС-4а;

инвентарная карточка учета основных средств — ф. ОС-6;

акт о приемке оборудования — ф. ОС-14;

акт приемки-передачи оборудования в монтаж — ф. ОС-15;

акт о выявленных дефектах оборудования — ф. ОС-16.

журналы-ордера №№ 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа, а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по сч. 01, 02;

Главная книга;

баланс (ф. № 1);

Аудитор проверяет:

- создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов;
- оформлены ли договоры купли-продажи основных средств;
- оформлены ли протоколы договорной цены;
- правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приемки-передачи;
- правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

В процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность проведенной инвентаризации, а также правильность отражения результатов в бухгалтерском учете.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

По основным средствам аудитор может сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремонта, по которым были затрачены значительные средства.

В процессе аудита основных средств применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Проверяется правильность оценки основных средств. В ходе аудита устанавливается: все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации; начисляется ли она с учетом движения основных средств; правильно ли применяются нормы амортизации.

В ходе аудиторской проверки операций учета поступления и создания нематериальных активов следует рассмотреть, как они поступают на предприятие: в качестве вложений в уставный капитал; в результате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки; безвозмездной передачи.

Другие варианты поступления нематериальных активов на предприятие — их приобретение за плату и создание. В настоящее время приобретение и создание нематериальных активов осуществляются в результате долгосрочных инвестиций.

Долгосрочные инвестиции связаны в том числе и с приобретением, и с созданием активов нематериального характера. Бухгалтерский учет ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Долгосрочные инвестиции включают в себя и процесс создания нематериальных активов. При создании предприятием нематериальных активов на счете «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактически произведенные при этом затраты.

Проверяя указанные операции, аудитор изучает первичные документы: акты приемки-передачи, договоры купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведены с соблюдением требований действующего законодательства.

Если аудитор установит нарушения в учетных записях по перечисленным выше операциям поступления нематериальных активов, он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

Цель — в ходе аудиторской проверки провести контроль начисления амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы отражаются в учете в сумме затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока их полезного использования.

Аудитору необходимо убедиться в том, что: для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы амортизационных отчислений и срок их полезного использования; амортизация начисляется ежемесячно.

Аудит учета выбытия нематериальных активов. В ходе аудиторской проверки операций учета выбытия нематериальных активов рассматривается, как они выбывают: в качестве вклада в уставные капиталы других предприятий или в совместную деятельность; в результате реализации безвозмездной передачи; окончания срока полезного использования; морального износа; компенсационной сделки; в счет погашения кредиторской задолженности.

Прежде всего проверяется правомерность классификации приобретенного имущества в качестве нематериального актива. Если все условия соблюдены, проверяется правильность определения инвентарной стоимости объекта.

В ходе аудиторской проверки операций учета поступления и создания нематериальных активов следует рассмотреть, как они поступают на предприятие: в качестве вложений в уставный капитал; в результате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности; компенсационной сделки; безвозмездной передачи. По каждому из вариантов поступления проверяется документация, правильность формирования первоначальной стоимости, правильность отражения

поступления нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета и своевременность их оприходования.

Аудитор определяет правильность начисления ежемесячной амортизации, которую организация осуществляет самостоятельно исходя из первоначальной стоимости. Аудитору необходимо убедиться в том, что: для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы амортизационных отчислений и срок их полезного использования; амортизация начисляется ежемесячно.

В ходе проверки выясняется обоснованность применения метода амортизации, заявленного в учетной политике, правильность определения суммы амортизации и своевременность ее отражения на счетах бухгалтерского учета.

При выбытии нематериальных активов аудитору следует проверить правильность отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете организации. Аудитор проверяет правильность формирования финансового результата от выбытия.

В ходе аудиторской проверки операций учета выбытия нематериальных активов рассматривается, как они выбывают: в качестве вклада в уставные капиталы других предприятий или в совместную деятельность; в результате реализации безвозмездной передачи; окончания срока полезного использования; морального износа; компенсационной сделки; в счет погашения кредиторской задолженности.

При выбытии нематериальных активов аудитору следует проверить правильность отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете организации. Аудитор проверяет правильность формирования финансового результата от выбытия.

## **2 Наименование вопроса №2 Аудит денежных средств**

Целью аудита кассовых операций является выражение мнения о достоверности ведения кассовых операций в аудируемой организации и соответствии их действующему законодательству.

Для достижения данной цели, которая является конкретной практической целью аудита, необходимо в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлениями Правительства Российской Федерации, внутренними стандартами аккредитованного профессионального объединения, членом которого является аудиторская организация, и собственными стандартами установить уровень существенности, составить общий план аудита и программу аудита в части кассовых операций. Все действия аудиторов и участвующих в процессе проведения проверки ассистентов должны быть документированы в соответствии со стандартами.

Для изучения и оценки надежности системы внутреннего контроля необходимо ознакомиться с приказом по учетной политике организации, пояснительной запиской к годовой финансовой отчетности, учредительными документами, формами финансовой отчетности (с целью определить масштабы и особенности осуществления кассовых операций аудируемого лица). Необходимо также установить, каким образом ведется кассовая книга: традиционным «вручную» или с использованием систем автоматизации бухгалтерского учета (необходимо учитывать, что при ведении бухгалтерского учета по традиционно журнально-ордерной форме может быть применена программа для ведения кассовых операций); установить, имели ли место операции с наличной валютой (при командировках за рубеж); ознакомиться с порядком документооборота в части кассовых операций, отраженным в организационно-распорядительных документах. Кроме того, необходимо провести тестирование системы внутреннего контроля в части соблюдения кассовой дисциплины; изучить рабочий план счетов (в части кассовых операций), разработанный аудируемым лицом на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, установить его особенности и проверить соответствие применяемых на практике счетов и субсчетов рабочему плану счетов.

Проверяется соблюдение требований по обеспечению сохранности денежных средств в кассе (следует иметь в виду, что, как правило, аудируемые лица, за исключением крупных, не в состоянии выполнять все требования по техническому оснащению и оборудованию кассовых помещений). Ответственность за оборудование кассы и обеспечение сохранности денег возложена на руководителя организации.

При планировании аудита конкретного предприятия готовится перечень вопросов с целью определения эффективности внутреннего контроля и обеспечения сохранности денежных средств и достоверности отражения кассовых операций в бухгалтерском учете.

При тестировании системы внутреннего контроля проверяется правильность документального оформления операций по кассе. Кассовые операции должны быть оформлены следующими типовыми межведомственными формами первичной учетной документации, которые утверждены постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88 (по согласованию с Минфином России).

К наиболее типичным ошибкам, выявляемым при проведении аудиторской проверки кассовых операций, относятся:

1. нарушения в оформлении первичных документов: отсутствуют подписи директора, руководителя, главного бухгалтера; не указаны дата, номер документа, код организации; имеются подчистки, исправления; не расшифрована «сумма прописью» и т.д.;
2. неоприходование и присвоение поступивших денежных сумм (из банка, от физических лиц и юридических лиц и т.д.);
3. излишнее списание денег по кассе, неоднократное использование одних и тех же документов (чеков, авансовых отчетов и пр.); списание сумм без оснований и по подложным документам; искажение остатка по кассе на начало дня и на конец дня путем неправильного подсчета итогов в кассовых документах и кассовых отчетах;
4. некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического и аналитического учета;
5. присвоение сумм, законно и незаконно начисленных разным лицам и организациям;
6. присвоение депонированной заработной платы и средств по другим основаниям;
7. ведение расчетов суммами наличных денег, превышающими предельную величину;
8. расчеты с начислением наличных денег без применения контрольно-кассовых машин, нарушения правил регистрации их в налоговых органах, нарушения правил эксплуатации контрольно-кассовых машин
9. превышение лимита остатка денежных средств в кассе;
10. отсутствие подтверждения банка об установленном лимите кассы;
11. отсутствие утвержденной приказом руководителя предприятия инвентаризационной комиссии для проведения инвентаризации кассы;

Целью аудита безналичных денежных расчетов является установление достоверности во всех существенных отношениях отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности операций на расчетных и валютных счетах, открытых в кредитных учреждениях, соответствия положений учетной политики в части указанных операций действующему законодательству. На этапе предварительного планирования и разработки плана и программы аудита устанавливаются объем и характер безналичных расчетов аудируемого лица, организация ведения бухгалтерского учета операций на расчетных и валютных счетах (использование систем автоматизации бухгалтерского учета), наличие системы «клиент — банк». Как правило, подтверждение правомерности движения денежных средств на счетах 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета» осуществляется при проверке других счетов, корреспондирующих с данными счетами в

иных разделах аудиторской проверки. Именно поэтому счет 51 «Расчетные счета», как правило, отдельно в полном объеме не проверяется. К валютным счетам аудиторы проявляют повышенное внимание, так как учет расчетов валютой значительно сложнее в связи с возникновением курсовых разниц.

Рассмотрим процедуры проверки соблюдения требований гражданского, финансового и налогового законодательства в учете денежных средств на расчетных и валютных счетах.

1. Установить количество имеющихся у предприятия расчетных и валютных счетов и ознакомиться с договорами банковского счета.

2. Ознакомиться с применяемыми на практике формами безналичных расчетов. Статьей 862 ГК РФ предусмотрены следующие формы безналичных расчетов: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также другие формы, предусмотренные законом или установленными в соответствии с ним банковскими правилами (см. положение о безналичных расчетах, действовавшее в проверяемый период).

Для изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитору необходимо.

1. Ознакомиться с рабочим планом счетов, разрабатываемым организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению и утверждаемым в приказе по учетной политике в части счетов, корреспондирующих со счетами 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета».

2. Ознакомиться с организацией ведения бухгалтерского учета по счетам 51 и 52, порядком ведения аналитического учета по данным счетам. Выяснить, какие аналитические счета открыты к счету 51 «Расчетные счета», если предприятие имеет несколько счетов в разных банках; выяснить, в каких учреждениях банков открыты расчетные счета.

Сумма по выписке должна соответствовать сумме в платежном документе, однако в первичных документах могут быть отличающиеся суммы, например в выписанных счетах на оплату может быть сумма больше или меньше той, которая указана в платежном поручении (это может быть следствием наличия дебиторской или кредиторской задолженности аудируемого лица перед контрагентом). Сумма, указанная в выписке банка, может быть меньше суммы, указанной в первичном документе, если по данному документу ранее была произведена частичная оплата.

3. Проверить законность и обоснованность операций по движению денежных средств на расчетном счете.

4. Проверить правильность отражения операций по движению денежных средств на расчетном счете в системе счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, аудитору необходимо подтвердить достоверность информации о движении валютных средств аудируемого лица, отраженной в системе бухгалтерского учета, и правомочность совершенных им операций с иностранными валютами — экспортно-импортных операций и операций по покупке и продаже валюты. Как уже отмечалось, необходимо убедиться в правильности расчета и учета курсовых разниц, подтвердить правильность формирования налоговой базы в отношении курсовых разниц, а также расходов, связанных с покупкой иностранной валюты по курсу выше курса Банка России.

### **3 Наименование вопроса №3 Аудит запасов**

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации.

Здесь необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11, 14, 15, 16 и 19. Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы.

План и программа проведения проверки разрабатываются в соответствии с основными направлениями проверки:

- аудит операций по поступлению материальных ценностей;
- аудит аналитического учета движения материальных ценностей на складах предприятия;
- аудит учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений;
- аудит сводного учета материальных ценностей;
- проведение анализа использования материальных ценностей.

Аудиторская проверка материально-производственных запасов начинается с ознакомления с материальным отделом бухгалтерского учета: кто ведет бухгалтерский учет движения ценностей (образование, бухгалтерский стаж, родственные связи какими нормативными документами пользуется бухгалтер данного участка.

Выясняется, кому подотчетен данный бухгалтер, кто его проверяет по исполняемой работе; наличие плана (графика) — схем документооборота и альбома с перечнем и образцами заполненных первичных типовых документов; обоснованность, оптимальность и целесообразность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета; наличие схем постановки учета движения ценностей на счетах; какие методы внутреннего контроля используются.

До начала инвентаризации аудитор должен: составить перечень подлежащих инвентаризации ценностей; договориться с руководителем организации о создании комиссии (в состав комиссии по приказу необходимо включить представителей организации, специалистов, работников бухгалтерии); потребовать от материально ответственных лиц составления отчетов по приходу и отпуску (расходу) ценностей на дату начала инвентаризации и сдать их в бухгалтерию организации, а по одному экземпляру — аудитору; получить расписку от материально ответственных лиц в том, что все документы, относящиеся к приходу или расходу ценностей, сданы в бухгалтерию и что никаких неоприходованных или не списанных в расход МПЗ у них нет; получить аналогичные расписки у лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение МПЗ или доверенности на их получение.

Во время инвентаризации аудитор должен: установить, используются ли складские помещения по назначению, правильно ли складируются МПЗ; проверить, отвечают ли складские помещения соответствующим требованиям, как они охраняются; определить, не хранятся ли ценности под открытым небом или в неприспособленных помещениях и не подвергаются ли они вследствие этого порче и т.п.; удостовериться в аккуратном проведении всех процедур инвентаризационной комиссией; потребовать пересчета, обмера, взвешивания запасов, если это необходимо; фиксировать результаты инвентаризации по каждому виду МПЗ в инвентаризационных описях, составляемых по месту нахождения (хранения) и по материально ответственным лицам в единицах измерения, принятых в учете; составить отдельную опись по ценностям, принадлежащим другим организациям, а потом встречной проверкой выяснить, кому они принадлежат и почему хранятся на складе другой организации.

Проверяется корреспонденция счетов при оприходовании готовой продукции.

Проверка правильности корреспонденции счетов по списанию МПЗ со склада, расходу в производственной и непроизводственной деятельности, реализации и др.

## **1. 9 Лекция № 9 ( 2 часа).**

**Тема:** Аудит источников образования предприятия

### **1.9.1 Вопросы лекции:**

- 1 Аудит капиталов
- 2 Аудит заемных средств
- 3 Аудит кредиторской задолженности

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

#### **1. Наименование вопроса № 1 Аудит капиталов**

В ходе аудита хозяйственных операций, характеризующих уставный капитал организации, аудиторы должны проверить:

- 1) наличие оснований и правомерность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с формированием уставного капитала;
- 2) полноту отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с формированием уставного капитала;
- 3) правильность определения стоимостной оценки размера уставного капитала;
- 4) реальность размера уставного капитала;
- 5) точность отражения в бухгалтерском учете и отчетности размера уставного капитала;
- 6) правильность представления и раскрытия в бухгалтерском учете и отчетности размера уставного капитала.

Аудиторские процедуры в ходе проверки уставного капитала должны быть направлены на установление наличия или отсутствия признаков соответствия рассматриваемого показателя конкретной предпосылке.

По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка по расчетному и валютному счетам и приложенным к ним оправдательным документам проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет вкладов денежных средств.

Устанавливается, каким образом или по какой методике проводилась оценка интеллектуальной собственности. При этом необходимо исходить из законодательных требований, предъявляемых к нематериальным активам: возможность отчуждения от собственника; не быть предметом купли-продажи; иметь товарную форму (проект, опытный образец, научные разработки, авторское право, авторское свидетельство, патент и т.д.); иметь реальную цену и стоимость; приносить экономическую выгоду (доход).

В проверяемой организации должны быть документы, фиксирующие факт поступления нематериальных активов и срок их полезного использования. По ценным бумагам также должны быть в наличии эти ценные бумаги и документы, фиксирующие факт их поступления. Они должны быть оценены по цене не выше, чем их стоимость по рыночной котировке или стоимость аналогичных ценных бумаг.

Проверка полноты отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с формированием уставного капитала, включает выявление с помощью прослеживания не отраженных на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с формированием и изменением размера уставного капитала. С этой целью должны быть рассмотрены документы, являющиеся основанием и подтверждающие совершение операций, отражаемых на счетах 80 «Уставный капитал», 75-1 «Расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал» и 81 «Собственные акции (доли)». В распоряжении аудиторов должно быть заявление руководства аудируемого лица относительно полноты представленных для проверки первичных документов и регистров бухгалтерского учета, а также выписки из реестра акционеров (участников).

В ходе проверки стоимостной оценки уставного капитала аудиторы должны убедиться в том, что суммы хозяйственных операций, отражаемых на счете 80 «Уставный капитал», соответствуют учредительным документам и изменениям к ним, зарегистрированным в установленном порядке.

В ходе аудита рассмотрению подлежат все факты изменения уставного капитала с учетом особенностей организационно-правовой формы аудируемого лица. При этом необходимо учитывать принятый аудируемым лицом способ уменьшения или увеличения уставного капитала.

Факт изменения уставного капитала должен быть зарегистрирован в бухгалтерском учете на основании изменений в уставе. Если же акционерное общество увеличивает уставный капитал за счет выпуска дополнительных акций, аудиторы должны убедиться в том, что вновь зарегистрированная стоимость уставного капитала соответствует стоимости номиналов всех размещенных акций и не превышает установленной уставом стоимости объявленных акций.

Проверка реальности стоимости уставного капитала включает получение аудиторских доказательств по фактам оплаты участниками долей (акций) как при первоначальном формировании уставного капитала, так и в случае его увеличения. Решение этой задачи не связано с проведением трудоемких процедур в случае применения денежной формы расчетов и может быть получено путем сканирования записей об оплате доле (акций), отражаемых по кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» в целях их подтверждения надлежащими документами.

Точность представления в бухгалтерском учете и отчетности размера уставного капитала может быть подтверждена по результатам прослеживания правильности отражения данных первичных бухгалтерских документов в регистрах бухгалтерского учета и пересчета их числовых значений. При этом необходимо убедиться в том, что записи на счетах бухгалтерского учета совершены с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности. С этой целью сличают даты совершения хозяйственных операций и даты отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

## **2 Наименование вопроса №2 Аудит заемных средств**

При проверке аудитор выясняет, имеются ли в наличии кредитные договоры, отвечают ли они нормам Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). В соответствии с ГК РФ кредитные договоры могут заключаться только с банком или иной кредитной организацией, которая имеет соответствующую лицензию на такие операции. Определяется, какие виды кредитов наиболее часто применяет проверяемая организация (срочный кредит, кредитование конкретных хозяйственных потребностей, контокоррентный кредит активов, овердрафт, кредитная линия и др.)

Все операции, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами между предприятием – заемщиком и банком на договорной основе. Анализируя договоры, аудитор устанавливает, предусматриваются ли в них:

- объект кредитования и срок кредита;
- условия и порядок выдачи кредита и его погашения;
- формы обеспечения обязательств;
- процентные ставки и порядок их уплаты;
- обязательства, права и ответственность сторон;
- перечень и периодичность предоставления банку отчетных документов организации и другие условия.

Уточняется, используются ли кредиты и займы по целевому назначению или нет, как погашались задолженности по кредитам (в виде денежных средств, путем передачи

векселя, взаимозачетом). Полнота и своевременность погашения кредитов проверяется по выпискам банка.

Обращается внимание на вопросы обеспеченности кредита. Основными видами кредитного обеспечения являются поручительство, гарантия, залог ценных бумаг, товаров, другого имущества. Договоры о залоге достаточно распространены. При этом необходимо проверить реальность договора о залоге, не составлен ли он формально, насколько конкретизированы в нем предметы залога, правильно отражены сведения о залоге имущества на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», а также факт раскрытия данной информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Для погашения кредитов используются денежные средства с расчетного и валютного счетов, а также ценные бумаги.

Методика проведения аудита операций по займам в основном не отличается от проверок операций по кредитам. Аудитор должен убедиться в правильности составления и заключения договора займа.

Проверяется в каком периоде, в какой сумме, на каких счетах отражались или за счет каких источников покрывались суммы процентов за пользование кредитами. Затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В составе затрат, производимых заемщиком в связи с привлечением кредитов и займов, особое место занимают проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам. Проценты должны начисляться в размере и в сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в месяц. В данном случае проверяется, правильность начисления процентов исходя из способов, приведенных в таблице 2.15

Таблица 2. 15 – Способы начисления процентов

Способ начисления	Порядок расчета процентов
По формуле простых процентов	Проценты начисляются только на сумму основного долга
По формуле сложных процентов	Проценты начисляются не только на сумму основного долга, но и на сумму ранее начисленных, но не выплаченных процентов
С использованием фиксированной процентной ставки	Определенная (неизменная) величина годовых процентов
С использованием плавающей процентной ставки	Величина процентов зависит от указанной в договоре базы

Аудитор проверяет информацию в учетной политике организации по кредитам и займам:

- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- состав и порядок списания дополнительных затрат по займам;
- выбор способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- порядок учета доходов от временного вложения заемных средств.

В бухгалтерской отчетности организации проверяется информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов;
- величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;
- суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- величинах средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

### **3 Наименование вопроса №3 Аудит кредиторской задолженности**

Цель аудита расчетов с персоналом — проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержаний из нее, документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов с персоналом.

Источники информации при проведении проверки: штатное расписание, коллективный трудовой договор, индивидуальные трудовые договоры, приказы (распоряжения) руководителя, табель учета рабочего времени, наряды на сдельную работу, путевые листы, маршрутные листы, расчет отпуска, листки временной нетрудоспособности, заявления работников на предоставление стандартных налоговых вычетов, исполнительные листы, регистры бухгалтерского учета по счетам 68,70,71,73,75,69,50,51 и др., Главная книга, бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках и др.

Таблица План и программа аудита расчетов по расчетам с персоналом по оплате труда

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
1	Проверка соблюдения положений законодательства о труде, стояние внутреннего контроля по трудовым отношениям.			
1.1	Проверка наличия внутренних нормативных документов по трудовым отношениям	В течение года	Иванова И. И.	Коллективный трудовой договор
1.2	Проверка оформления трудовых договоров (контрактов), трудовых книжек	В течение года	Иванова И. И.	Трудовые договоры (контракты)
1.3	Проверка обоснованности оформления по принятию на работу, увольнению и др.	В течение года	Иванова И. И.	Трудовые договоры (контракты), приказы (распоряжения)
2	Проверка обоснованности начисления заработной платы			
2.1	Проверка применяемых форм и систем оплаты труда	В течение года	Иванова И. И.	Коллективный трудовой договор, табель учета рабочего времени, наряды на сдельную работу
2.2	Проверка правильности начисления оплаты труда за отработанное время	В течение года	Иванова И. И.	Табель учета рабочего времени, наряды на сдельную работу
2.3	Проверка правильности начисления доплат и надбавок	В течение года	Иванова И. И.	Коллективный трудовой договор, табель учета рабочего

				времени
2.4	Проверка правильности начисления оплаты труда за неотработанное время	В течение года	Иванова И. И.	Листки временной нетрудоспособности, расчет отпуска
3	Проверка правильности и обоснованности удержаний и вычетов из заработной платы			
3.1	Проверка удержаний из заработной платы НДФЛ	В течение года		Расчетные, расчетно-платежные ведомости, заявления на предоставление стандартных налоговых вычетов
3.2	Проверки правильности удержаний из заработной платы по исполнительным документам	В течение года		Расчетные, расчетно-платежные ведомости, исполнительные листы
3.3	Проверка правильности прочих удержаний из заработной платы	В течение года		Расчетные, расчетно-платежные ведомости, заявления работников
4	Проверка отражения расчетов по оплате труда в бухгалтерском учете			
4.1	Сверка данных первичных документов и регистров бухгалтерского учета	В течение года		Первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета
4.2	Проверка правильности корреспонденции по начислению оплаты труда	В течение года		Регистры синтетического учета, Главная книга
4.3	Проверка правильности корреспонденции по удержаниям из заработной платы	В течение года		Регистры синтетического учета, Главная книга
5	Проверка правильности отражения в отчетности задолженности по расчетам с персоналом по оплате труда			
5.1	Проверка правильности отражения в учете кредиторской задолженности по расчетам с персоналом по оплате труда	Ежеквартально	Иванова И. И.	Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 70, Главная книга
5.2	Проверка соответствия данных регистров синтетического учета с данными отчетности	Ежеквартально	Иванова И. И.	Главная книга, Бухгалтерский баланс, Приложение к бухгалтерскому балансу
5.3	Проверка взаимоувязки	Ежеквартально	Иванова И. И.	Бухгалтерский баланс,

	показателей форм отчетности			Приложение к бухгалтерскому балансу
--	-----------------------------	--	--	-------------------------------------

Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также отчисления платежей во внебюджетные фонды.

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как осуществляется на предприятии соблюдение трудового законодательства. В этой связи аудитор проверяет, как ведется оформление сотрудников при приеме и увольнении, учет рабочего времени сотрудников, построение системы оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются сдельная и повременная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников предприятия. При повышенной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной – правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдение установленного режима работы и начисления заработной платы работающих, состоящих на повременной оплате труда, организуется в табеле учета рабочего времени и расчета заработной платы . По этим документам проверяют все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по сопоставлению соответствующих документов (личных карточек, табелей учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов, обращает внимание на имеющиеся исправления. Особое внимание уделяется расчетам сдельного заработка, расчетам за дни пребывания в отпуске, расчетам премий и других видов оплат, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежные ведомости. При проверке применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как проверка документов, подготовленных на предприятии, контроль арифметических расчетов (определение сумм сдельной заработной платы).

При расчете начислений, которые рассчитываются с использованием среднего заработка, прежде всего необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правильность выполненных начислений по соответствующим видам оплат.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплата отпусков, работы в праздничные дни, доплата за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к проверке алгоритмов расчетов и исходных данных. По обнаруженным ошибкам бухгалтер-расчетчик вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

К основным видам удержаний относятся: налог на доходы с физических лиц, удержания по исполнительным листам, прочие удержания (за брак, за товары, купленные в кредит, и др.). Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы с физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами выполненные расчеты.

При проверке правильности исчисления налога на доходы с физических лиц аудитор руководствуется НК РФ. Необходимо уточнить величину льгот, статус работника (штатный или совместитель), величину налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы с физических лиц.

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.).

Аудитор должен проверить, ведется ли аналитический учет и в каком виде (ручным способом обработки или автоматизированным) и обратить внимание на сохранность этой информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода.

Сводные расчеты по заработной плате выполняют проверку данных по сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующих с ним счетов.

При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по Главной книге (сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплату труда» и 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения»). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям Бухгалтерского баланса.

Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по сч. 76, субсчет «Депонированная заработка плата». Он устанавливает, вились ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, куда относилась депонированная заработка плата после окончания срока исковой давности (трех лет) и т.п.

## **2. Методические указания по проведению практических занятий**

### **2.1 Практическое занятие №1 ( 4 часа).- (интерактивная форма)**

Тема: «Сущность аудита, аудиторская деятельность и ее регулирование»

#### **2.1.1 Задание для работы:**

1. Необходимость аудита.
2. Сущность аудита и аудиторской деятельности.
3. Пользователи информации финансовой отчетности.
4. Цели и задачи аудита. Принципы проведения аудита

#### **2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Занятие проводится в форме «*практического занятия с разбором конкретных ситуаций*».

Цель проведения занятия в данной форме – определение роли аудита в современных рыночных условиях, рассмотрение видов аудита и их место в системе внешнего и внутреннего экономического контроля.

Основанием для проведения занятия в данной форме послужило задание: Торговая фирма «ТК «Веста» имеет сеть розничных магазинов. С целью упрощения работы бухгалтерии фирма заключила договор с компьютерной фирмой НПО «Автоматика» на создание единой централизованной системы автоматизации бухгалтерского учета головного офиса и сети розничных магазинов. В связи с отсутствием в НПО «Автоматика» специалистов по бухгалтерскому учету руководство «ТК «Веста» обратилось в аудиторскую фирму с просьбой совместно с компьютерной фирмой разработать регистры учета, базы данных и справочники бухгалтерской информации для завершения процесса автоматизации.

Данное занятие было направлено на обсуждение конкретной ситуации:

1. Определить, какие виды дополнительных услуг может оказывать аудиторская компания фирме «ТК «Веста» в сложившейся ситуации.
2. Определить, может ли аудиторская компания в дальнейшем проводить аудиторские проверки фирме «ТК «Веста».

Преподаватель активизирует участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным студентам, представляет различные мнения. Цель - развить дискуссию, направить ее в нужное направление.

По окончании занятия, преподаватель, опираясь на правильные высказывания отдельных студентов и анализируя неправильные, убедительно подводит студентов к коллективному выводу или обобщению.

### **2.1.3 Результаты и выводы:**

1. Обсуждение вопросов и ситуаций способствует выработке у студентов усиление мотивации к изучению дисциплины; формирование и развитие профессиональных навыков обучающихся; формирование коммуникативных навыков; развитие навыков анализа и рефлексивных проявлений;

2. Осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой в процессе подготовки. Способность студента логически верно, аргументировано и ясно излагать свои мысли.

## **2.2 Практическое занятие №2 ( 4 часа). -(интерактивная форма)**

Тема: «Аудиторские стандарты и профессиональная этика»

### **2.2.1 Задание для работы:**

1. Цели и основные принципы стандартов аудита.
  2. Национальные и международные стандарты аудита.
  3. Внутриfirmенные аудиторские стандарты
1. Обсуждений основных положений лекции.
  2. Изучение Правил (стандартов) аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также порядок их разработки и утверждения.

Занятие проводится в форме *деловой игры* - «Профессиональная деятельность аудитора».

*Цели проведения занятия:* 1) обобщение, закрепление знаний студентов по теме курса «Аудиторские стандарты и профессиональная этика»; 2) выявление в игровой форме теоретических знаний и практических умений и навыков студентов; 3) формирование устойчивого интереса к будущей профессии; 4) воспитание профессионально важных качеств: творческая активность, дисциплинированность, потребность в постоянном совершенствование своих профессиональных знаний и умений.

Задача преподавателя - через игру научить студентов логике экономического мышления, показать способы решения экономических проблем с помощью игровых технологий.

### **Правила игры.**

До начала игры студенты группы делятся на 2 команды. Каждой команде преподаватель вручает условия проведения и задание деловой игры. В день проведения игры выбирается ведущий и члены жюри. Задача студентов - в каждой команде выбрать капитана, придумать название и девиз команды и подготовиться к игре. Капитан каждой команды в день игры представляет преподавателю информацию о том, как каждый член

команды готовился к предстоящей игре (сведения о распределении обязанностей между членами команды).

*Игра состоит из 6 раундов-заданий.*

1 раунд – представление команд (домашнее задание). Каждая команда озвучивает свое название и девиз (максимальное количество баллов 5).

2 раунд – конкурс стенгазет «Что мы знаем о законодательных уровнях аудита» (домашнее задание). Цель: выявить художественные и литературные способности студентов, развить творческий потенциал студентов. Стенгазеты будут оцениваться исходя из оригинальности идеи, художественного качества оформления работы, морально-этического содержания. Наличие в стенгазетах юмористических материалов по проблемам аудита возможно (максимальное количество баллов 5).

3 раунд- мини – викторина «Слабое звено» (домашнее задание). Цель: проверка знаний по теме курса. Каждая команда готовит 10 вопросов противнику по теме курса, требующих однозначного ответа, в большей степени это формулировки и определения по рассматриваемой теме дисциплины. Сколько правильных ответов будет дано, столько команде присуждается баллов (максимальное количество баллов 10).

4 раунд – конкурс тестов (домашнее задание). Цель: проверка знаний по стандартам и профессиональной этике аудитора. Каждая команда готовит тестовый материал, включающий 15 тестовых вопросов. Команды обмениваются тестами и в течение заданного времени отвечают на вопросы. Сколько правильных ответов будет дано, столько команде присуждается баллов (максимальное количество баллов 15).

5 раунд - Соотнести каждой группе стандартов (Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, Правила стандарты аудиторской деятельности, стандарты саморегулируемых аудиторских организаций, внутрифирменные аудиторские стандарты) свои элементы и особенности. Цель: проверка знаний по основным положениям формирования аудиторских стандартов. Командам выдается задание в виде теста, который готовиться преподавателем (максимальное количество баллов 20).

6 раунд- Мини - проект «Свой стандарт» (домашнее задание). Цель: применение знаний по исследуемой теме в разработке конкретного стандарта (внутрифирменного). В этом раунде студенты должны презентовать предлагаемый ими новый внутрифирменный стандарт (название стандарта, общие положения, область применения, приложения к стандарту) опираясь на теоретические знания темы и курса и применение этих знаний в конкретной ситуации. Это задание направлено на активизацию мыслительной деятельности студентов (максимальное количество баллов 5).

После проведения игры подводятся итоги. Члены жюри объявляют игровые результаты. Участники игры - студенты дают самооценку своих действий в плане исполнения игровой роли.

### **2.2.3 Результаты и выводы:**

Проведение данной игры способствует реализации образовательной функции: Обобщение и закрепление знаний студентов по пройденной теме курса. В игровой форме выявить теоретические знания и практические умения и навыки. Реализация развивающейся функции способствует развитию логического мышления; активизировать мыслительную деятельность студентов. Реализация воспитательной функции способствует формированию устойчивых интересов к профессии - аудитор. Воспитание профессионально важных качеств: творческая активность, дисциплинированность, потребность в постоянном совершенствование своих профессиональных знаний и умений.

### **2.3 Практическое занятие №3 ( 4 часа). –**

Тема: «Аудиторская оценка бухгалтерского учета и внутреннего контроля»

### **2.3.1 Задание для работы - Ролевая игра по аудиту**

#### **2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

1 Цель ролевой игры – рассмотреть порядок оценки аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и его влияние на качество проведения аудита в соответствии с задачами, определенными каждой подгруппе.

Студенты объединяются в 5 групп: «Старший аудитор», «Руководитель экономического субъекта», «Руководитель службы внутреннего контроля», «Руководитель службы внутреннего аудита» и «Главный бухгалтер».

Правила работы в группе:

- быть активным.
- уважать мнение участников.
- быть доброжелательным.
- быть пунктуальным, ответственным.
- не перебивать.
- быть открытым для взаимодействия.
- быть заинтересованным.
- стремится найти истину.
- придерживаться регламента.
- креативность.
- уважать правила работы в группе.

Задача подгруппы «Старший аудитор» оценить систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля для повышения эффективности проведения аудиторской проверки.

Задача подгруппы «Руководитель экономического субъекта» - обеспечить общее руководство за организацией внутреннего контроля и ведением бухгалтерского учета

Задача подгруппы «Руководитель службы внутреннего контроля» - обеспечение контроля сохранности материальных и денежных ценностей; своевременное предупреждение хищения материальных и иных ценностей

Задача подгруппы «Руководитель службы внутреннего аудита» - обеспечение своевременных аудиторских проверок внутри экономического субъекта, контроль за соблюдением законодательства при ведении бухгалтерского учета и формирования отчетности экономического субъекта

Задача подгруппы «Главный бухгалтер» - обеспечить правильность ведения бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской финансовой отчетности.

Выбирается из числа студентов руководитель игры.

Руководитель последовательно предоставляет возможность выступить каждой группе, после выступления предложенные изменения обсуждаются всеми участниками и выносится общее решение – оставить изменения или нет.

Наибольшее количество баллов получает та группа, изменения которой максимально отражены в измененном законодательном акте.

2. Работа с теоретическим материалом и конспектами

3. С помощью устного опроса и (или) тестирования оценить уровень усвоения студентами изученного материала.

#### **2.3.3 Результаты и выводы:**

1.Студенты сопоставляют сформулированную в начале занятия цель с полученными результатами, сделать выводы, вынести решения, оценить результаты, выявить их положительные и отрицательные стороны.

2. Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

### **2.4 Практическое занятие №4 ( 4 часа). -**

Тема: «Существенность в аудите и аудиторский риск»

#### **2.4.1 Задание для работы:**

1. Понятие существенности в аудите.
2. Подходы к определению существенности в аудите.
3. Определение аудиторского риска, его компонентов.
4. Содержание неотъемлемого риска и риска средств контроля

**Тренинг** – это процесс получения навыков и умений в какой-либо области посредством выполнения последовательных заданий, действий или игр, направленных на достижение наработки и развития требуемого навыка.

Тренинг позволяет дать его участникам недостающую информацию, сформировать навыки устойчивости к давлению, навыки безопасного поведения. Неоспоримым достоинством тренинга является то, что он обеспечивает активное вовлечение всех участников в процесс обучения.

#### **2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

В начале занятия проводится блиц-опрос по заданным вопросам (10-15 мин.), а затем проводится тренинг (в виде игры).

**Цели игры:** Ознакомление студентов с оценкой уровня существенности ошибки, ее влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, формирование мнения аудитора в виде заключения. Оценка аудиторского риска и его компонентов; влияние аудиторского риска на уровень существенности ошибки.

**Содержание игры:** Игра моделирует процесс оценки аудиторского риска и уровня существенности ошибки. Участники делятся на три равные группы. Одни из них оценивают уровень существенности ошибки. Определить уровень существенности ошибки по предлагаемой методике в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (группа готовит к занятию бухгалтерскую финансовую отчетность – например, по предприятию, где проходили практику)

Вторая группа участников проводит оценку внутрихозяйственного риска используя следующий пример: По данным предварительного обследования, аудиторы установили, что в проверяемой организации высокая текучесть кадров работников бухгалтерии и планового отдела. Кроме того, работникам данных служб выплачиваются ежеквартальные премии в размере оклада. Другим работникам такой оплаты нет.

Третья группа проводит оценку системы внутреннего контроля, используя следующий пример: В предлагаемой организации плановая инвентаризация проводится как правило в середине сентября. Служба внутреннего контроля и внутреннего аудита отсутствует. Контрольные функции возложены на главного бухгалтера. Сверка данных бухгалтерского учета с контрагентами не проводилась за исследуемый период.

#### **ХОД ИГРЫ**

Каждая группа выполняет действие (решение ситуаций) в отношении своего раздела, затем обсуждаются совместно полученные результаты и их влияние на действие аудитора в отношении подготовки проведения проверки- оценки уровня существенности ошибки и аудиторского риска с целью повышения качества аудита.

#### **2.4.3 Результаты и выводы:**

Студент способен, используя отечественные источники информации, требования законодательных актов, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и/или аналитический отчет.

**Рефлексия:** В конце практического занятия преподаватель задает студентам вопросы о том, что наиболее запомнилось, что уже знали раньше и что оказалось новым. Что осталось не до конца понятно и о чем хотелось бы побеседовать подробнее на

следующем занятии? Возможна подготовка данных вопросов студентами к следующему занятию.

## **2.5 Практическое занятие №5 ( 4 часа).-**

Тема: «Планирование аудиторской проверки»

### **2.5.1 Задание для работы:**

1. Предварительный этап планирования.
2. Содержание общего плана и программы проведения аудита.
3. Подготовка общего плана и проведение аудиторской проверки

Занятие проводится в форме *«семинара с разбором конкретных ситуаций»*, продолжительность занятия – 4 часа.

Цель проведения занятия в данной форме – определение этапов планирования и его необходимость в ходе проведения аудиторских проверок. Различие в элементах плана и программы аудита при его различных видах (обязательный, инициативный и др.)

Основанием для проведения занятия в данной форме послужило задание: Составить план и программу проведения аудиторской проверки при наличии следующих условий. Организация проводит обязательный аудит. Основной вид деятельности данного экономического субъекта- переработка сельскохозяйственной продукции. В составе внеоборотных активов наблюдается отсутствие нематериальных активов, отложенных налоговых активов. В составе дебиторской задолженности присутствует только задолженность покупателей и заказчиков. В бухгалтерском балансе размер непокрытого убытка составляет 54 млн. руб.

Данное занятие было направлено на обсуждение конкретной ситуации:

- 1.Определить особенности формирования плана аудиторской проверки.
2. Определить круг аудиторских процедур исходя из условий проведения аудиторской проверки.

Преподаватель активизирует участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным студентам, представляет различные мнения. Цель - развить дискуссию, направить ее в нужное направление.

По окончании занятия преподаватель, опираясь на правильные высказывания отдельных студентов и анализируя неправильные, убедительно подводит студентов к коллективному выводу или обобщению.

### **2.5.2 Результаты и выводы:**

1. Обсуждение вопросов и ситуаций способствует выработке у студентов усиление мотивации к изучению дисциплины; формирование и развитие профессиональных навыков обучающихся; формирование коммуникативных навыков; развитие навыков анализа и рефлексивных проявлений;

2. Осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой в процессе подготовки. Способность студента логически верно, аргументировано и ясно излагать свои мысли.

## **2.6 Практическое занятие №6 ( 4 часа). -**

Тема: «Аудиторские доказательства и методы сбора и документирования»

### **2.6.1 Задание для работы:**

1. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.
2. Критерии оценки надежности аудиторских доказательств и процедуры их получения.
3. Основные требования получения аудиторских доказательств в конкретных случаях.

Занятие проводится в форме «*семинара с разбором конкретных ситуаций*», продолжительность занятия – 4 часа.

Цель проведения занятия в данной форме – определить особенности аудиторских доказательств, методы и способы их сбора, процедуры получения, особенности применения при различных видах аудита.

Основанием для проведения занятия в данной форме послужило задание:

ЗАО «Гелиос» оказывает сервисные услуги и имеет отделы: по ремонту телевизоров, радиоаппаратуры и бытовой техники, по химической чистке одежды и швейное ателье. На предприятии создана служба методологии учета и внутреннего аудита, которая осуществляет ежегодные проверки всех структурных подразделений.

Определить, какие аудиторские процедуры должен выполнить аудитор, чтобы оценить риск средств контроля на ЗАО «Гелиос».

### **2.6.2 Задание для работы:**

Данное занятие было направлено на обсуждение конкретной ситуации:

1. Определить особенности применения аудиторских процедур.
2. Определить перечень аудиторских процедур.

Преподаватель активизирует участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным студентам, представляет различные мнения. Цель - развить дискуссию, направить ее в нужное направление.

По окончании занятия преподаватель, опираясь на правильные высказывания отдельных студентов и анализируя неправильные, убедительно подводит студентов к коллективному выводу или обобщению.

### **2.6.3 Результаты и выводы:**

1. Обсуждение вопросов и ситуаций способствует выработке у студентов усиление мотивации к изучению дисциплины; формирование и развитие профессиональных навыков обучающихся; формирование коммуникативных навыков; развитие навыков анализа и рефлексивных проявлений;

2. Осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой в процессе подготовки. Способность студента логически верно, аргументировано и ясно излагать свои мысли.

## **2.7 Практическое занятие №7 ( 4 часа). -**

Тема: «Подготовка аудиторского заключения»

### **3.7.1 Задание для работы:**

1. Сообщение информации полученной по результатам аудита.
2. Виды аудиторских заключений, структура и порядок представления.
3. Дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем последующих событий

Занятие проводится в форме «семинара с разбором конкретных ситуаций», продолжительность занятия – 4 часа.

Цель проведения занятия в данной форме – определить особенности аудиторского заключения. Рассмотреть виды аудиторских заключений при различных ситуациях и ответственность аудитора при выдаче неверного мнения.

Основанием для проведения занятия в данной форме послужило задание:

В ходе аудиторской проверки ОАО «Металлсбыт» было установлено следующее:

1. Предметом договора на оказание услуг и хранение металлопродукции предусмотрено оказание ОАО «Металлсбыт» услуг для ООО «Алиса» по приему, обработке, хранению и отправке металлопродукции, принадлежащей ООО «Алиса». На основании первичных документов (счетов-фактур) перечисленные расходы должны быть включены в себестоимость по статье «Транспортные расходы» и рассчитаны в соответствии с остатком не реализованных на конец отчетного периода товаров.

2. Услуги банка по комиссии отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки».

3. В путевых листах не проставлены отметки о маршруте следования автомашин (например, путевые листы № 39 от 01 марта; № 42 от 03 марта).

7. Отсутствует аналитический учет затрат на субподрядные работы и общехозяйственные расходы на счете 20 «Общехозяйственные расходы».

Данное занятие было направлено на обсуждение конкретной ситуации:

1. Определить вид аудиторского заключения .

2. Определить перечень законодательных актов, которые были нарушены.

3. Рассмотреть рекомендации по устранению выявленных нарушений

### **2.7.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Преподаватель активизирует участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным студентам, представляет различные мнения. Цель - развить дискуссию, направить ее в нужное направление.

По окончании занятия преподаватель, опираясь на правильные высказывания отдельных студентов и анализируя неправильные, убедительно подводит студентов к коллективному выводу или обобщению.

### **2.7.3 Результаты и выводы:**

1. Обсуждение вопросов и ситуаций способствует выработке у студентов усиление мотивации к изучению дисциплины; формирование и развитие профессиональных навыков обучающихся; формирование коммуникативных навыков; развитие навыков анализа и рефлексивных проявлений;

2. Осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой в процессе подготовки. Способность студента логически верно, аргументировано и ясно излагать свои мысли.

## **2.8 Практическое занятие №8 ( 4 часа). -**

Тема: «Аудит активов предприятия»

### **2.8.1 Задание для работы:**

1. Аудит основных средств
2. Аудит нематериальных активов
3. Аудит денежных средств в кассе, на банковских счетах
4. Аудит готовой продукции, материалов

Занятие проводится в форме «практикума», продолжительность занятия – 4 часа.

Цель проведения занятия в данной форме – определить особенности аудита внеоборотных активов, имущества организации. Рассмотреть виды аудиторских процедур, методы проведения проверок имущества организации.

Ход занятий – обучающимся выдается практическое комплексное задание. Ими разбирается условие, подготавливаются необходимые бланки. Задание выполняется каждым студентом индивидуально в ходе общего обсуждения.

Аудиторской фирмой для планирования аудита разработан критерий материальности (существенности) для отдельных статей баланса, предусматривающий примерный предельный процент ошибок от стоимости той или иной статьи. Согласно внутрифирменным стандартам предусмотрено, что: отклонение значения каждого показателя на 10% или более рассматривается как существенное; отклонение, находящееся между 5 и 10%, может быть оценено как существенное по усмотрению аудитора; отклонение меньше 5% считается несущественным.

Используя информацию о предельных отклонениях и отчетность клиента, аудитор рассчитал границы предельных отклонений по разделу баланса «Оборотные активы» между его элементами. Суммы, указанные в отчетности по статьям баланса, составили:

«Запасы» — 4 841 950 руб., «Дебиторская задолженность» -50 000 руб., «Денежные средства» - 18 420 руб., «Прочие оборотные активы» — 531 490 руб.

Затем в целях выделения «узких» мест в отчетности клиента аудитор протестировал достоверность статьи баланса «Дебиторская задолженность». Для этого были сопоставлены данные, учтенные в конце года в журналах-ордерах отгрузки, с накладными и выставленными счетами, а также выяснено, относятся ли даты в счетах-фактурах, накладных на отпуск товарно-материальных ценностей к отчетному году. Объектом контроля являлись сомнительная дебиторская задолженность, причины и сроки ее возникновения.

При этом была установлена нереальная дебиторская задолженность или фактическая ошибка в ее определении в сумме : 2 000 руб.

По статьям «Прочие оборотные активы» и «Денежные средства» отклонение от предельных значений не превысило 5%, а по статье «Запасы» составило 9%. Вместе с тем аудитор обратил внимание, что на предприятии не созданы условия для обеспечения сохранности материальных ценностей, не в полной мере соблюдаются требования Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, имеют место претензии со стороны покупателей на низкое качество товаров и их недогруз, качество обработок бухгалтерских отчетов материально ответственных лиц невысокое.

Обобщите результаты расчета предельно допустимой суммы ошибок и фактические результаты тестирования в нижеприведенной таблице.

Статьи раздела баланса «Оборотные активы»	Сумма статей баланса, руб.	Предварительно рассчитанная предельно допустимая сумма ошибок по разделу «Оборотные активы»				Фактическая ошибка, выявленная в результате тестирования
		минимальная граница		максимальная граница		
	%	сумма	%	сумма		
Запасы						
Дебиторская задолженность						
Денежные средства						
Прочие оборотные						

активы							
Итого							

Сделайте вывод о необходимости дальнейшего тестирования информационной базы по статьям раздела баланса «Оборотные активы» и в соответствии с этим спланируйте программу аудиторской проверки.

### **2.8.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний и закрепление навыков по теме практического занятия.

## **2.9 Практическое занятие №9 ( 2 часа). - (интерактивная форма)**

Тема: «Аудит источников образования предприятия»

### **2.9.1 Задание для работы:**

1. Аудит уставного, добавочного, резервного капитала
2. Аудит долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов
3. Аудит расчетов с поставщиками, по оплате труда, по налогам и сборам

Занятие проводится в форме *«семинара с разбором конкретных ситуаций»*, продолжительность занятия – 4 часа.

Цель проведения занятия в данной форме – определить особенности аудита собственных и заемных источников образования. Рассмотреть виды аудиторских процедур при проведении аудита.

Основанием для проведения занятия в данной форме послужили задания:

Типовое задание 1. Предприятие в учетной политике на 2013 год определяет доходы и расходы организации для целей налогообложения прибыли кассовым методом. В марте 2013 года выручка от реализации продукции , работ, услуг нарастающим итогом с начала года составила 2 200 000 руб. До конца отчетного года предприятие использовало кассовый метод.

Определите, какие нормативные документы нарушены и каковы налоговые и финансовые последствия.

Типовое задание 2. Составьте перечень первичных документов, подтверждающих правомерность отражения различных видов прочих доходов и расходов:

расходы по продаже неиспользуемого объекта основного средства;  
доходы по предоставлению в аренду нематериального актива;  
списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;  
размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов;  
положительные курсовые разницы;  
доходы от продажи неиспользуемых объектов основных средств;  
прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

### **2.9.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Преподаватель активизирует участие в обсуждении отдельными вопросами, обращенными к отдельным студентам, представляет различные мнения. Цель - развить дискуссию, направить ее в нужное направление.

По окончании занятия преподаватель, опираясь на правильные высказывания отдельных студентов и анализируя неправильные, убедительно подводит студентов к коллективному выводу или обобщению.

### **2.9.3 Результаты и выводы:**

1. Обсуждение вопросов и ситуаций способствует выработке у студентов усиление мотивации к изучению дисциплины; формирование и развитие профессиональных навыков обучающихся; формирование коммуникативных навыков; развитие навыков анализа и рефлексивных проявлений;

2. Осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой в процессе подготовки. Способность студента логически верно, аргументировано и ясно излагать свои мысли.

Разработал: \_\_\_\_\_

С. Н. Коршикова