

Н.Н. Зотова, О.А. Воробьева

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие



ОСНОВЫ АУДИТА

Н.Н. Зотова, О.А. Воробьева

ISBN 978-5-4217-0142-2



9 785421 701422

Курганский
государственный
университет



редакционно-издательский
центр
43-38-36

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Курганский государственный университет

Н. Н. Зотова, О. А. Воробьева

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

Курган 2012

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73
З 88

Рецензенты:

руководитель Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Курганской области, кандидат экономических наук, профессор *Н. Д. Кремлев*;

главный аудитор ООО «Аудитфинанссервис» *Ю. В. Корсунская*.

Печатается по решению методического совета
Курганского государственного университета.

З 88 Зотова Н. Н., Воробьева О. А. Основы аудита: Учебное пособие. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 2012. – 202 с.

В данном пособии излагаются общетеоретические аспекты аудиторской деятельности: дается определение аудита, формулируются его цели и задачи, рассматриваются виды аудита, этические и рабочие принципы, детально описываются такие элементы методики проведения аудита, как расчет уровня существенности, анализ эффективности системы внутреннего контроля, оценка составляющих аудиторского риска, формирование аудиторского заключения и т.д.

Издание предназначено для студентов высших учебных заведений, аспирантов экономических специальностей, а также всех, кто интересуется вопросами теории и практики аудита.

Табл. – 20, рис. – 5, библиограф. – 56 назв.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-4217-0142-2

© Курганский
государственный
университет, 2012
© Зотова Н.Н.,
Воробьева О.А., 2012

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Аудиторская деятельность: содержание, цели, задачи.....	5
1.1 Понятие аудита, цели, задачи	5
1.2 Принципы аудита	9
1.3 Виды аудита.....	20
1.4 Инициативный и обязательный аудит	25
1.5 Сравнительная характеристика аудита и ревизии	28
1.6 Сравнительная характеристика аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы	30
1.7 Сопутствующие аудиту услуги.....	34
Контрольные вопросы	39
2 Профессиональная этика аудиторов	40
Контрольные вопросы	48
3 Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности	48
3.1 Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности	48
3.2 Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России	51
3.2.1 Совет по аудиторской деятельности.....	52
3.2.2 Саморегулируемые организации аудиторов	54
3.3 Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов.....	69
3.4 Правовые основы заключения договоров на проведение аудита	75
Контрольные вопросы	83
4 Стандарты аудиторской деятельности	83
Контрольные вопросы	87
5 Организация аудиторской проверки	87
5.1 Этапы проведения аудиторской проверки	87
5.2 Ознакомление с экономическим субъектом.....	89
5.3 Планирование аудиторской проверки.....	98
5.3.1 Общие принципы планирования аудита. Формирование аудиторской группы.....	98
5.3.2 Согласование условий проведения аудита.....	104
5.3.3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля	112
5.3.4 Оценка существенности в аудите.....	141
5.3.5 Аудиторский риск	152
5.4 Формирование аудиторского заключения.....	161
Контрольные вопросы	170
6 Тестовые задания	172
Список литературы.....	191
Приложение	195

ВВЕДЕНИЕ

Прошло более 15 лет с момента принятия первого указа Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. С этих пор произошли значительные изменения в аудиторской деятельности. Ключевым моментом в развитии аудиторской деятельности стало принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. Значение Закона трудно переоценить, поскольку именно в том первом Законе «Об аудиторской деятельности» были даны основные определения, понятия, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. На базе данного Закона с 2002 г. были приняты федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.

Новым этапом в формировании аудиторской деятельности стало принятие нового Федерального закона, регулирующего аудит в России, – «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, который вступил в силу с 1 января 2009 г. Принятие этого Закона существенным образом повлияло на аудиторскую деятельность в РФ. Ключевым изменением стало то, что с 1 января 2010 г. аудиторская деятельность не лицензируется, а ее регулированием занимаются саморегулируемые аудиторские объединения. Принятие Закона обусловило дальнейшее совершенствование в сфере стандартизации аудиторской деятельности через принятие новой волны стандартов – Федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Однако на сегодняшний день говорить о завершенной, сформированной системе аудита не приходится. Связано это, прежде всего, с тем, что не закончена разработка нормативно-правовых документов в области аудиторской деятельности, отсутствует единая методологическая база, позволяющая аудиторским организациям систематизировать и по возможности унифицировать отдельные положения и этапы организации аудиторской проверки.

Очевиден факт, что без знания и глубокого понимания сущности этих, а также других процессов в сфере аудита в России невозможно стать настоящим экономистом. А без знания основ методологии проведения аудиторских проверок невозможно стать действительно грамотным бухгалтером-аналитиком или финансовым менеджером.

1 АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ

1.1 Понятие аудита, цели, задачи

Термин «аудит» происходит от латинского глагола «audire», что означает «слушать, выслушивать, слышать». Основное значение данного термина связано не столько с контролем, сколько с наблюдением за каким-либо процессом или деятельностью.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- возможность поступления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- зависимость последствий принятых решений (они могут быть весьма значительными) от качества информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

Аудит представляет собой науку о методах и приемах независимого финансового контроля. Он взаимосвязан с такими науками, как бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности по данным учета и отчетности, оперативное управление, финансовый контроль.

Предметом аудита является совокупность аудиторских доказательств, необходимых для формирования профессионального суждения относительно состояния выбранного объекта наблюдения.

Объектами аудита являются:

- 1) эффективность использования бюджетных средств;
- 2) финансовое состояние организации;
- 3) бухгалтерская (финансовая) отчетность организации;
- 4) надежность системы внутреннего контроля организации и т.д.

Субъектом проведения аудита является аудитор.

Методика аудита – это совокупность специальных приемов, то есть конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для подтверждения достоверности бухгалтерской (фи-

нансовой) отчетности необходимо получить достаточные доказательства в целях формирования обоснованности выводов, на которых базируется мнение аудитора.

В Российской Федерации (далее – РФ) общим термином «аудит» принято обозначать аудит бухгалтерской финансовой отчетности. Именно в отношении этого вида аудиторской деятельности разработаны законодательные и нормативные акты, утверждены аудиторские стандарты. Эта деятельность существует параллельно с государственным финансовым и государственным налоговым контролем и не подменяет их. Независимый аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности является важным элементом рыночной инфраструктуры. Принятие решений об инвестировании капитала, в том числе о покупке ценных бумаг, предоставлении ссуды, заключении сделки в большинстве случаев основано на финансовой информации, достоверность которой должна быть публично подтверждена независимым аудитором.

Существуют различные группы пользователей информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, требующей публичного подтверждения. Этих пользователей делят на внутренних и внешних, и каждый из них имеет свой интерес к информации финансовой отчетности. Классификация пользователей финансовой информации в зависимости от их финансовых интересов представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Характеристика пользователей информации бухгалтерской (финансовой) отчетности

Партнерские группы	Вклад в деятельность предприятия	Требования компенсации	Что анализируют
1	2	3	4
1 Администрация, руководство	Знание дела и умение руководить	Оплата труда и другие привилегии	Всю информацию, полезную для управления
2 Персонал, служащие	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Зарплата и социальные условия	Финансовые результаты
3 Поставщики	Поставка материальных ресурсов	Своевременная оплата поставок, устойчивый канал сбыта продукции	Финансовое положение
4 Покупатели и заказчики	Сбыт продукции и услуг	Устойчивый канал поступления материалов, товаров, своевременная система поставок	Финансовое положение
5 Собственники	Собственный капитал	Дивиденды для прибыли	Финансовые результаты и финансовое положение
6 Заимодавцы	Заемный капитал	Проценты и возврат кредитных средств	Ликвидность баланса

1	2	3	4
7 Государственные органы, внебюджетные фонды	Услуги общества	Налоги и другие сборы и взносы	Финансовые результаты и их слагаемые
8 Аудиторские организации	Предоставленная услуга	Доход от оказания услуг по аудиторской проверке оказания сопутствующих аудиту услуг	Вся информация, полученная для формирования аудиторского мнения

Как видно из таблицы 1, интересы внешних и внутренних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности отличаются. Руководителю организации такая информация помогает принимать управленческие решения; собственникам – оценивать эффективность работы администрации и получение дохода в виде дивидендов или доли прибыли; работникам организации – приобрести уверенность в стабильности рабочего места, возможности карьерного роста, гарантированности заработной платы; кредиторам – убедиться в своевременности возврата кредитных средств и получении процентов по кредитам; поставщикам и покупателям – не сомневаться в долгосрочном сотрудничестве и способности своевременно оплатить свои долги; аудиторским организациям – получить доход от оказания аудиторских услуг; налоговым органам – поступление налогов, формируемых бюджетами всех уровней доходов и так далее.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (далее – Закон об аудиторской деятельности) сказано, что аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемых аудиторскими организациями, индивидуальными предпринимателями, то есть аудиторская деятельность представлена двумя направлениями – собственно аудит и оказание сопутствующих аудиту услуг (рисунок 1). Каждое из этих направлений имеет свои особенности, характеристики, сферу применения.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Согласно Федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Под **достоверностью** понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положе-

нии аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

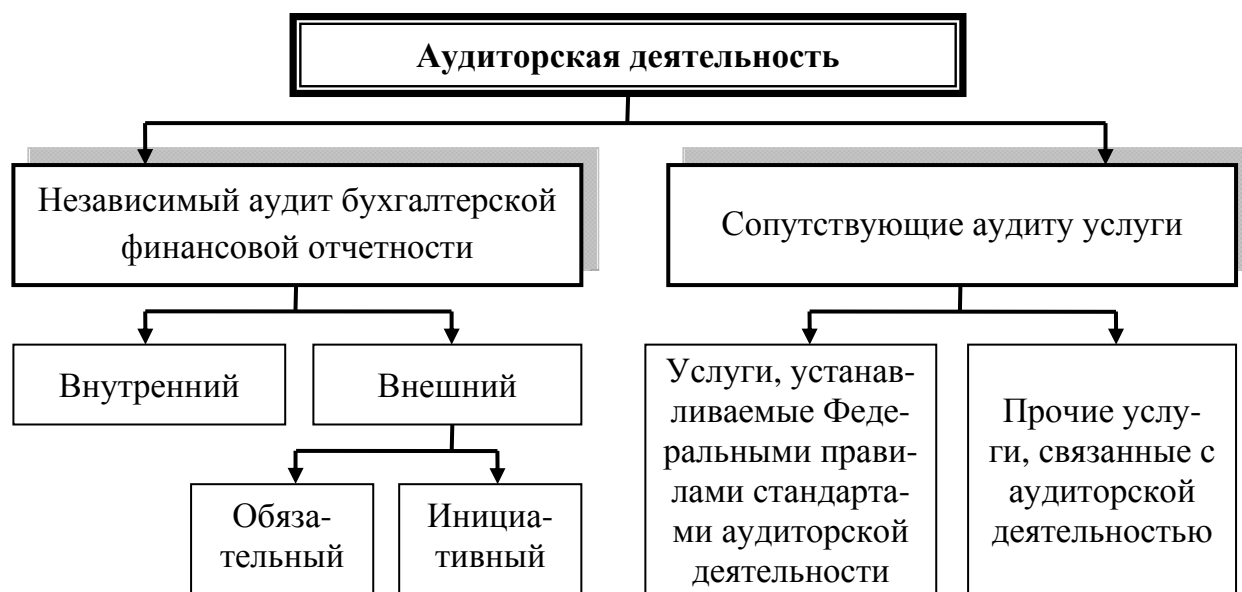


Рисунок 1 – Классификация видов аудиторской деятельности

При аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечивается разумная уверенность в том, что рассматриваемая бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

Абсолютную уверенность аудиторы не могут обеспечить в силу следующих причин:

- 1) в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирования;
- 2) многие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными;
- 3) преобладающая часть аудиторских доказательств лишь представляет доводы о подтверждении определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера;
- 4) работа аудитора основывается на его профессиональном суждении в отношении:
 - сбора аудиторских доказательств при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
 - проверки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств.

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

Для выполнения поставленной цели аудиторам необходимо предусмотреть **выполнение следующих задач:**

- 1) составление плана и программы проведения аудита;
- 2) формулирование принципов документирования аудита;
- 3) определение порядка составления и хранения рабочей документации;
- 4) выявление видов, источников и методов получения аудиторских доказательств;
- 5) проведение аудиторской проверки клиента аудита;
- 6) выражение мнения о достоверности отчетности клиента аудита.

Аудитор должен установить правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснительной записки и выяснить, все ли активы и пассивы отражены в отчете, все ли документы использованы в отчете, соответствует ли фактическая методика оценки имущества принятой учетной политике организации. Таким образом, он должен определить, правильно ли отражает учетная информация те экономические события, которые произошли за проверяемый период, а также важнейшие финансовые результаты, зафиксированные в бухгалтерской отчетности.

1.2 Принципы аудита

Основные принципы аудита можно разделить на две группы:

- 1) основные (общие) принципы, регулирующие аудит;
- 2) основные принципы проведения аудита, то есть правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

Основные (общие) принципы, регулирующие аудит. Общие принципы, регулирующие аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, определены как международными стандартами аудита (МСА 200), так и российским ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Аудиторы и аудиторские организации в ходе осуществления своей деятельности обязаны соблюдать **профессиональные этические принципы:**

- 1) независимость;
- 2) честность;
- 3) объективность;
- 4) профессиональная компетентность;
- 5) добросовестность;
- 6) профессиональное поведение;

- 7) конфиденциальность;
- 8) профессиональный скептицизм.

1 Независимость – это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на оказание аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требование к независимости регламентируется нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов.

Независимость аудитора определяется:

- свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;
- договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору свободно выбирать своего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;
- возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;
- невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;
- запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

При этом независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств.

Под независимостью следует подразумевать:

- независимость мышления – образ мышления, позволяющий составить суждение, не зависящее от влияния сторонних факторов, могущий скомпromетировать профессионализм такого суждения и позволяющий аудитору действовать добросовестно и объективно на основе знаний законодательства;
- независимость поведения – избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что могли бы при их использовании третьей стороной поставить под сомнение порядочность и объективность аудитора и аудиторской организации.

Наиболее результативный аудит проводится независимыми аудиторами. В действующем законодательстве (ст. 8 п. 1 Закона об аудиторской деятельности) существуют ограничения, которыми оговариваются условия независимости ау-

диторских проверок. Основные требования к юридическим и физическим лицам в ограничениях при проведении аудита могут быть сведены к следующим.

Аудит не может осуществляться в следующих случаях:

1) если аудитор или руководитель и/или иные должностные лица аудиторской организации по отношению к аудируемому лицу являются:

- их учредителями (участниками);
- их руководителями и (или) иными должностными лицами;
- бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- состоят в близком родстве с перечисленными лицами (родители, супруги, братья и сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);
- лица, которым они оказывали в течение 3-х последних лет услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также восстановлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) если аудируемое лицо по отношению к аудиторской организации или аудитору является:

- их учредителями (участниками);
- имеют общих учредителей (участников);
- имеют общие дочерние организации, филиалы, представительства.

Необходимость независимости аудиторов подчеркивается не только в Законе об аудиторской деятельности и других нормативных актах, но и в этическом кодексе аудитора. Так, в Кодексе профессиональной этики аудиторов РФ (далее – КПЭА) перечисляются основные обстоятельства, наносящие ущерб независимости аудитора либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости:

- предстоящие (возможные) или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента;
- финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме;
- финансовая и имущественная зависимости аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.);
- косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих фирмы, основные и дочерние организации и т.п.;
- родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;

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

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

– неосторожные рекомендации и советы аудиторов (руководителей аудиторских фирм) о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы;

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

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

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

Независимость аудиторской фирмы **вызывает сомнения** в случае, если:

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

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

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

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

Независимость аудитора обеспечивается в тех случаях, когда:

– консультации аудитора не трансформируются в услуги по управлению организацией;

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

- персонал, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации клиента;
- ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента.

2 Честность – принцип аудита, заключающийся в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали. Под честностью понимается не только правдивость, но также беспристрастность и надежность. Тут честность пересекается с объективностью. Все аудиторы должны действовать справедливо, честно и не иметь конфликта интересов. При выполнении своих функций аудиторы должны проявлять объективность.

3 Объективность означает непредвзятость, беспристрастность и неподвластность какому-либо влиянию при рассмотрении профессиональных вопросов и формировании выводов. Объективность – принцип аудита, заключающийся в обязательности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

При соблюдении этических требований *объективности следует:*

- избегать отношений, которые допускают предвзятость, пристрастность или влияние других лиц в ущерб объективности;
- не принимать или предлагать подарки или знаки гостеприимства, если можно разумно предположить, что они оказывают существенное и недопустимое влияние на профессиональное суждение аудиторов.

Расхождение мнений аудитора и другого лица само по себе не является этической проблемой, но если разногласия возникли, необходимо руководствоваться политикой разрешения конфликтов, существующей в аудиторской организации или оговоренной в условиях договора на оказание услуг. Можно рассмотреть следующие возможные варианты:

- обсудить вопрос с непосредственным руководителем;
- обратиться к независимому консультанту;
- отказаться от проведения аудита.

4 Профессиональная компетентность – принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. Аудиторской организации для обеспечения квалифицированного проведения аудита надлежит привлекать подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий.

Выражая согласие на оказание услуг, аудитор должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне. Аудитор должен воздержаться от оказания услуг в области, где он не компетентен, если ему не будет оказана помощь соответствующих специалистов. Аудиторы должны оказывать аудиторские услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием. Их обязанностью является постоянная забота о пополнении своих знаний и опыта на таком уровне, который бы давал как руководству, так и клиенту уверенность в высоком качестве профессиональных услуг, основанных на постоянно обновляющейся информации в области законодательства, методики и практики аудита.

Профессиональная компетентность – это обладание необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги. Аудиторы не должны преувеличивать свои знания и опыт. Профессиональную компетентность можно разделить на два самостоятельных этапа:

1) достижение профессиональной компетентности. Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее – практическая работа;

2) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне. Для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне необходимо:

– постоянно следить за событиями, происходящими в аудиторской сфере деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных соответствующих законодательных и нормативных требований;

– в процессе предоставления услуг аудитору следует руководствоваться принятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности и другими установленными требованиями к качеству работы;

– ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ.

В своей деятельности аудиторы должны соблюдать ряд предпосылок или основных принципов, которые не только позволяют создать хорошую репутацию аудиторской фирме и ее работникам, но и являются общепринятыми этическими нормами поведения в данной области. К таким принципам относятся добросовестность и профессиональное поведение.

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

6 Профессиональное поведение – соблюдение приоритета общественных интересов и обязанность аудитора поддерживать высокую репутацию своей профессии, воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием услуг.

7 Конфиденциальность – принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РФ. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не наносит ему по представлениям аудитора материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно вне зависимости от продолжения или прекращения отношений с клиентом и без ограничения по времени.

Аудиторская организация не вправе использовать для своей выгоды или в интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах клиентов, ставшую ей известной при выполнении профессиональных задач.

Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности только с разрешения указанных органов и в том виде, в каком упомянутые органы признают это возможным.

Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, даже если разглашение или распространение информации о проверяемом экономическом субъекте не наносит ему материального или иного ущерба.

В соответствии с условиями ст. 9 Закона об аудиторской деятельности аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях в организациях, где проводились проверки или которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Конфиденциальность подразумевает обязанность сохранять информацию от раскрытия и включает требование к аудитору, получающему информацию в ходе выполнения профессиональных услуг, не использовать эту информацию в личных целях или в интересах третьей стороны.

КПЭА оговаривает следующие основные профессиональные требования конфиденциальности, к которым относится *неразглашение информации следящего характера*:

- сведения о фактах, событиях и обстоятельствах частной жизни гражданина, позволяющие идентифицировать его личность (персональные данные), за исключением сведений, подлежащих распространению в средствах массовой информации в установленных федеральными законами случаях;

- сведения, составляющие тайну следствия и судопроизводства;

- служебные сведения, доступ к которым ограничен органами государственной власти в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (служебная тайна);

- сведения, связанные с профессиональной деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с Конституцией РФ и федеральными законами (врачебная, аудиторская, нотариальная, адвокатская тайна, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений и так далее);

- сведения о сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации информации о них.

Действующим законодательством предусмотрены случаи, когда информация может быть раскрыта при наличии соответствующего разрешения собственника этой информации, а также при необходимости контролирующих органов. В тех случаях, когда прямого указания на раскрытие информации действующим законодательством нет, информация может быть раскрыта при наличии соответствующего разрешения.

При решении вопроса о возможности раскрытия конфиденциальной информации необходимо учитывать следующее:

- наличие разрешения на раскрытие. При наличии разрешения аудируемой организации или работодателя на раскрытие информации следует учитывать интересы всех сторон, включая третьи стороны, чьи интересы тоже могут быть затронуты, и иных лиц, несущих ответственность за конфиденциальные сведения;

- требования законодательства о тайне.

В том случае, если аудитор принял решение о возможности раскрытия информации, то необходимо учитывать следующее:

- наличие и степень достоверности всех относящихся к делу фактов;

- если имеются неподтвержденные факты и мнения, то при определении характера раскрытия информации (если оно необходимо) следует руководствоваться профессиональным суждением;

– характер ожидаемого сообщения и его адресат. В частности, у аудитора должна быть уверенность в том, что стороны, которым направляется сообщение, являются надежными адресатами, обязанными действовать на его основании, и будет или нет аудитор нести юридическую ответственность за направление такого сообщения и за его последствия. Во всех таких ситуациях аудитору следует при необходимости обращаться за консультацией к юристу.

8 Профессиональный скептицизм. Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений.

Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

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

Основные принципы проведения аудита (правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки). К принципам проведения аудита относятся следующие:

- 1) определение объема аудита;
- 2) планирование аудита;
- 3) оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 4) аудиторские доказательства (данные аудита);
- 5) аудиторская документация;
- 6) аудиторское заключение.

1 Определение объема аудита. Согласно п.5 федерального стандарта аудиторской деятельности № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», термин «объем аудита» относится к аудитор-

ским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Аудитор должен получить достаточное представление обо всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, чтобы адекватно спланировать проверку и получить данные, достаточные для составления объективного аудиторского заключения.

2 *Планирование аудита.* В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

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

Планировать проведение аудита следует на основе предварительного анализа проверяемой организации, оценки масштаба предстоящих работ и применяемого внутреннего контроля.

Необходимо определить процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, а также установить, нужно ли привлекать к работе других аудиторов, экспертов и вспомогательный персонал, спланировать их деятельность, получив согласие клиента.

Использование работы других специалистов не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.

3 *Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.* Аудитору необходимо дать оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля, принятых в проверяемой организации, чтобы определить вероятность возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.

4 Аудиторские доказательства (данные аудита). Согласно требованиям федерального стандарта аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства», в ходе проверки аудитору необходимо собрать доказательства того, что финансовые отчеты составлены в соответствии с действующим законодательством и нормативами бухгалтерского учета и являются достоверными.

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

5 Аудиторская документация. Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» определяет, что важнейшие аудиторские доказательства (данные аудита) должны быть документированы. Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы,готавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

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

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. При необходимости аудитор может составлять рабочие документы, необходимые для аудиторских

процедур (ведомости, схемы и т.п.). Аудиторская документация является собственностью аудитора, а информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использованию и (или) разглашению без согласия клиента.

6 Аудиторское заключение. В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Аудиторское заключение может содержать модифицированное и немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Порядок составления аудиторского заключения определен в следующих нормативных документах (Федеральных стандартах аудиторской деятельности – ФСАД):

- ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;
- ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;
- ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

1.3 Виды аудита

Наиболее часто встречающаяся классификация аудита по его видам представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Основные виды аудита

Критерии	Виды
1	2
1 По отношению к пользователям информации	<ul style="list-style-type: none"> • внешний • внутренний
2 По отношению к требованиям законодательства	<ul style="list-style-type: none"> • обязательный • инициативный
3 По объектам аудита	<ul style="list-style-type: none"> • банковский • аудит страховых организаций • аудит бирж, инвестиционных • общий • государственный
4 По назначению	<ul style="list-style-type: none"> • аудит финансовой отчетности • налоговый • аудит на соответствие требованиям • ценовой

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • управленческий (производственный) аудит • аудит хозяйственной деятельности • специальный (экологический, операционный и др.)
5 По времени осуществления	<ul style="list-style-type: none"> • первоначальный • согласованный (повторяющийся) • оперативный
6 По характеру проверки	<ul style="list-style-type: none"> • подтверждающий • системно-ориентированный • аудит, базирующийся на риске

1 По отношению к пользователям информации аудит подразделяют на внешний (независимый) и внутренний.

Внешний (независимый) аудит осуществляется внешними независимыми аудиторскими организациями (аудиторами) на основе заключенных с клиентами договоров. Он предназначен для объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности клиента аудита и разработки различного рода рекомендаций по улучшению постановки бухгалтерского учета, оптимизации финансовых планов, налогооблагаемых баз, организации и управления деятельности аудируемого лица и его сегментов. При этом аудиторы, оказывая услуги, защищают интересы внешних пользователей финансовой отчетности и не заинтересованы в результатах деятельности проверяемого предприятия.

Итогом проведения внешнего аудита является письменное заключение аудиторов (аудиторских организаций), в котором они выражают свое мнение относительно системы бухгалтерского (финансового) учета, системы внутреннего контроля и финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента аудита.

Внутренний аудит проводится специальной службой организации или ее работниками (специалистами), которые непосредственно подчиняются руководству хозяйствующего субъекта. Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке ее работы в интересах ее руководства. Его целью является оказание помощи сотрудникам организации для эффективного выполнения ими своих функций. Фактически внутренний аудит по уровню своего осуществления представляет собой внутривладельческий вид контроля.

По своему содержанию, методам и приемам проведения, а также практическим целям деятельности внутренний аудит имеет много общего с внешним аудитом. Так, многие функции внутренних аудиторов могут выполнять приглашенные независимые аудиторы. Однако между внутренним и внешним аудитом

существуют и принципиальные различия, позволяющие их классифицировать по отдельным признакам (таблица 3).

Таблица 3 – Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита

Фактор	Внешний аудит	Внутренний аудит
Объект проверки	Система учета, внутреннего контроля и отчетности аудируемого лица	Система управления организацией
Субъекты проверки	Независимые аудиторы (эксперты), имеющие соответствующий аттестат и лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью	Сотрудники, находящиеся в штате организации и подчиняющиеся своему руководству
Главная задача проверки	Оценка достоверности финансовой отчетности аудируемого лица и подтверждение соблюдения им законодательства с целью выражения мнения для нужд третьих лиц	Решение отдельных функциональных задач управления организацией с целью выполнения заданий руководства в рамках данной хозяйственной системы
Средства проверки	Определяются действующими в стране на момент проверки аудиторскими стандартами (правилами)	Выбираются аудиторами самостоятельно либо определяются стандартами внутреннего аудита
Вид деятельности	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно исходя из норм и правил аудита	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Строятся на паритетных условиях (принципах независимости, равноправия и партнерства)	Строятся на условиях подчиненности (аудиторы подчиняются руководству своей организации и зависят от него)
Квалификация аудиторов	Строго регламентируется государством (федеральным законом)	Определяется по усмотрению руководства организацией
Ответственность аудиторов	Перед клиентом и третьими лицами, установлена федеральным законом	Перед руководством за выполнение своих должностных обязанностей
Методы проверки и данные	Используются одни и те же данные бухгалтерского учета и отчетности	
Отчетность аудиторов	Аудиторы отчитываются перед клиентом, выдавая ему аудиторское заключение по результатам проведенной проверки	Аудиторы отчитываются перед руководством своей организации за выполнение своих должностных обязанностей

2 По отношению к требованиям законодательства различают инициативный (добровольный) и обязательный (по закону) аудит.

Инициативный (добровольный) аудит осуществляется по собственному решению клиента на основе договора с аудиторской организацией (договором) с целью получения достоверной информации о состоянии его бухгалтерского учета, налогообложения и пр. При этом характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

Проведение *обязательного аудита* строго регламентируется государством согласно утвержденным основным критериям (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их финансовая (бухгалтерская) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке.

3 По объектам проверки аудит подразделяется на *общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, аудит бирж, аудит инвестиционных институтов* и *государственный*.

4 По назначению выделяют аудит финансовой отчетности, управленческий (производственный) аудит, аудит на соответствие требованиям, специальный аудит и т.д.

Аудит финансовой отчетности представляет собой проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта с целью вынесения заключения о ее соответствии общепринятым правилам (стандартам) бухгалтерского учета и прочим нормативным документам. Иными словами, этот вид аудита предусматривает оценку достоверности финансовой информации, которая отражается в аудиторском заключении. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы и правила бухгалтерского учета. Аудит финансовой отчетности проводится независимыми аудиторами. По форме и содержанию он наиболее близок к аудиту, осуществляемому в РФ.

Управленческий (производственный) аудит заключается в проведении проверки и внесении соответствующих рекомендаций по совершенствованию организации производства и управления предприятием. По существу, он позволяет оценить уровень готовности предприятия и его сотрудников к эффективной работе в условиях рынка и на основе этой оценки разработать программу проведения изменений с учетом предстоящих затрат, необходимых для реорганизации системы управления предприятием, привлечения новых специалистов или переобучения уже имеющих.

Аудит на соответствие требованиям хозяйственной деятельности предполагает проверку соблюдения организацией норм законодательных актов, конкретных правил, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают влияние на результаты операций или отчеты. В процессе такой проверки устанавливают, соответствует ли деятельность организации ее уставу, правильно ли

начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли проводится начисление и уплата налогов и т.д. Задачей аудита на соответствие требованиям хозяйственной деятельности является систематический анализ хозяйственной деятельности организации. Он включает в себя оценку эффективности управленческой системы организации и выявление всевозможных путей улучшения хозяйственной деятельности.

Специальный аудит (операционный, экологический и др.) состоит в проверке конкретных показателей деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдении соответствующих необходимых правил, методик, процедур. Например, операционный аудит проводится для проверки процедур и методов функционирования организации в целях оценки ее производительности и эффективности. Он используется для контроля за работой персонала, выполнением бизнес-планов, смет, различных целевых программ и т.д.

5 По времени осуществления различают первоначальный, согласованный и оперативный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором впервые для данной организации, что существенно увеличивает его трудоемкость и, прежде всего, аудиторский риск, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудиторской фирмой (индивидуальным аудитором) повторно или регулярно для данного клиента, что позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и аудируемым лицом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку клиента и его деятельности. Поскольку этот вид аудита основан на знании специфики клиента, то является более предпочтительным как для клиентов, так и для аудиторов.

Оперативный аудит представляет собой кратковременную аудиторскую проверку с целью вынесения общей оценки состояния отчетности, эффективности системы внутреннего контроля, организации и ведения учета, соблюдения законодательства.

6 По характеру проверки аудит подразделяется на подтверждающий, системно-ориентированный и базирующийся на риске.

Подтверждающий аудит включает в себя проверку и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности, при которой аудитор проверяет и подтверждает практически каждую хозяйственную операцию и параллельно с бухгалтером создает собственные учетные регистры (в настоящее время такую услугу можно назвать восстановлением или введением учета).

Системно-ориентированный аудит – это экспертиза различных объектов проверки на основе анализа и оценки эффективности системы внутреннего ау-

дита (при хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита).

Аудит, базирующийся на риске, подразумевает концентрацию аудиторской работы прежде всего на таких областях, в которых существует максимальная вероятность возникновения ошибок и мошенничества, с целью сокращения времени на проверки тех объектов контроля, где предполагается отсутствие или низкий риск.

1.4 Инициативный и обязательный аудит

Независимый аудит по отношению к требованиям законодательства РФ может быть инициативным (добровольным), когда его проводят по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если он обусловлен прямым указанием в ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Инициативный аудит проводят как аудиторские организации, так и индивидуальные аудиторы. Помимо руководителей и собственников аудируемого лица его заказчиками могут выступать партнеры по бизнесу (например, поставщики, банки, потенциальные инвесторы и др.).

В процессе инициативного аудита выявляют недостатки в ведении бухгалтерского учета аудируемого лица, составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности и налогообложения, анализируют финансовое состояние предприятия, а также оказывают помощь аудируемому лицу в организации учета и отчетности.

К целям инициативного аудита также относятся:

- контроль и анализ состояния бухгалтерского учета аудируемого лица в целом или отдельных его разделов;
- выявление состояния финансовой отчетности аудируемого лица;
- организация делопроизводства по бухгалтерскому учету;
- оценка применяемых средств и методов автоматизации учета;
- анализ состояния расчетов по налогообложению аудируемого лица.

Инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим. Если он носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели. Методики проведения инициативного и обязательного аудита одинаковы. При тематическом аудите контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Различной может быть и глубина проверки: полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных документов, проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Инициативный аудит может проводиться в организации в любое время, но можно выделить ряд специальных законодательных норм, регулирующих такие проверки. Например, в закрытом акционерном обществе аудиторская проверка проводится в любое время по требованию акционеров, в совокупности владеющих 10 и более процентами голосующих акций. В обществе с ограниченной ответственностью профессиональный аудитор приглашается по решению общего собрания участников, а также по требованию любого из участников. Исполнительные органы производственного кооператива вправе привлекать внешнего аудитора для проверки финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения финансовой отчетности. Аудиторская проверка может проводиться по требованию либо наблюдательного совета кооператива, либо по требованию не менее 10% членов кооператива.

Обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит могут проводить как аудиторские организации, так и индивидуальные аудиторы.

Обязательный аудит проводится в случаях, установленных непосредственно законодательством, или по поручению государственных органов, например, по поручению органов дознания, следователей или при наличии санкции прокурора, суда (арбитражного суда), выданной аудитору (аудиторской организации) в соответствии с процессуальным российским законодательством.

В соответствии со ст. 5 Закона об аудиторской деятельности обязательный аудит проводится в следующих случаях:

- 1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- 3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- 4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муници-

пальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

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

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Проведение обязательного аудита имеет свои особенности.

Во-первых, обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Во-вторых, договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

В-третьих, аудиторская проверка аудируемых лиц, в бухгалтерской (финансовой) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ, т.е. путем получения аудиторскими организациями и работающими в ней аудиторами допуска к работе со сведениями, составляющими государственную тайну.

Следует отметить, что в действующем законодательстве нет специальной нормы об ответственности за уклонение субъектов от проведения обязательных аудиторских проверок. Однако можно сделать вывод, что должностные лица этих организаций подлежат административной ответственности за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11 Кодекса об административных правонарушениях РФ). Такой вывод объясняется тем, что аудиторское заключение – неотъемлемая часть

бухгалтерской отчетности в случаях, когда проведение аудита является для организации обязательным.

Российское законодательство содержит нормы об обязательном проведении аудиторской проверки, которую, однако, нельзя назвать разновидностью обязательного аудита. Так, согласно ст. 561 ГК РФ до подписания договора продажи предприятия стороны должны рассмотреть заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия.

1.5 Сравнительная характеристика аудита и ревизии

Аудит отличается от ревизии:

- своими целями, составом методов и приемов работы;
- взаимоотношениями между проверяющим и проверяемым субъектами;
- выводами, сделанными по результатам проверки;
- методами реализации мероприятий, направленных на исправление выявленных недостатков в работе экономического субъекта.

В отличие от аудита, **ревизия** (от лат. re-Visio, буквально означает «пересмотр») – это форма последующего контроля, представляющая собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организации, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление.

Целью ревизии является обеспечение сохранности активов, пресечение и профилактика злоупотреблений, в том числе выявление лиц, виновных и злоупотреблениях, и подготовка доказательств для установления их вины. Ревизию проводят работники контрольно – ревизионного аппарата, а ее проведение инициирует и организует собственник имущества. Таковым может быть и вышестоящая организация или государственный орган. Инициаторы проведения ревизии оплачивают работу членов ревизионной комиссии. В процессе ревизии выявляются факты несохранности имущества собственника и неправильного ведения бухгалтерского учета в организации, определяется величина нанесенного ущерба.

Ревизия проводится на основе инструкций Министерства финансов РФ, внутренних инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов. Акт ревизии – документ, предназначенный ограниченному кругу лиц, в кото-

ром фиксируются все выявленные (даже незначительные) недостатки. По окончании ревизии акт ревизии и сопутствующая информация передаются собственнику, в том числе государственным организациям, а также государственным контролирующим органам, вышестоящей организации для принятия организационных выводов, применения взысканий.

Более детально различия между аудитом и ревизией характеризуют отличительные признаки, представленные в таблице 4.

Таблица 4 – Сравнение независимого аудита и ревизии

Отличительные признаки	Аудит	Ревизия
Цель	Публичное высказывание независимого профессионального мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица	Установление фактов несохранности имущества собственника и размера причиненного ему ущерба, выявление виновных лиц и подготовка доказательств для установления степени их вины
Характер деятельности	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Правовые основы	Гражданское право: на основе законов и хозяйственных договоров	Административное право: на основе законов, инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов
Принцип оплаты услуг	Услугу оплачивает клиент или с его согласия орган, нуждающийся в получении аудиторского заключения	Заработную плату специалисту за проведение ревизии выплачивает собственник, в том числе государственный орган, или вышестоящее звено – представитель собственника
Практические задачи	Оценка финансового состояния клиента и подтверждение достоверности его финансовой информации по конкретным разделам плана аудита, помощь и консультирование	Выявление фактов несохранности имущества собственника и сумм причиненного ущерба по конкретным разделам плана ревизии, пресечение и профилактика злоупотреблений
Достаточность	Принцип разумной достаточности с ориентацией на соотношение затрат и результатов	Принцип максимально возможной точности в подсчете размера ущерба и выявлении виновных лиц
Результаты	Аудиторское заключение и рекомендации для клиента (в соответствии с договором)	Акт ревизии, организационные выводы, высказывания, обязательные указания и проверка их выполнения

1.6 Сравнительная характеристика аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным и гражданским делам.

В РФ обязательная аудиторская проверка может проводиться аудиторами и аудиторскими фирмами по поручению государственных органов. Орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду.

Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности с аудитором (аудиторской) фирмой и, как правило, не должен превышать двух месяцев.

Государственные органы, по поручению которых проводится аудиторская проверка, обязаны создать надлежащие условия для ее проведения, а при необходимости обеспечить личную безопасность аудиторов и членов их семей. Подбор таких специалистов, утверждение их состава и порядка их деятельности осуществляются руководителем экспертного учреждения.

Рассмотрим некоторые особенности проведения судебно-бухгалтерских экспертиз.

Судебно-бухгалтерские экспертизы проводятся в помещениях экспертных учреждений. В случае необходимости место проведения экспертизы определяется экспертом по согласованию с органом, назначившим экспертизу.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для формулирования заключения. В процессе исследования могут использоваться сведения, содержащиеся в актах документальных ревизий, заключениях экспертов других специальностей, показаниях обвиняемых, свидетелей и других материалах дела, если эти сведения представляются в качестве исходных данных и использование их связано с исследованием бухгалтерских документов.

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы **разрешаются вопросы** по установлению:

- фактических данных, связанных с недостачей либо излишками товарно-материальных ценностей, денежных средств и суммой материального ущерба;
- правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и движения денежных средств;
- соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственно-финансовых операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам, а равно соответствия или несоответствия показаний проходящих по делу лиц данным бухгалтерского учета;
- документальной обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств; размеров и стоимости неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, товароведов, других специалистов и иных материалов дела;
- документальной обоснованности размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства;
- круга лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечивать выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, наблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы;
- недостатков в организации ведения бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению.

Аудитор как эксперт-бухгалтер может решать и другие вопросы, связанные с соблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных знаний.

Процессуальные права, обязанности и ответственность экспертов при производстве судебных экспертиз, а также порядок предупреждения эксперта об уголовной ответственности за отказ, уклонение от дачи заключения или за дачу заведомо ложного заключения определяются законодательством РФ.

Аудитор, выполняющий функции эксперта-бухгалтера, **обязан:**

- давать обоснованное заключение по вопросам, поставленным перед ним, на основании полной, всесторонней и объективной оценки результатов экспертных исследований в соответствии с его специальными познаниями; он несет личную ответственность за данное им заключение;
- исследовать представленные на экспертизу материалы, если они позволяют без получения дополнительных данных решить хотя бы часть поставленных вопросов, сообщив в заключении о причинах невозможности решить другие вопросы;

– по вызову лица, производящего дознание, следователя, прокурора или суда (судьи) являться на допрос для разъяснения или дополнения данного им заключения;

– заявлять самоотвод при наличии оснований, указанных в законе;

– не разглашать данных предварительного расследования без разрешения органа, назначившего экспертизу;

– обеспечить сохранность полученных для исследования материалов дела;

– устанавливать как по заданию органа, назначившего экспертизу, так и по собственной инициативе обстоятельства, способствующие совершению и сокрытию правонарушений в сфере финансово-хозяйственной деятельности, если для этого имеются необходимые данные, требующие использования бухгалтерских познаний.

Права аудитора как эксперта-бухгалтера:

– знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;

– заявлять ходатайства о предоставлении дополнительных материалов (исходных данных), необходимых для дачи заключения;

– присутствовать с разрешения лица, производящего дознание, следователя, прокурора, суда (судьи) при производстве допросов и других следственных и судебных действий, задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;

– указывать в заключении на установленные в ходе экспертного исследования обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которых ему не были поставлены вопросы;

– заявлять ходатайства суду о сокращении срока его участия в судебном заседании временем, необходимым для исследования обстоятельств, имеющих отношение к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;

– обжаловать в установленном законом порядке действия или решения лица, производящего расследование, прокурора, суда (судьи), если они нарушают права или законные интересы эксперта.

Эксперт-бухгалтер имеет также право на вознаграждение за выполнение своих обязанностей.

Эксперт-бухгалтер и аудитор, выполняющий эту функцию, ***не вправе***:

– принимать к производству экспертизы без письменного указания руководства экспертного учреждения (структурного подразделения);

– исследовать материалы дела, не указанные в постановлении (определении) о назначении экспертизы и не являющиеся объектами исследования;

– самостоятельно собирать и использовать данные, не представленные ему в установленном законом порядке;

- решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц, а также другие вопросы, выходящие за пределы его компетенции;
- проводить ревизию, участвовать в инвентаризации, производить экспертизу, связанную с исследованием документов учреждений, предприятий, организаций, в которых он состоял (состоит) на службе;
- привлекать других лиц к участию в производстве порученной ему экспертизы;
- хранить материалы уголовного или гражданского дела, по которым производится экспертиза, вне служебного помещения.

Главное различие судебно-бухгалтерской экспертизы и независимого аудита заключается в том, что аудит проводится на основе гражданского законодательства в соответствии с договором возмездного оказания услуги. Судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется только по решению судебных органов, когда характер нарушений, допущенных экономическим субъектом в системе бухгалтерского учета и отчетности, уже известен. Именно поэтому сбор доказательств, осуществляемый экспертами и независимыми аудиторами, преследует разные цели.

Независимый аудитор осуществляет сбор доказательств о предпосылках достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, в процессе которого он может обнаружить искажения и ошибки, однако он не может делать вывод об их преднамеренности; более того, даже при обнаружении искажений отчетности аудитор имеет возможность, убедившись в незначительности искажений, сделать вывод о ее достоверности. Эксперт в процессе сбора доказательств обязан сделать вывод относительно преднамеренности действий лиц, допустивших искажение бухгалтерской отчетности, и определить степень их вины, а также установить масштаб искажения и его последствия для финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Независимый аудитор при проведении обязательного аудита высказывает мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ в целом за аудируемый период. При проведении инициативного аудита аудитор могут быть поставлены честные вопросы; эксперт отвечает на четко поставленные перед ним (или перед несколькими экспертами – при проведении комиссионной экспертизы) вопросы.

При этом законодательство по аудиту предусматривает возможность участия независимых аудиторов как специалистов в области экспертизы бухгалтерской финансовой отчетности в судебно-бухгалтерской экспертизе, т.к. собственно методы и приемы сбора аудиторских доказательств и доказательств экспертов-бухгалтеров в основном одинаковы.

1.7 Сопутствующие аудиту услуги

Следующая составляющая аудиторской деятельности – это оказание сопутствующих аудиту услуг, то есть наряду с аудиторскими услугами аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать сопутствующие аудиту услуги, которые устанавливаются федеральными стандартами аудита. Такой перечень установлен в **ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»**.

К *сопутствующим аудиту услугам*, оказание которых регулируется ФПСАД, относятся:

- 1) согласованные процедуры;
- 2) компиляция финансовой информации;
- 3) обзорные проверки.

ФПСАД № 24, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами. Согласно п. 4 ФПСАД № 24 аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. Основное различие между аудитом и сопутствующими аудиту услугами состоит в уверенности, обеспечиваемой аудитором.

Проведение аудита и обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровень уверенности в достоверности финансовой информации, в то время как выполнение согласованных процедур и компиляции не предусматривает обеспечения подобной уверенности.

Под уверенностью понимается «убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями» (п. 7 ФПСАД № 24). Для обеспечения подобной уверенности аудитор должен оценить доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и сделать выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – **выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации**. ФПСАД применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации. ФПСАД может приме-

няться также при выполнении согласованных процедур в отношении нефинансовой информации при условии, что:

- аудиторская организация или индивидуальный аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету;
- существует определенный критерий достижения результатов.

При проведении согласованных процедур аудитор представляет только *отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности*, то есть *не выражает мнения о достоверности отчетности*. Вместо этого пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудиторов.

В случае выполнения согласованных процедур аудитор приглашают для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т.п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах поведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Процедуры, используемые *при выполнении согласованных процедур* в отношении финансовой информации, могут включать:

- запросы и анализ;
- пересчет, сравнения и другие действия по проверке точности записей;
- наблюдение;
- инспектирование;
- получение подтверждений.

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации» устанавливает с учетом международных стандартов сопутствующих услуг единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – *компиляции финансовой информа-*

ции. ФПСАД применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету. Предоставление помощи лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, при выборе учетной политики) не является компиляцией финансовой информации.

Компиляция финансовой информации – это сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация. Трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В случае компиляции финансовой информации аудитор приглашается для использования специальных значений по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору высказать мнение о достоверности финансовой информации. Тем не менее, пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Задания по компиляции финансовой информации обычно включают **составление финансовой (бухгалтерской) отчетности**, но могут также включать **сбор, классификацию и обобщение другой финансовой информации**. Для компиляции финансовой информации аудитору необходимо общее понимание характера финансово-хозяйственных операций лица, заключившего договор, в порядке совершения операций и их отражения в бухгалтерском учете, принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми должна быть представлена финансовая информация.

ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги – **обзорной проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности**. Поскольку обзорная проверка не является аудитом, в ФПСАД аудиторская организация или индивидуальный аудитор, выполняющий такую проверку, именуется исполнителем, а юридическое лицо, в отношении которого выполняется такая проверка, – хозяйствующим субъектом. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору воз-

возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению.

Обзорная проверка включает в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку предпосылок составления бухгалтерской финансовой отчетности, в ходе оценки состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля бухгалтерских записей и ответов на запросы, сбор подтверждающих документов, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчете не предусматривается.

При проведении обзорной проверки обнаружение возможных существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженной в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

В ст. 1 Закона об аудиторской деятельности определяется, что помимо сопутствующих услуг аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать *прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью*. К таким услугам относятся:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочная деятельность;
- 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Оказание связанных с аудиторской деятельностью услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа и других разделов экономики.

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, по совместимости с возможностью проведения аудита у хозяйствующего субъекта можно классифицировать следующим образом:

1) *услуги, совместимые* с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки;

2) *услуги, не совместимые* с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

К *услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*, относятся:

- постановка бухгалтерского учета;
- контроль ведения учета и составления отчетности;
- контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализ хозяйственной и финансовой деятельности;
- оценка экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- представление интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;
- проведение семинаров, повышение квалификации и обучение персонала экономических субъектов, в частности аудиторских организаций;
- научная разработка, издание методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.;
- компьютеризация бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;
- консультационные услуги по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;
- информационное обслуживание;

- экспертное обслуживание;
- подбор и тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и т.д.

К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, относятся:

- ведение бухгалтерского учета;
- восстановление бухгалтерского учета;
- составление налоговых деклараций;
- составление бухгалтерской отчетности.

Кроме того, прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, с точки зрения их характера классифицируются как:

1) **услуги действия.** К услугам действия относятся услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, но ранее им не созданных;

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

3) **информационные услуги.** К информационным услугам относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам, проведение обучения, семинаров, круглых столов, информационное обслуживание, издание методических рекомендаций и т.д.

Контрольные вопросы

- 1 Дайте определение аудита и раскройте его сущность.
- 2 Назовите и раскройте виды аудиторской деятельности.
- 3 Назовите и охарактеризуйте основные принципы аудиторской деятельности.
- 4 Что такое обязательный аудит и когда он проводится?
- 5 Охарактеризуйте понятия «аудит» и «ревизия». В чем их сходство и различие?
- 6 Дайте определение судебно-бухгалтерской экспертизы и раскройте ее сущность.
- 7 Что такое сопутствующие аудиту услуги? Приведите примеры этих услуг.
- 8 Дайте сравнительную характеристику внутреннего и внешнего аудита.

2 ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА АУДИТОРОВ

Этика – это совокупность норм поведения, мораль о деяниях человека, общественной или профессиональной группы.

Профессия аудитора является общественно значимой, считается достаточно прибыльной и востребованной. Это предусматривает поддержание аудиторами соответствующей репутации в деловых кругах и признания ими своей ответственности перед обществом.

В РФ профессиональное поведение аудиторов регулирует *Кодекс этики аудиторов России*, который был одобрен Советом по аудиторской деятельности 31.05.2007 г.

Первым таким документом на федеральном уровне был Кодекс профессиональной этики аудиторов, утвержденный Аудиторской палатой России 04.12.1996 г. Он обобщил этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России. В этом кодексе прямо указывалось, что определенные им нормы профессионального поведения основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров. Он был одобрен Советом по аудиторской деятельности и рекомендован для исследования. Затем 28 августа 2003 г. Совет по аудиторской деятельности принял Кодекс этики аудиторов России, новая редакция Кодекса этики аудиторов была одобрена Советом по аудиторской деятельности 31 мая 2007 г.

Данный КПЭА является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторских организаций, не предусмотренных законодательством. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельств, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, КПЭА содержит лишь базовые нормы.

В ст. 7 Закона об аудиторской деятельности содержится понятие *КПЭА* – это свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. Данный документ последовательно определяет тонкости поведения аудитора с тем, чтобы уберечь его от совершения различного рода ошибок.

До принятия Кодекса профессиональной этики аудиторов действует Кодекс этики аудиторов России, одобренный Советом по аудиторской деятельности.

КПЭА имеет следующую структуру:

– в *разделе 1 «Модель поведения аудитора и аудиторской организации»* приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руково-

дство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, – для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности;

– в *разделах 2 – 9* описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. В ней приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов. Кроме того, приведены примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Рассмотрим более подробно содержание КПЭА. В КПЭА приводятся фундаментальные принципы, которые должен соблюдать каждый аудитор:

- честность;
- независимость;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональность поведения.

Модель поведения аудитора, которую он должен принимать во внимание при реализации в своей практической деятельности каждого из перечисленных принципов, представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Модель поведения аудитора при реализации им этических принципов

Принципы	Характеристика	Модель поведения
1	2	3
Честность	Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях	Аудитор не должен быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, содержащими в существенном отношении неверные утверждения, вводящие в заблуждение их пользователей; в противном случае аудитор имеет право выдать модифицированное заключение (отчет)
Объективность	Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов, а также другие лица	Аудитор должен избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессио-

1	2	3
	влияти на объективность его профессиональных суждений	нальное суждение
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Аудитор обязан поддерживать свои знания и навыки на уровне, основанном на новейших достижениях науки и практики, современном законодательстве и действующих стандартах профессиональной деятельности	Аудитор должен предпринимать меры к тому, чтобы он сам и лица, работающие под его началом, имели надлежащую профессиональную подготовку, усердие и должную тщательность
Конфиденциальность	Аудитор обязан соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений	Аудитор не должен раскрывать конфиденциальную информацию третьим лицам и использовать ее для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ. Указанное требование необходимо соблюдать как внутри аудиторской организации, так и вне профессиональной среды
Профессиональность поведения	Аудитор обязан соблюдать соответствующие законы и нормативные акты, избегать любых действий, которые могут дискредитировать профессию	Аудитор не должен дискредитировать профессию, делая заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и приобретенный им опыт, а также давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов

Следует отметить, что применение принципа конфиденциальности имеет ограничение – «за исключением случаев, предусмотренных законодательством или если на это имеется профессиональное право».

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать следующее:

- будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны;
- является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной;
- каков характер предполагаемого сообщения и наименование адресата.

Аудитор может сталкиваться с различными ситуациями, представляющими собой угрозу соблюдению фундаментальных этических принципов. КПЭА выделяет несколько видов таких угроз.

Угроза личной заинтересованности возникает при наличии у аудитора или его близкого родственника финансовой или другой заинтересованности в клиенте. Ситуациями, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, являются:

- предоставление кредитов организации-клиенту или любому из членов ее совета директоров или должностных лиц или получение от них кредитов;
- существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от клиента, обеспокоенность возможной потерей заказа;
- тесные деловые отношения с клиентом;
- возможность получения работы в организации-клиенте;
- зависимость размера гонорара от выводов по результатам выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

Угроза необходимости самоконтроля появляется, когда аудитору необходимо перепроверить какие-либо результаты или выводы, за которые он сам несет ответственность. Обстоятельства, при которых могут возникнуть угрозы:

- обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы аудитора;
- подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или внедрении которых принимал или принимает участие аудитор;
- подготовка исходных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом проверки;
- член проверяющей группы является или в недавнем прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;
- член проверяющей группы работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет проверки;
- оказание клиенту услуги, непосредственно влияющей на предмет проверки.

Угроза заступничества возникает, когда аудитор отстаивает такую позицию или точку зрения, которая может вызвать сомнения в его объективности. В качестве примеров КПЭА приводит следующие ситуации:

- представитель акций листинговой компанией, когда эта компания является клиентом по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участие аудитора в качестве защитника или представителя интересов клиента на суде или в спорах с третьими сторонами.

Угроза близкого знакомства имеет место, когда в силу тесных деловых отношений аудитор начинает с излишней симпатией относиться к интересам других сторон. В частности, такая угроза может быть обусловлена следующими обстоятельствами:

– член семьи или близкий родственник аудитора является членом совета директоров или должностным лицом организации-клиента;

– член семьи или близкий родственник аудитора является работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания;

– бывший партнер фирмы-исполнителя является членом совета директоров, должностным лицом или работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания (партнер фирмы – лицо, имеющее полномочия принимать от имени фирмы задания к исполнению);

– существование длительных отношений между руководством фирмы-исполнителя задания и организацией-клиентом;

– получение подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от организации-клиента.

Угроза шантажа возникает, когда аудитор в связи с реальной или предполагаемой угрозой не в состоянии быть объективным. К ситуациям, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

– угроза отказа от услуг аудитора;

– угроза судебного разбирательства;

– давление со стороны организации-клиента с целью необоснованного сокращения объема работ для снижения размера оплаты услуг.

Для минимизации указанных угроз принимаются меры, предусмотренные нормативными документами и профессиональной практикой (установленные требования к образованию и опыту для вступления в профессию; требования по поддержанию профессиональной компетентности на должном уровне; проведение уполномоченными органами проверок качества работы аудиторов), а также предусмотренные политикой фирмы и условиями конкретного задания. В частности, назначение определенного должностного лица ответственным за надзор за системой контроля качества в фирме; дисциплинарная ответственность за нарушение политики и процедур, установленных фирмой; получение консультаций профессиональных бухгалтерских организаций; назначение исполнителя для обзорной проверки качества выполнения задания.

На практике может встречаться множество ситуаций и сочетаний обстоятельств, создающих угрозы соблюдению этических принципов. Кроме того, характер задания по проверке может меняться, из-за чего периодически возникают разные угрозы, требующие применения соответствующих мер предосторожности (таблица б).

Таблица 6 – Перечень некоторых угроз и факторов, защищающих от них

Угрозы	Факторы, защищающие от них
1	2
Личная заинтересованность	<ul style="list-style-type: none"> • Прямой запрет согласно действующему законодательству. • Гонорары от одного клиента не должны превышать 50% совокупной выручки. • Кредиты и займы, получаемые аудиторами, должны предоставляться на обычных условиях. • Знаки внимания должны быть в пределах разумного и ни к чему не обязывающими
Ограничение или отсутствие самоконтроля	<ul style="list-style-type: none"> • Постановление (восстановление) учета исключает возможность проведения аудита отчетности в течение последующих трех лет. • В течение двух лет не следует проверять организацию, в которой ранее работал аудитор
Заступничество	<ul style="list-style-type: none"> • Не следует одновременно проверять отчетность и участвовать в продвижении акций или в разбирательствах в суде с участием клиента аудиторской организации
Шантаж	<ul style="list-style-type: none"> • В случае давления со стороны клиентов (собственников или работников) следует отказаться от продолжения сотрудничества

При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется **разрешить конфликт**, возникающий из-за применения основных принципов поведения.

Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

- уместные факты;
- имеющиеся этические проблемы;
- основные принципы, имеющие отношение к вопросу;
- установленные внутренние процедуры;
- альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Аудитор также должен взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

В интересах аудитора может быть правильным документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений и принятых решений по этой проблеме.

Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в соответствующую саморегулируемую организацию аудиторов (далее – СРО аудиторов) или к юридическим консультантам и получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества и, сообщая о нем, может нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, отказаться от конкретных обязательств или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

Под **конфликтом интересов** понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интереса. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, когда аудитор является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если аудитор оказывает услуги клиентам, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

Аудитор должен оценивать серьезность всех угроз. При такой оценке аудитор должен принять во внимание, имеет ли он какие-либо деловые интересы или отношения с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз до установления или продолжения поддержания отношений или принятия конкретного задания. Если такие угрозы не являются явно незначительными, необходимо обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня.

В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению такого конфликта, *меры предосторожности* обычно включают:

- уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;

- уведомление всех соответствующих сторон о том, что аудитор оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;

- уведомление клиента о том, что аудитор при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах;

- использование самостоятельных независимых групп, ответственных за задание;

- процедуры, препятствующие доступу к информации (например, строгая физическая изоляция групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);

- четкие инструкции для членов групп по вопросам безопасности и конфиденциальности;

- использование предупреждений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и руководителями аудиторской организации.

Если конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципам объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, то аудитор должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

Если аудитор запросил согласие клиента на работу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться его клиентом) над предметом, который вызывает конфликт соответствующих интересов, и такое согласие не было получено, то аудитор должен отказаться продолжать работу для одной из сторон над этим предметом.

Каждая СРО аудиторов принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности КПЭА. Следует подчеркнуть, что принятие КПЭА является обязательным для СРО аудиторов. Наличие принятого КПЭА является одним из требований, при условии соответствия которым некоммерческая организация может стать СРО аудиторов.

СРО аудиторов вправе в принимаемый ею КПЭА внести дополнительные требования. О дополнительных требованиях необходимо сообщить в управление федерального органа.

Контрольные вопросы

- 1 Что такое профессиональная этика аудиторов, в чем ее сущность?
- 2 Дайте определение понятия объективности. Как эта категория влияет на профессиональную деятельность аудиторов?
- 3 Назовите нормативный акт, регулирующий вопросы профессиональной этики аудиторов.
- 4 Назовите уполномоченный орган, отвечающий за принятие Кодекса профессиональной этики аудиторов, и раскройте процедуру его принятия.
- 5 Раскройте поэтапно развитие Кодекса профессиональной этики аудиторов.
- 6 Что такое конфликт интересов и в чем его сущность?
- 7 Смоделируйте конфликтную ситуацию, которая может возникнуть при осуществлении аудитором своей профессиональной деятельности, и предложите пути выхода из нее.

3 НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1 Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности

Нормативно – правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности устанавливает систему нормативных правовых актов, осуществляющих регулирование аудиторской деятельности.

В настоящее время в РФ сложилась *трехуровневая система нормативно-го регулирования аудиторской деятельности*, которая включает:

1) *законодательный* – главным законодательным актом является Закон об аудиторской деятельности, кроме того, Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 г. (далее – Закон о СРО);

2) *нормативный* – федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (далее – *ФПСАД* для федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г.; *ФСAD* для федеральных стандартов аудиторской деятельности, утверждаемых приказами Минфина РФ); КПЭА; правила независимости, существующие в аудиторской организации; общие вопросы регулирования аудитор-

ской деятельности, обязательные для всех субъектов аудиторской деятельности. К этому уровню также относят другие законодательные и подзаконные нормативные акты, которые устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;

3) методический – внутренние стандарты СРО аудиторов, которые могут определить требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, устанавливаемым федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обуславливается особенностями проведения учета или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. Однако эти стандарты не должны создавать препятствия осуществлению аудиторской деятельности и противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности, которые обязательны для аудиторских организаций и аудиторов, являющихся членами данной СРО аудиторов.

Закон об аудиторской деятельности определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в РФ.

В законе разделены понятия «аудит» и «аудиторская деятельность».

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказываемых сопутствующих аудиту услуг, осуществляемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

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

В определении понятия «аудиторская деятельность» указано на субъекты, осуществляющие данную деятельность, – это аудиторские организации, индивидуальные аудиторы. Аудиторы, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, могут лишь привлекаться к участию в осуществлении аудиторской деятельности, но не осуществлять ее.

В определении понятия «аудит» уточняются следующие аспекты: процедура проведения аудита как независимая проверка; предмет аудита – бухгалтерская финансовая отчетность аудируемого лица; цель проведения аудита – выражение мнения о достоверности предмета аудита. Для целей Закона об аудиторской деятельности под бухгалтерской финансовой отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Согласно ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерская отчетность организации состоит из следующих элементов:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;

- 3) приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
- 4) аудиторское заключение, если организация подлежит обязательному аудиту;
- 5) пояснительная записка.

Понятие «аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами» в Законе об аудиторской деятельности не раскрывается, что не позволяет составить точное представление о такой отчетности. Более того, это не позволяет однозначно решить вопрос о том, относится ли к предмету аудита налоговая отчетность.

Основная идея Закона об аудиторской деятельности – развитие саморегулирования профессии и обеспечение общественного надзора за ее развитием, освобождение государства от выполнения избыточных функций по регулированию аудиторской деятельности.

Государственное регулирование аудиторской деятельности заключается в формировании государственной политики и нормативно-правовом регулировании в аудиторской сфере, анализе аудиторских услуг в РФ и ведении государственного реестра СРО аудиторов.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности Министерством финансов РФ (далее – Минфином РФ) осуществлен переход от лицензирования аудиторской деятельности к саморегулированию аудиторской профессии путем создания и аккредитации СРО аудиторов. По состоянию на 31.12.2010 г. в государственный реестр СРО аудиторов внесены сведения о шести организациях:

- НП «Аудиторская палата России» (АПР);
- НП «Институт профессиональных аудиторов» (ИПАР);
- НП «Московская аудиторская палата» (МоАП);
- НП «Гильдия аудиторов региональных институтов профессиональных бухгалтеров» (гильдия аудиторов);
- НП «Российская коллегия аудиторов» (РКА);
- НП «Аудиторская Ассоциация Содружества» (ААС).

Наряду с Законом об аудиторской деятельности нормативным актом, регулирующим аудиторскую деятельность, является Закон о СРО. Данным законом регулируются отношения, возникающие в связи с приобретением и прекращением статуса саморегулируемой организации, деятельностью саморегулируемой организации, объединяющих субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности, осуществлением взаимодействия саморегулируемой организации и ее членов, потребителей произведенных ими товаров (работ, услуг), федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления.

3.2 Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в России

Система организационно-правового регулирования приведена на рисунке 2.

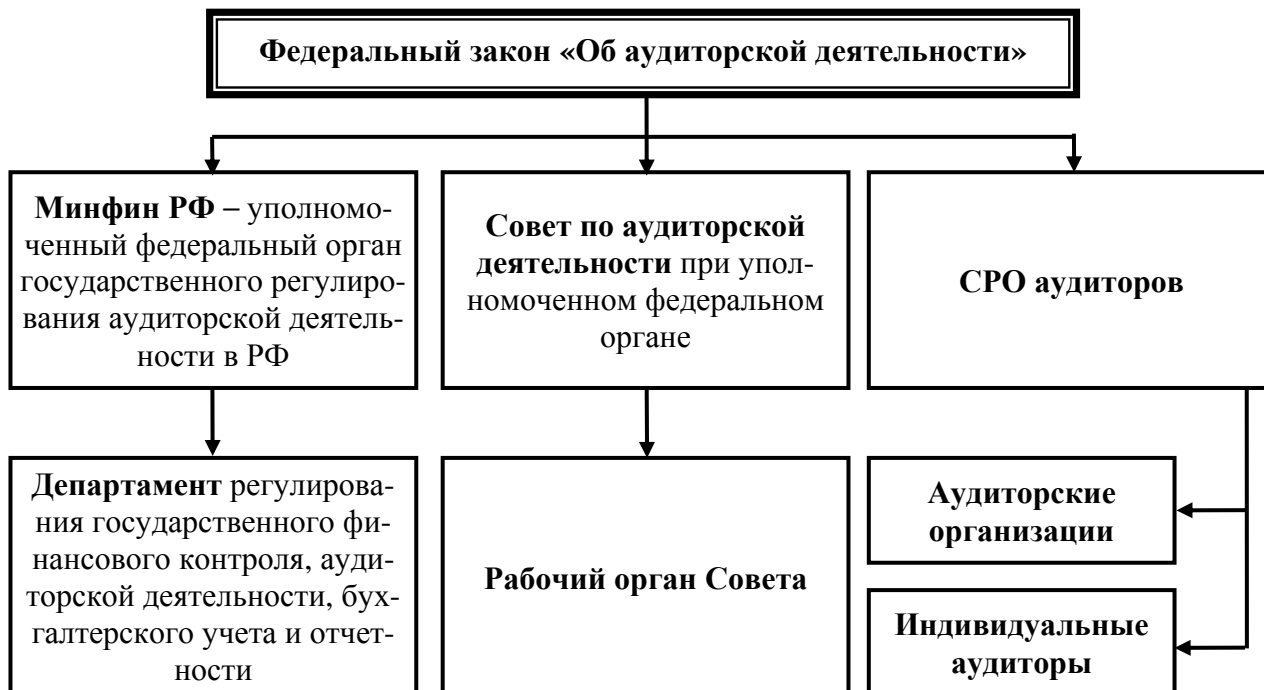


Рисунок 2 – Организационно-правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ

Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет **Уполномоченный федеральный орган** (далее – УФО). Его роль в государственном регулировании аудиторской деятельности в соответствии со ст. 15 Закона об аудиторской деятельности сводится к следующему:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности.

УФО изучает нормативные правовые акты, которыми регулируется аудиторская деятельность, такие как ФСАД, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, иные нормативно-правовые акты. К числу последних относятся:

- порядок проведения квалификационного экзамена, круг вопросов, предлагаемых претенденту, порядок определения результатов квалификационного экзамена;

– порядок создания единой аттестационной комиссии, проводящей квалификационный экзамен, порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его формы;

– положение о Совете по аудиторской деятельности и положение о его рабочем органе;

– порядок ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций и контрольного экземпляра реестров аудиторов и аудиторских организаций, а также перечень включаемых в них сведений;

– порядок о назначении и осуществление проверки СРО аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов;

– порядок, сроки и формы сообщения в УФО СРО аудиторов о дополнительных требованиях, предусмотренных СРО аудиторов в своих стандартах, а также дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею КПЭА;

3) анализ состояния рынка аудиторских услуг в РФ.

Минфин РФ обобщает практику применения законодательства РФ, проводя анализ реализации государственной политики в аудиторской деятельности, ежегодно публикует отчет о поделанной работе;

4) иные функции, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности.

К таким функциям относятся:

– осуществление внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит общественно значимых организаций;

– создание единой аттестационной комиссии и организация ее деятельности;

– создание Совета по аудиторской деятельности и организация его деятельности:

– взаимодействие с СРО аудиторов;

– осуществление государственного контроля за деятельностью СРО аудиторов.

3.2.1 Совет по аудиторской деятельности

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при УФО создан ***Совет по аудиторской деятельности*** (далее – Совет). Работа Совета направлена на поддержание высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Положение о Совете и Положение о рабочем органе Совета утверждены приказом Министерства финансов РФ от 29.12.2009 г. № 146-н.

Основными функциями Совета являются:

- 1) рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) рекомендация федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, к утверждению;
- 3) одобрение обязательных к применению КПЭА и правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- 4) оценка деятельности СРО аудиторов;
- 5) подготовка предложений по проведению внешних проверок качества работы аудиторских организаций.

Для обеспечения исполнения Советом возложенных на него законодательством функций он сформирован как независимый от аудиторской профессии орган, представляющий широкий круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторских услуг. Состав Совета утвержден приказом Министерства финансов РФ от 20.04.2011 г. № 148.

Среди назначенных членов Совета 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, 5 представителей государственных органов и 2 представителя аудиторской профессии. Кандидатуры представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности представлены общероссийскими общественными организациями: «Российский союз промышленников и предпринимателей», «Деловая Россия», «ОПОРА РОССИИ», Ассоциация российских банков.

Среди пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторских услуг по 30% составляют представители инвестиционных институтов и составителей отчетности и по 20 % – представители финансовых институтов и рейтинговых агентств. Порядка 40 % членов Совета имеют в прошлом профессиональный опыт, связанный с аудиторской деятельностью. Председатель Совета избирается из числа представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности на первом заседании Совета.

Заседание Совета по аудиторской деятельности созывается председателем Совета по мере необходимости, но не реже одного раза в 3 месяца.

В целях подготовки решений Совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган. Состав рабочего органа и его численность утверждаются УФО. В состав рабочего органа Совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех СРО аудиторов, руководитель единой аттестацион-

ной комиссии, создаваемой в соответствии с Законом об аудиторской деятельности, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

Число представителей СРО аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70% от общего числа членов рабочего органа совета.

Рабочий орган вырабатывает консолидированную позицию аудиторской профессии по вопросам, отнесенным к компетенции Совета, и в дальнейшем эта позиция представляется Совету.

Председатель рабочего органа назначается председателем Совета из руководителей СРО аудиторов сроком на один год.

3.2.2 Саморегулируемые организации аудиторов

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

СРО аудиторов могут объединять как субъектов предпринимательской деятельности, т.е. аудиторские организации, индивидуальных аудиторов, так и субъектов профессиональной деятельности, т.е. аудиторов.

Из всего спектра организационно-правовых форм, в которых могут создаваться некоммерческие организации, для СРО аудиторов приемлема только одна – некоммерческое партнерство. Создание некоммерческих организаций в форме некоммерческого партнерства предусмотрено Федеральным законом «О некоммерческих организациях», согласно которому некоммерческим партнерством признается основанная на членстве некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для содействия ее членам в осуществлении деятельности, направленной на достижение целей, предусмотренных названным Законом.

Некоммерческая организация приобретает статус СРО аудиторов с даты ее включения в государственный реестр СРО аудиторов.

Установлены три требования, при условии соответствия которым (наряду с прочими требованиями) некоммерческая организация включается в государственный реестр СРО аудиторов:

1) объединение в составе СРО аудиторов в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным Законом об аудиторской деятельности требованиям к членству в такой организации;

2) наличие утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов СРО аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого КПЭА;

3) обеспечение СРО аудиторов дополнительной имущественной ответственностью каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) СРО аудиторов.

Для осуществления деятельности в качестве СРО аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами СРО аудиторов требований Закона об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, КПЭА и рассмотрение дел о применении в отношении членов СРО аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

СРО в соответствии с Законом о СРО осуществляет следующие основные функции:

- разрабатывает и устанавливает условия членства субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности в СРО;

- применяет меры дисциплинарного воздействия, предусмотренные названным законом и внутренними документами СРО, в отношении своих членов;

- образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между членами СРО, а также между ними и потребителями произведенных членами СРО товаров (работ, услуг), иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах;

- осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в СРО в форме отчетов в порядке, установленном уставом некоммерческой организации или иным документом, утвержденными решением общего собрания членов СРО;

- представляет интересы членов СРО в их отношениях с органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления;

- организует профессиональное обучение, аттестацию работников-членов СРО или сертификацию произведенных членами СРО товаров (работ, услуг), если иное не установлено федеральными законами;

- обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности в порядке, установленном названным законом и внутренними документами СРО;

– осуществляет контроль за предпринимательской или профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил СРО, условий членства в СРО;

– рассматривает жалобы на действия членов СРО и дела о нарушении ее членами требований стандартов и правил СРО, условий членства в СРО.

В Законе о СРО предусмотрено, что СРО наряду с установленными основными функциями вправе осуществлять иные предусмотренные федеральными законами и уставом некоммерческой организации функции. В рамках такого регулирования предусмотрено, что СРО аудиторов осуществляет следующие **дополнительные функции**:

1) разрабатывает и утверждает стандарты СРО аудиторов. Наличие таких стандартов для внесения сведений о некоммерческой организации в госреестр СРО аудиторов обязательным не является;

2) принимает КПЭА. Обязательность принятия каждой СРО аудиторов одобренного Советом по аудиторской деятельности КПЭА установлена Законом об аудиторской деятельности. Там же предусмотрено, что СРО аудиторов вправе включить в принимаемый ею КПЭА дополнительные требования. Наличие принятого КПЭА является обязательным условием для внесения сведений о некоммерческой организации в госреестр СРО аудиторов;

3) разрабатывает проекты Федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарты утверждаются уполномоченным федеральным органом, т.е. Минфином РФ.

4) организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации. Аудитор обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым СРО аудиторов, членом которой он является; минимальная продолжительность такого обучения устанавливается СРО аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

СРО имеет право:

1) от своего имени оспаривать в установленном законодательством РФ порядке любые акты, решения и (или) действия (бездействие) органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, нарушающие права и законные интересы СРО, ее члена или членов либо создающие угрозу такого нарушения;

2) участвовать в обсуждении проектов федеральных законов и иных нормативных правовых актов РФ, законов и иных нормативных правовых актов

субъектов РФ, государственных программ по вопросам, связанным с предметом саморегулирования, а также направлять в органы государственной власти РФ, органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления заключения о результатах проводимых ею независимых экспертиз проектов нормативных правовых актов;

3) вносить на рассмотрение органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления предложения по вопросам формирования и реализации соответственно государственной политики и осуществляемой органами местного самоуправления политики в отношении предмета саморегулирования;

4) запрашивать в органах государственной власти РФ, органах государственной власти субъектов РФ и органах местного самоуправления информацию и получать от этих органов информацию, необходимую для выполнения СРО возложенных на нее федеральными законами функций, в установленном федеральными законами порядке.

Кроме того, СРО аудиторов имеет следующие *дополнительные права*:

1) устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным Законом об аудиторской деятельности, требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности. Обязательным является обеспечение СРО аудиторов дополнительной имущественной ответственностью каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) СРО аудиторов. Наряду с формированием компенсационного фонда существует и такой способ обеспечения имущественной ответственности членов СРО перед потребителями произведенных ими товаров (работ, услуг) и иными лицами, как создание системы личного и (или) коллективного страхования;

2) разрабатывать и устанавливать дополнительные к мерам, предусмотренным Законом, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований Закона об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, КПЭА. Мерами дисциплинарного воздействия являются: внесение предписания; вынесение предупреждения в письменной форме; наложение штрафа; приостановление членства в СРО аудиторов; исключение из членов СРО. СРО аудиторов вправе применить и иные установленные внутренними документами СРО аудиторов меры;

3) организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

СРО аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Законом о СРО:

1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности Единой аттестационной комиссии (далее – ЕАК). Создание ЕАК предусмотрено Законом, согласно которому данная комиссия создается совместно всеми СРО аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Учредительные документы ЕАК, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Отказ СРО аудиторов от участия в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности ЕАК является основанием для исключения уполномоченным федеральным органом сведений о некоммерческой организации из госреестра СРО аудиторов;

2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о СРО аудиторов для внесения в госреестр СРО аудиторов, а также о возникшем несоответствии СРО аудиторов установленным требованиям. Данная обязанность подлежит исполнению не позднее 7 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия. Выявление по результатам проверки несоответствия СРО аудиторов требованиям, предусмотренным Законом, является основанием для обращения уполномоченного федерального органа в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из госреестра СРО аудиторов;

3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным Федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных СРО аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею КПЭА. Порядок, сроки и форма такого сообщения подлежат определению уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный федеральный орган может указать СРО аудиторов на нецелесообразность дополнений либо, наоборот, сделать дополнение СРО аудиторов ко всем аудиторам;

4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении СРО аудиторов, ее членом или членами требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность. Порядок представления такого отчета, сроки его представления и его форма подлежат определению уполномоченным федеральным органом;

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

6) представляет в уполномоченный федеральный орган и Совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов СРО аудиторов. Указанные документы подлежат представлению не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса;

7) оказывает содействие представителям Совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью СРО аудиторов. Эта обязанность закреплена в целях обеспечения осуществления Советом по аудиторской деятельности своих функций, в том числе и такой, как оценка деятельности СРО аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости выдача рекомендаций по совершенствованию этой деятельности.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность СРО подлежит обязательному аудиту согласно Закону о СРО и Закону об аудиторской деятельности.

Формирование компенсационного фонда СРО аудиторов и размещение средств такого фонда регламентируется положениями Закона о СРО:

– компенсационный фонд первоначально формируется исключительно в денежной форме за счет взносов членов СРО в размере не менее чем 3 тыс. р. в отношении каждого члена;

– размещение средств компенсационного фонда в целях их сохранения и прироста и инвестирование таких средств осуществляются через управляющие компании, если иное не установлено федеральным законом;

– контроль за соблюдением управляющими компаниями ограничений размещения и инвестирования средств компенсационного фонда, правил размещения таких средств и требований к инвестированию, а также за инвестированием средств компенсационного фонда, которые установлены названным Законом и принятой СРО инвестиционной декларацией, осуществляется специализированным депозитарием на основании договора об оказании услуг специализированного депозитария;

– доход, полученный от размещения и инвестирования средств компенсационного фонда, направляется на пополнение компенсационного фонда и покрытие расходов, связанных с обеспечением надлежащих условий инвестирования средств компенсационного фонда;

– СРО вправе заключать договоры только с управляющими компаниями и специализированным депозитарием, которые отобраны по результатам конкурса, проведенного в порядке, установленном внутренними документами СРО аудиторов;

– в объекты недвижимости может быть инвестировано не более 10% средств компенсационного фонда;

– в государственные ценные бумаги РФ должно быть инвестировано не менее 10% средств компенсационного фонда;

– дополнительные требования к составу и структуре средств компенсационного фонда определяются инвестиционной декларацией, принятой СРО;

– СРО в соответствии с федеральными законами в пределах средств компенсационного фонда СРО аудиторы несет ответственность по обязательствам своего члена, возникшим в результате причинения вреда вследствие недостатков произведенных членом СРО товаров (работ, услуг);

– не допускается осуществление выплат из компенсационного фонда, за исключением выплат в целях обеспечения имущественной ответственности членов СРО перед потребителями произведенных ими товаров (работ, услуг) и иными лицами. Не допускается возврат взносов членам СРО;

– взыскание по обязательствам СРО, в том числе по обязательству о возмещении причиненного члену СРО вреда, не может быть наложено на имущество компенсационного фонда СРО.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной СРО аудиторов. В этом отношении следует отметить, что обязательность членства аудиторской организации и ее работников - аудиторов в одной и той же СРО аудиторов не установлена.

Требования к членству в СРО аудиторов устанавливаются непосредственно сами СРО аудиторов в таком документе, как Правила приема в члены СРО аудиторов. Требования к членству в СРО должны быть установлены едиными для всех аудиторских организаций–членов СРО. Устанавливаемые СРО аудиторов требования к членству в СРО аудиторов не должны противоречить требованиям, предусмотренным Законом об аудиторской деятельности, т.е. императивно установленным требованиям к членству аудиторских организаций в СРО аудиторов и требованиям к членству аудиторов в СРО аудиторов.

Требования к членству в СРО аудиторов для аудиторских организаций предъявляются следующие:

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

Аудиторская организация может быть создана в форме полного товарищества, товарищества на вере, общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью, закрытого акционерного общества или производственного кооператива. В отношении указанных организационно-правовых форм юридических лиц необходимо отметить следующее:

– полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются пред-

принимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом (п. 1 ст. 69 ГК РФ);

– товариществом на вере (командитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (командитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 82 ГК РФ);

– обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных в учредительных документах размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участники общества, внесшие вклады не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников (п. 1 ст. 87 ГК РФ). Правовое положение общества с ограниченной ответственностью и права и обязанности его участников определяются Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»;

– обществом с дополнительной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных в учредительных документах размеров; участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества (п. 1 ст. 95 ГК РФ);

– акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной

части стоимости принадлежащих им акций (п. 1 ст. 96 ГК РФ). Правовое положение акционерного общества и права и обязанности акционеров определяются в соответствии с Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом «Об акционерных обществах». Особенности правового положения акционерных обществ, созданных путем приватизации государственных и муниципальных предприятий, определяются также законами (в частности, Федеральным законом от 21.12.2001 г. № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества») и иными правовыми актами о приватизации этих предприятий. Особенности создания и правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий) определяет Федеральный закон от 19.07.1998 г. № 115-ФЗ «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий)»;

– деление акционерных обществ на открытые и закрытые регламентировано ст. 97 ГК РФ. Согласно п. 1 указанной статьи акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом; такое акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, устанавливаемых законом и иными правовыми актами. В соответствии с п. 2 данной статьи акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом; такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц; акционеры закрытого акционерного общества имеют преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества. В пункте 2 ст. 97 ГК РФ также предусмотрено, что число участников закрытого акционерного общества не должно превышать числа, установленного законом об акционерных обществах, в противном случае оно подлежит преобразованию в открытое акционерное общество в течение года, а по истечении этого срока – ликвидации в судебном порядке, если их число не уменьшится до установленного законом предела. Согласно п. 3 ст. 7 Федерального закона «Об акционерных обществах» число акционеров закрытого общества не должно превышать пятидесяти;

– производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) иму-

ществленных паевых взносов. Законом и учредительными документами производственного кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц (п. 1 ст. 107 ГК РФ). Правовое положение производственных кооперативов и права и обязанности их членов определяются в соответствии с Гражданским кодексом РФ, законами о производственных кооперативах, в частности Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации», Федеральным законом от 08.05. 1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах»;

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех. Возможность привлечения аудитора к участию в осуществлении аудиторской деятельности на основании гражданско-правового договора не предусматривается;

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%. Совсем не значит, что доля уставного (складочного) капитала аудиторской организации должна принадлежать аудиторам, являющимся работниками данной организации на основании трудовых договоров;

4) определены требования к органам управления аудиторской организации. Эти требования заключаются в следующем:

– численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа;

– лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами;

– в случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

5) безупречная деловая репутация. Данное требование является единственным субъективным требованием к аудиторской организации. Субъективную оценку соответствия этому требованию в форме письменных рекомендаций дают аудиторы, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) аудиторской организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней. Таких письменных рекомендаций должно быть не менее трех;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы. Обязанностью аудиторской организации, индивидуального аудитора является установление и соблюдение правил внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются ФСАД;

7) уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею, и в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов. В отличие от рассмотренных выше требований выполнение требований уплаты взносов в СРО аудиторов и в ее компенсационный фонд (компенсационные фонды) необходимо уже после принятия решения СРО аудиторов о приеме в ее члены. Только со дня уплаты этих взносов решение СРО аудиторов о приеме в ее члены вступает в силу. В случае неуплаты взносов в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены СРО аудиторов, такое решение признается недействительным.

Требования к членству аудиторов в СРО аудиторов:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация. Требование безупречной деловой (профессиональной) репутации является единственным субъективным требованием к аудитору. Субъективную оценку соответствия этому требованию в форме письменных рекомендаций дают аудиторы, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций. Таких письменных рекомендаций должно быть не менее трех.

Для вступления в члены СРО аудиторов в качестве аудитора необходимо представить справки об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления.

Из данного правила следует, что физическое лицо, имеющее неснятую или непогашенную судимость, может быть членом СРО аудиторов только при условии, что эта судимость, во-первых, за преступление небольшой тяжести (такими преступлениями согласно ч. 2 ст. 15 УК РФ признаются умышленные и неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание, предусмотренное УК РФ, не превышает двух лет лишения свободы) и, во-вторых, не за преступление в сфере экономики (преступления в сфере экономики предусмотрены разделом VIII УК РФ, который именно так и называется и включает в себя гл. 21 «Преступления против собственности», гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» и гл. 23 «Преступления против интересов службы в коммерческих и иных организациях»).

Снятие или погашение судимости означает ее отсутствие. В соответствии с ч. 1 ст. 86 УК РФ лицо, осужденное за совершение преступления, считается судимым со дня вступления обвинительного приговора суда в законную силу до момента погашения или снятия судимости. Согласно ч. 6 указанной статьи погашение или снятие судимости аннулирует все правовые последствия, связанные с судимостью. Судимость может быть снята с лиц, отбывших наказание, а также актом об амнистии и актом помилования (ч. 2 ст. 84 и ч. 2 ст. 85 УК РФ). Частью 2 ст. 86 УК РФ установлено, что лицо, освобожденное от наказания, считается несудимым. В ч. 3 этой же статьи определены сроки, по истечении которых судимость погашается;

3) *уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею и уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов.*

Коммерческая организация для вступления в члены СРО аудиторов в качестве аудиторской организации ***представляет следующие документы:***

1) учредительные документы;

2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ). Такими документами являются свидетельство о государственной регистрации юридического лица по форме № Р51001 или свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 01.07.2002 г., по форме № Р57001, установленные Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 г. № 439 «Об утверждении форм и требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей», а также выписка из ЕГРЮЛ по форме согласно приложению № 5 к Правилам ведения ЕГРЮЛ и предоставления содержащихся в нем сведений, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 г. № 438;

3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров. К указанному списку прилагаются выписки из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающие, что включенные в список лица являются аудиторами;

4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, под-

тверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями. К указанному списку прилагаются выписки из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающие, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документы, подтверждающие размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации;

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

8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены СРО аудиторов. Это могут быть документы, подтверждающие такие требования к членству в СРО аудиторов, которые установлены СРО аудиторов дополнительно к требованиям, установленным Законом.

В заявлении, подаваемом физическим лицом для вступления в члены СРО аудиторов в качестве аудитора, должны быть указаны фамилия, имя, отчество, реквизиты документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства (регистрации) заявителя. Кроме того, согласно данной норме ***физическое лицо представляет следующие документы:***

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица;

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

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены СРО аудиторов. Это могут быть документы, подтверждающие такие требования к членству в СРО аудиторов, которые установлены СРО аудиторов дополнительно к требованиям, установленным в Законе об аудиторской деятельности.

СРО аудиторов рассматривает представленные для приема в члены СРО аудиторов документы в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем их представления. По истечении данного срока СРО аудиторов обязана принять

одно из решений: о приеме в члены СРО аудиторов или об отказе в приеме в члены СРО аудиторов.

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

Не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем вступления в силу решения о приеме в члены СРО аудиторов, сведения о члене СРО аудиторов должны быть внесены СРО аудиторов в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Установлен срок, в течение которого может существовать не вступившее в силу решение СРО аудиторов о приеме в члены СРО аудиторов: 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия указанного решения. По истечении данного срока СРО аудиторов обязана признать решение о приеме в члены СРО аудиторов недействительным.

Признание СРО аудиторов недействительным своего решения о приеме в члены СРО аудиторов по общему правилу не является препятствием для повторного обращения коммерческой организации, физического лица в СРО аудиторов о принятии в члены СРО аудиторов. Существует одно ограничение для такого обращения в отношении физических лиц: физическое лицо вправе снова подать в установленном порядке документы для приема в члены СРО аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора либо со дня завершения прохождения им обучения по программам повышения квалификации не прошло одного года.

Установлен исчерпывающий перечень оснований для принятия СРО аудиторов **решения об отказе в приеме в члены СРО**. Такими основаниями, в частности, являются:

- 1) несоответствие лица требованиям, установленным законом;
- 2) представление документов, не соответствующих требованиям, установленным Законом;
- 3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в СРО аудиторов. Необходимо обратить внимание на то, что данное основание будет иметь место вне зависимости от того, было известно аудиторской организации, аудитору о недостоверности информации, содержащейся в представленных ими документах, или нет. Иначе говоря, не имеет значения, имело место представление заведомо ложной информации или нет;
- 4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;

5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной СРО аудиторов, если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

Основаниями для прекращения членства в СРО аудиторов являются:

1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов СРО аудиторов. Речь идет о прекращении членства в СРО аудиторов исключительно в добровольном порядке, по решению органов управления аудиторской организации или самого аудитора;

2) решение СРО аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены СРО аудиторов;

4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения. Реорганизацией юридического лица, согласно общетеоретическому положению, является прекращение его деятельности с переходом прав и обязанностей реорганизованного лица в зависимости от формы реорганизации к другому юридическому лицу или вновь возникшему юридическому лицу (вновь возникшим юридическим лицам). Норма ГК РФ предусматривает пять возможных форм реорганизации юридического лица - слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование. Различают добровольную и принудительную реорганизацию юридического лица, в связи с чем можно говорить о добровольной утрате членства в СРО аудиторов по рассматриваемому основанию при реорганизации аудиторской организации в добровольном порядке и о принудительной утрате членства в СРО аудиторов при реорганизации в принудительном порядке;

5) ликвидация аудиторской организации. Как определено в п. 1 ст. 61 части первой ГК РФ, ликвидация юридического лица влечет за собой его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора. Разумеется, по данному основанию прекращается членство в СРО аудиторов только аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным. Подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, является основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора. Соответственно, по рассматриваемому основанию прекращается членство в СРО аудиторов только аудитора.

Заведомо ложное аудиторское заключение – это аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию рассмотренных в ходе аудита доку-

ментов, представленных аудиторской организации или индивидуальному аудиторю. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

СРО аудиторов ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций, являющихся ее членами.

Реестр аудиторов и аудиторских организаций – это систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций.

Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – это свод реестров, его ведение осуществляется УФО.

3.3 Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов

Целью аттестации на право осуществления аудиторской деятельности является проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. По итогам квалификационного экзамена выдается квалификационный аттестат аудитора.

Порядок проведения квалификационного экзамена регулируется Приказом Министерства финансов РФ от 17.11.2010 г. № 153 «Об утверждении положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора».

Обязательные требования к претендентам на получение аттестата аудитора:

1) высшее образование, полученное в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования;

2) стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее трех лет. При этом как минимум два года из последних трех лет должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Порядок проведения аттестации квалификационного экзамена проводится аттестационной комиссией, которая с целью проведения квалификационного экзамена:

– обеспечивает подготовку вопросов, предлагаемых лицам, желающим сдать квалификационный экзамен (далее – претенденты), на квалификационном экзамене, и устанавливает перечень таких вопросов;

– осуществляет регистрацию претендентов;

– обеспечивает оборудованные помещения для проведения квалификационного экзамена, а также необходимые технические средства проведения квалификационного экзамена;

- осуществляет допуск претендентов на квалификационный экзамен;
- осуществляет контроль за соблюдением порядка проведения квалификационного экзамена;
- обеспечивает определение результатов квалификационного экзамена;
- обеспечивает сохранность информации, документов и материалов, связанных с проведением и сдачей квалификационного экзамена;
- осуществляет иные действия, необходимые для проведения квалификационного экзамена.

Для участия в квалификационном экзамене претендент заполняет регистрационную анкету в электронном виде на официальном сайте единой аттестационной комиссии в сети Интернет. В регистрационной анкете претендент сообщает о себе следующие сведения: фамилия, имя, отчество (при наличии); наименование субъекта РФ, где проживает претендент; электронный адрес, по которому может быть направлено электронное уведомление о регистрации претендента; сведения о наличии высшего образования, полученного в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

После заполнения регистрационной анкеты претенденту автоматически присваивается регистрационный номер, который используется при проведении квалификационного экзамена. Присвоенный претенденту регистрационный номер не подлежит повторному использованию, за исключением случаев повторной сдачи квалификационного экзамена этим же претендентом.

Не позднее трех календарных дней, следующих за днем получения единой аттестационной комиссией от претендента платы за прием квалификационного экзамена, единая аттестационная комиссия подтверждает право на участие претендента в квалификационном экзамене. Подтверждение осуществляется путем направления претенденту электронного сообщения на электронный адрес, указанный претендентом при регистрации.

Аттестационная комиссия прекращает подтверждать право на участие претендента в квалификационном экзамене за 30 календарных дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена.

На квалификационном экзамене проверяется квалификация (знания и навыки) претендентов в области знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, устанавливается из следующих областей знаний:

1) бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность (в том числе консолидированная), включая законодательство РФ о бухгалтерском учете, стандарты бух-

галтерского учета и бухгалтерской отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, информационные технологии и компьютерные системы;

2) аудиторская деятельность, включая законодательство РФ об аудиторской деятельности, ФСАД, профессиональную этику и независимость аудитора, информационные технологии и компьютерные системы;

3) право, включая гражданское законодательство РФ, трудовое законодательство РФ, законодательство РФ о социальном страховании и обеспечении, корпоративное управление;

4) налоговое законодательство РФ;

5) финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль.

Квалификационный экзамен состоит из компьютерного тестирования и выполнения письменной работы.

Не менее чем за десять календарных дней до даты проведения квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия уведомляет претендентов, право на участие которых в квалификационном экзамене подтверждено, о дате, времени и месте проведения квалификационного экзамена. Уведомление о дате, времени и месте проведения квалификационного экзамена осуществляется путем размещения соответствующей информации на официальном сайте единой аттестационной комиссии в сети Интернет и направления каждому претенденту электронного сообщения на электронный адрес, указанный претендентом при регистрации.

Претендент допускается к квалификационному экзамену при предъявлении паспорта гражданина РФ или иного документа, удостоверяющего его личность. Для проведения компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия формирует группу претендентов, причем должно быть не менее десяти претендентов. Дата, время и место проведения компьютерного тестирования устанавливаются единой аттестационной комиссией, которая должна обеспечить систематическое проведение компьютерного тестирования в каждом субъекте РФ (с учетом установленной минимальной численности группы претендентов). Время проведения компьютерного тестирования устанавливается с учетом того, что для ответа на индивидуальный набор тестов из одной области знаний претенденту предоставляется не более тридцати минут.

При проведении компьютерного тестирования каждый претендент получает индивидуальный набор тестов, сформированный из перечня вопросов в форме тестов автоматически в режиме реального времени путем произвольной выборки. Индивидуальный набор тестов состоит из всех областей знаний, по десять вопросов из каждой области знаний.

Квалификационный экзамен в части письменной работы проводится два раза в год одновременно во всех местах ее проведения.

При выполнении письменной работы каждый претендент получает индивидуальный экзаменационный билет, состоящий из вопросов из всех областей знаний. В индивидуальный экзаменационный билет включается по одному вопросу из каждой области знаний, а также одна практическая задача. Для ответа на вопрос экзаменационного билета претенденту предоставляется не более одного академического часа. Для решения практической задачи – не более двух академических часов.

В каждый день проведения письменной работы проверяется квалификация претендента не более чем в трех областях знаний. Каждый следующий вопрос экзаменационного билета выдается претенденту после сдачи письменного ответа на предыдущий вопрос экзаменационного билета.

При проведении квалификационного экзамена *претенденту запрещается:*

- вносить в помещение, в котором проводится квалификационный экзамен, и пользоваться законодательными и иными нормативными правовыми актами РФ, справочными и иными материалами, средствами связи и компьютерной техникой;

- вести переговоры с другими претендентами;

- вести какие-либо записи на бумажном или ином носителе информации (кроме бумажного носителя информации, предоставленного претенденту единой аттестационной комиссией);

- покидать помещение, в котором проводится квалификационный экзамен, во время квалификационного экзамена (за исключением случаев, определенных единой аттестационной комиссией);

- выносить из помещения, в котором проводится квалификационный экзамен, экзаменационные билеты.

Претендент, нарушивший указанные требования, удаляется из помещения, в котором проводится квалификационный экзамен, и считается не сдавшим квалификационный экзамен.

В помещении, в котором проводится квалификационный экзамен, допускается присутствие только претендентов, представителей единой аттестационной комиссии, специалистов, осуществляющих техническое обслуживание компьютерной техники.

За каждый правильный ответ на вопрос в форме теста претендент получает два балла, за неправильный ответ или отсутствие ответа – ноль баллов.

За каждый ответ на вопрос экзаменационного билета, оцененный на «отлично», претендент получает 10 баллов, «хорошо» – 8 баллов, «удовлетворительно» – 6 баллов, «неудовлетворительно» или при отсутствии ответа – 0 бал-

лов. За решение практической задачи претендент получает 50, 25 либо 0 баллов в зависимости от того, в какой степени претендент решил практическую задачу.

Единая аттестационная комиссия должна обеспечить единые подходы к определению результатов выполнения письменной работы претендентами.

Претендент, получивший за ответ на все вопросы индивидуального набора тестов менее 86% максимально возможного количества баллов, считается не сдавшим квалификационный экзамен и не допускается к выполнению письменной работы.

Претендент, получивший за ответы на все вопросы экзаменационного билета и решение практической задачи суммарно не менее 67% максимально возможного количества баллов (при условии получения за ответы на все вопросы экзаменационного билета не менее 84% максимально возможного количества баллов), считается сдавшим квалификационный экзамен.

Квалификационный аттестат выдается СРО аудиторов без ограничения срока его действия. Каждый аудитор, получивший квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программе повышения квалификации, утверждаемой СРО аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения не может быть менее 120 часов за 3 последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, предусмотренных статьей 12 Закона об аудиторской деятельности (таблица 7).

Решение об аннулировании квалификационного аттестата принимает СРО аудиторов, при этом аудиторы имеют право оспорить это решение в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения данного решения.

Таблица 7 – Основания для аннулирования квалификационного аттестата аудитора

Основания для аннулирования квалификационного аттестата аудитора	Срок, в течение которого после аннулирования аттестата невозможно обращение лица с заявлением о получении аттестата аудитора
1	2
1 Получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата
2 Вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока	В течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда

1	2
3 Несоблюдение требований об аудиторской тайне и (или) независимости аудитора	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата
4 Систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными стандартами аудиторской деятельности	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата
5 Подписание аудитором аудиторского заключения, принятого в установленном порядке заведомо ложным	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата
6 Неосуществление аудитором аудиторской деятельности в течение двух календарных лет подряд	Ограничений по сроку не предусмотрено
7 Нарушение аудитором требований о прохождении обучения по программам повышения квалификации	Ограничений по сроку не предусмотрено
8 Уклонение аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы	Ограничений по сроку не предусмотрено

С 01.01.2011 г. вместо четырех видов квалификационных аттестатов, различающихся по профилю осуществляемого аудита (общий, банковский, страховой и инвестиционный аудит), вводится единый квалификационный аттестат аудитора, который дает право аудиторам проводить аудит без ограничений, вводимых Законом об аудиторской деятельности. Аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г., имеют право участвовать в аудиторской деятельности в соответствии с типом квалификационного аттестата, но за исключением проведения аудита общественно-значимых организаций (ст. 5 п. 3 Закона).

СРО аудиторов в отношении своих членов, допустивших нарушение требований Закона об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, КПЭА, может применить следующие *меры дисциплинарного воздействия*:

1) вынести *предписание*, обязывающее члена СРО аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену СРО аудиторов *предупреждение* в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, КПЭА;

- 3) наложить *штраф* на члена СРО аудиторов;
- 4) принять решение о *приостановлении членства* аудиторской организации, аудитора в СРО аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- 5) принять решение об *исключении* аудиторской организации, аудитора из членов СРО аудиторов;
- 6) применить иные установленные внутренними документами СРО аудиторов меры.

3.4 Правовые основы заключения договоров на проведение аудита

Договор об оказании аудиторских услуг – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и его клиентом.

Договор об оказании аудиторских услуг является договором возмездного оказания услуг и регулируется гл. 39 ГК РФ. Под услугами понимается совершение определенных действий. Для аудиторских услуг предметом являются, как правило, соответствующие действия, а не их овеществленный результат в виде аудиторского заключения или отчета. Даже если содержание услуги облекается в либеральную форму, решающее значение для заказчика имеет не материальный носитель информации, а информация, которая в нем содержится, поэтому такие договоры не являются договорами подряда, а именно – договорами возмездного оказания аудиторских услуг.

В договоре участвуют: *заказчик* (услугиисполнитель) – *аудируемое лицо* и *исполнитель* (услугиодатель) – *аудитор*. Заказчики – любые юридические лица, осуществляющие предпринимательскую и иную экономическую деятельность, и индивидуальные предприниматели; исполнители – аудиторские фирмы и автономно работающие аудиторы – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями. Физические лица – аудиторы, работающие в аудиторских организациях по трудовому договору, не вправе от своего имени заключать договоры с аудируемыми лицами и самостоятельно заниматься аудиторской деятельностью, если, конечно, по своему правовому статусу не являются индивидуальными предпринимателями.

По общему правилу исполнитель оказывает услуги лично, то есть сам; он не вправе привлекать к оказанию аудиторских услуг заказчику других аудиторов. Но правило ст. 780 ГК РФ сформулировано как диспозитивная правовая норма, так что нет препятствий к тому, чтобы в договоре была сделана оговорка

о том, что в случае необходимости исполнитель вправе привлекать к исполнению договорного обязательства других аудиторов. Если в аудиторском договоре нет такой оговорки, а исполнитель полагает, что надо привлечь соисполнителей, он должен испросить согласие заказчика на это; причем согласие заказчика должно быть выражено в письменной форме.

Аудитор, заключивший договор с аудируемым лицом, будет нести перед заказчиком ответственность за действия привлеченных аудиторов – соисполнителей. При необходимости аудиторская фирма, занимающаяся общим аудитом, может, если это предусмотрено договором, привлекать в качестве соисполнителей специализированные аудиторские фирмы, занимающиеся соответствующим специальным аудитом.

Договор, заключаемый головным аудитором с аудитором – соисполнителем, является аналогом субподрядного договора в сфере подрядных работ.

Заключение аудиторских договоров осуществляется на свободной основе. Аудиторские организации рекламируют свои услуги и тем самым приглашают заинтересованных лиц делать конкретные предложения – оферты. Многие аудиторские формы, как и индивидуальные аудиторы, имеют постоянных клиентов, с которыми заключаются долгосрочные рамочные соглашения.

Выбор аудитора может производиться путем проведения заинтересованным лицом публичных торгов на право заключения аудиторского договора. Если в уставном (складочном) капитале организации, для которой обязательность аудита установлена законом, доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, корпораций, государственных компаний, государственных унитарных предприятий и муниципальных унитарных предприятий, то выбор аудитора должен происходить путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.05 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

В положениях гл. 39 ГК РФ не выделены существенные условия договора возмездного оказания услуг. С учетом характера и особенностей аудиторских услуг к *существенным условиям аудиторского договора* следует отнести условия о предмете, сроках и цене, а в договоре о проведении аудита – условие о порядке проведения аудита.

Предмет договора – аудит и оказание сопутствующих аудиту услуг. Понятно, что в договоре должно быть четко и конкретно указаны задачи, ставящиеся заказчиком перед исполнителем, например, налаживание бухгалтерского учета, проверка налоговой отчетности и т.п. Исходя из задач аудиторской про-

верки определяется предмет договора, устанавливается объем работы, которую предстоит выполнить аудитору по договору.

Собственно аудиторские и сопутствующие аудиту услуги могут быть перечислены в договоре как действия, которые необходимо совершить аудитору, чтобы решить задачи, поставленные перед ним по данному договору.

Порядок проведения аудита – собирательное понятие, которым охватываются все основные аспекты работы аудитора по проведению независимой аудиторской проверки у аудируемого лица: место, время проведения аудита, соблюдение режима и правил внутреннего трудового распорядка, установленного у аудируемого лица. Для работы специалистов – аудиторов аудируемое лицо должно обеспечить все необходимые условия. Без согласования всех этих вопросов при заключении договора нормальное проведение аудита вряд ли возможно, поэтому порядок проведения аудита – существенное условие данной разновидности аудиторского договора. В стандартных формах договора о проведении аудита обычно содержится раздел «Порядок поведения аудита». В этом разделе записывается конкретно, как будет осуществляться аудиторская проверка. В договоре об оказании сопутствующих услуг порядок оказания услуги не прописывается так детально, как в договоре о проведении аудита.

Сроки исполнения обязательства аудитора имеют важное значение для обеих сторон и зависят от объема предстоящей работы и от возможностей аудитора. Сроки предлагаются заказчиком, затем при заключении договора корректируются с учетом возможностей аудитора. Без согласования сроков ситуация становится неопределенной, поэтому сроки следует признать существенным условием аудиторских договоров. Сроки завершения оказания аудиторских услуг практически совпадают со сроком действия договора, хотя совпадения может и не быть, так как сроки оказания услуг – это сроки внутри периода действия договора.

Цена договора – это размер вознаграждения, которое должно быть выплачено заказчиком аудитору за оказание услуги.

Оценка стоимости аудиторских услуг должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих работ, уровня возможного аудиторского риска, предполагаемого эффекта для аудируемого лица и других факторов. Существуют различные **формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг**, в том числе:

– **аккордная оплата** – сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре до начала проверки (недостатком является невозможность оценки реальной трудоемкости работы);

– **повременная оплата** – основывается на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора и зависит от его квалификации;

– **сдельная оплата** – расчет производится исходя из определения стоимости одной выполненной аудитором операции или стоимости одного показателя в отчетности (применяется, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета);

– **оплата по результатам** – предусматривает отказ от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и установление оплаты в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов в результате аудиторской проверки.

– **комбинированная оплата** – аккордная + процент от экономии + плата за превышение срока проверки в результате увеличения трудоемкости.

Кроме названных существенных условий в аудиторских договорах могут содержаться другие условия, согласование которых представляется необходимым одной или обеим сторонам, например, условия о конфиденциальности, порядке оформления завершения и передаче результатов работ, порядке оплаты и др.

Содержание договора как договорного обязательства составляют обязанности и корреспондирующие им права сторон договора.

Обязанности аудитора. Из условий аудиторского договора о проведении аудита вытекает, что основной обязанностью аудитора является проведение аудиторской проверки бухгалтерского учета и отчетности аудируемого лица. В состав обязанностей аудитора входит: изучение документов бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерской и налоговой отчетности, имущественного и финансового положения аудируемого лица, оценка состояния аудируемого лица как субъекта предпринимательской деятельности, участника рынка и налогоплательщика, выработка конкретных рекомендаций в пределах компетенции аудитора, составление заключения и отчета. При проведении аудиторской проверки аудиторы обязаны:

– предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в СРО аудиторов;

– передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

– обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;

– исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Большое внимание уделяется необходимости соблюдения конфиденциальности и сохранения аудиторской тайны. Аудиторы обязаны обеспечивать со-

хранность сведений и документов, получаемых или составляемых при проведении аудита, и не вправе передавать эти сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать сведения без письменного согласия аудируемых лиц, за исключением случаев, предусмотренных законом. Находящиеся в распоряжении аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц, предоставляются аудиторами исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам, а также органам государственной власти в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности.

Права аудируемых лиц. Названным обязанностям аудитора корреспондируют основные права аудируемых лиц. Последние, в частности, вправе:

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

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

- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

Обязанности аудируемых лиц. В свою очередь, в силу заключенного договора аудируемые лица несут перед аудитором определенные обязанности, в частности:

- содействовать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

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

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

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

Закон возлагает на аудируемых лиц дополнительные обязанности, которые исполняются вне рамок аудиторского договора, но так или иначе связаны с ним: аудируемые лица обязаны оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Права аудитора. Обязанностям аудируемого лица корреспондируют права аудитора. Аудитор при проведении аудиторской проверки имеет право:

– самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

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

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

– отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях: во-первых, непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; во-вторых, выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

– страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

– осуществлять иные права, вытекающие из договора и не противоречащие действующему законодательству.

Исполнение договора о проведении аудита завершается представлением **отчета** и **заключения аудитора**. Договор на оказание сопутствующих аудиту услуг также может завершиться отчетом или заключением либо в зависимости от предмета договора проведением консультирования, дачей рекомендаций в устной или письменной форме по тем вопросам, которые поставлены заказчиком.

Оказанные аудитором услуги подлежат оплате: заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг. Порядок оплаты может быть различным: оплата предварительная или последующая, оплата по этапам или однократно за всю работу сразу, с авансовым платежом или без такового и т.д. Сумма вознаграждения, причитающаяся аудитору по общему правилу, и есть договорная цена. Если после заключения договора размер договорной цены не изменен дополнительным соглашением сторон или по требованию одной из сторон в порядке, предусмотренном законом или договором, аудируемое лицо обязано выплатить аудитору вознаграждение в размере, определенном в договоре как цена договора.

Вознаграждение выплачивается в полном объеме при условии, что услуги оказаны (работа выполнена) в полном объеме и у заказчика нет претензий к исполнителю. В то же время может возникнуть ситуация, которая отклоняется от обычной модели: «работа выполнена и подлежит оплате», тогда вопрос об оплате решается в зависимости от конкретных обстоятельств.

Во-первых, оказанные аудиторские услуги (выполненные работы) подлежат оплате и тогда, когда заказчик их не принимает по тому мотиву, что позиция аудитора расходится с интересами аудируемого лица. Согласно Закону об аудиторской деятельности, аудируемое лицо обязано оплатить оказанные аудитором услуги и в тех случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией аудируемого лица. Эта норма обеспечивает интересы аудитора: при проведении аудита он должен быть абсолютно независим, в том числе независим от заказчика, он не должен подстраиваться под его точку зрения и делать такие выводы, на которых настаивает заказчик; если работа выполнена, она должна быть оплачена в полном объеме, пусть даже заказчика не устраивают выводы аудитора.

Во-вторых, если обязательство аудитором не исполнено, то вопрос об оплате решается в зависимости от причин неисполнения обязательства с учетом вины сторон договора. Из положений ст. 781 ГК РФ вытекают три возможных варианта причин неисполнения обязательства по возмездному оказанию аудиторских услуг, от которых зависит выплата вознаграждения:

1) когда невозможность исполнения возникла по вине заказчика – в этом случае оплата должна быть произведена в полном объеме, предусмотренном договором, если иное не установлено законом или договором: например, аудируемое лицо отказалось предоставить аудитору документы бухгалтерской и налоговой отчетности, необходимые для проведения аудита, или иным путем воспрепятствовало проведению и завершению аудита;

2) когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, – в этом случае оплата должна быть про-

изведена в объеме фактически понесенных исполнителем расходов, если иное не предусмотрено законом или договором;

3) когда невозможность исполнения возникла по причинам, лежащим на исполнителе: например, работа аудиторской фирмы приостановлена или прекращена, вследствие чего эта фирма не смогла выполнить свои договорные обязательства; в этом случае вознаграждение не подлежит выплате.

Ответственность за нарушение договорного обязательства. Ни в положениях гл. 39 ГК РФ, ни в положениях Закона об аудиторской деятельности практически нет специальных норм о последствиях нарушения сторонами условий аудиторского договора. Поэтому применяются общие нормы гражданского права об основаниях и формах имущественной ответственности за нарушения договорных обязательств.

В договорах о проведении аудита и об оказании сопутствующих аудиту услуг могут быть предусмотрены договорные санкции за различные виды возможных нарушений условий договора: например, неустойка в виде пени за просрочку представления исполнителем аудиторского заключения и пеня за просрочку, допущенную заказчиком по оплате оказанных услуг. В части, непокрытой неустойкой, подлежат возмещению убытки, причиненные одной стороной (нарушителем) другой стороне обязательства, также подлежат возмещению убытки, причиненные вследствие разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну.

При наличии договора страхования в случае допущения аудиторской организацией какого-либо нарушения условий аудиторского договора, за которые предусмотрена неустойка либо которое повлекло за собой возникновение убытков у аудируемого лица, последнее в качестве выгодоприобретателя вправе предъявить требование страховщику о выплате страхового возмещения. Если требование о взыскании неустойки или возмещении убытков аудируемая организация предъявляет аудиторской организации, последняя уведомляет об этом страховщика и привлекает его к участию в рассмотрении этого требования в целях снижения размера ответственности и размера страхового возмещения, которое выплачивается в пределах страховой суммы, предусмотренной договором страхования.

В случае нехватки средств аудиторской организации и страховых возмещений СРО аудиторов обязана покрыть убытки за счет компенсационного фонда.

Особенностью договора возмездного оказания услуг является то, что закон (ст. 782 ГК РФ) предоставляет обеим сторонам право на односторонний отказ от исполнения обязательств без обоснования мотивов. При отказе заказчика он обязан возместить исполнителю фактически понесенные им расходы

(п. 1 ст. 782 ГК РФ); при отказе исполнителя он обязан возместить заказчику возникшие у последнего убытки в полном объеме (п. 2 ст. 782 ГК РФ).

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

Согласно п. 3 ст. 450 ГК РФ при одностороннем отказе от исполнения договора полностью, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается расторгнутым.

Контрольные вопросы

- 1 Охарактеризуйте систему нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.
- 2 Перечислите и раскройте сущность органов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.
- 3 Как часто проходит заседание Совета по аудиторской деятельности?
- 4 Что такое профессиональная подготовка аудиторов и как проводится их аттестация?
- 5 Перечислите права СРО аудиторов.
- 6 Каковы требования к членству в СРО аудиторов?
- 7 Из каких этапов состоит квалификационный экзамен?
- 8 Перечислите основания для аннулирования квалификационного аттестата.
- 9 Дайте характеристику договора об оказании аудиторских услуг.
- 10 Что такое предмет и цена договора?

4 СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аудиторские стандарты являются одним из инструментов регулирования аудиторской деятельности. Посредством стандартов осуществляется как государственное, так и профессиональное регулирование со стороны СРО аудиторов.

Стандарты, как правило, используются там, где человек в процессе осуществления определенной деятельности постоянно совершает повторяющиеся процедуры или действия. Именно такую деятельность осуществляет аудитор при выполнении определенного набора аудиторских процедур при установлении достоверности отчетности. Однако аудиторская деятельность является высокоинтеллектуальной, по этой причине стандарты не могут определять способы и методы выполнения работы аудитора, они лишь регламентируют последовательность ее осуществления, общепринятый порядок проведения и оформления аудиторских процедур и результатов проверки.

Стандарты аудиторской деятельности имеют общественную значимость, поэтому необходимо их широкое признание, основанное на доверии к ним и убежденности в их адекватности и качестве.

В настоящее время существуют *аудиторские стандарты нескольких уровней*:

- 1) международные;
- 2) национальные;
- 3) внутренние (стандарты СРО аудиторов и стандарты аудиторских фирм – внутрифирменные стандарты).

Стандарты аудита – это единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности.

Цель стандартов – обеспечение всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудиторов, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

Стандарты обеспечивают:

- единство принципов аудита;
- единство требований к качеству и надежности;
- унификацию аудита в вопросах методологии;
- единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторского отчета, масштабам аудиторской проверки.

Соблюдение стандартов позволяет:

- обеспечить высокое качество аудиторской проверки;
- пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- создать общественный имидж профессии аудитора;
- устранить контроль со стороны государства;
- облегчить внедрение в практику работы аудиторов новых научных достижений;
- обеспечить связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки;
- обеспечить возможность контроля качества работы аудиторов.

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

В РФ согласно Закону об аудиторской деятельности утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности является функцией государственного регулирования аудиторской деятельности. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган, которым является Минфин РФ.

В основе российских стандартов аудита лежат международные стандарты (МСА). Разработкой МСА занимается Международная федерация бухгалтеров.

В ее рамках аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного комитета. Международные стандарты проведения аудита, которые издает Комитет, способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового, и унификации подхода к аудиту в международном масштабе.

По мере возможности международные стандарты применяются в любых случаях проведения независимого аудита. Однако международные стандарты не превалируют над местными.

Существует три варианта использования международных стандартов:

1) международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственных национальных стандартов аудита, например, в Австралии, Бразилии, Индии, Голландии;

2) международные стандарты могут восприниматься в качестве национальных стандартов, например, на Кипре, в Малайзии, Нигерии, Шри-Ланке;

3) международные стандарты в развитых странах профессиональными организациями могут приниматься просто к сведению, например, в Канаде, Великобритании, США, Ирландии.

Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из Международных стандартов проведения аудита и Стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

РФ выбрала первый вариант, предусматривающий разработку полной гаммы национальных стандартов.

Согласно Закону об аудиторской деятельности в РФ установлена двухуровневая система стандартов аудиторской деятельности:

1) ФСАД;

2) стандарты аудиторской деятельности СРО аудиторов.

В Законе об аудиторской деятельности указано, что ФСАД разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, а также СРО аудиторов и их работников.

История разработки отечественных стандартов аудита насчитывает полтора десятка лет и разделяется на три этапа:

1) **1996 – 2001 гг.** – принятие российских правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности;

2) **2002 – 2008 гг.** – принятие ФПСАД деятельности в соответствии с Федеральным законом от 07.08.01 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

3) **2009 г. по настоящее время** – принятие ФСАД в соответствии с Федеральным законом от 30.12.08 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

ФСAD являются внешними и носят универсальный характер. Правила (стандарты) в основном имеют единую структуру построения и содержат обычно следующие разделы:

- общие принципы правила (стандарта);
- основные понятия и определения (если необходимо), используемые в стандарте;
- сущность стандарта;
- практические приложения.

В *разделе «Общие принципы правила (стандарта)»* отражаются:

- цель и необходимость разработки данного стандарта;
- объект стандартизации;
- сфера применения стандарта;
- взаимосвязь с другими стандартами.

Раздел «Основные понятия и определения, используемые в стандарте» охватывает современные термины и их краткую характеристику.

В *разделе «Сущность стандарта»* формулируется проблема, требующая описания, проводится ее анализ и методы решения.

Раздел «Практические приложения» включает различные приложения – схемы, таблицы, образцы документов и др.

Стандарт, так же как и другие нормативные документы, должен содержать такие непереносимые реквизиты, как номер стандарта, дата ввода в действие, цель разработки, сфера применения стандарта, анализ проблемы, возможные процедуры решения проблемы.

Стандарты аудиторской деятельности СРО аудиторов определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным ФСAD, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом они не могут противоречить ФСAD и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами данного СРО аудиторов.

Внесение дополнений в ФСAD СРО аудиторов для своих членов находится под контролем. СРО аудиторов сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнениях к требованиям, установленных ФСAD, требованиях, предусмотренных СРО аудиторов в своих стандартах аудиторской деятельности. Уполномоченный федеральный орган может либо указать СРО на нецелесообразность дополнений, либо сделать дополнение требований. Минфин РФ утвердил Приказом № 147 от 10.11.2010 г. форму сообщений о дополнительных требованиях, предусмотренных в стандарте СРО аудиторов.

Контрольные вопросы

- 1 Что такое стандарты аудиторской деятельности?
- 2 Какова цель создания стандартов аудиторской деятельности?
- 3 Каково соотношение российских и международных аудиторских стандартов?
- 4 Какие разделы, как правило, содержат в своей структуре ФСАД?
- 5 Назовите уполномоченный орган государственной власти, разрабатывающий стандарты аудиторской деятельности в РФ.
- 6 Назовите полномочия СРО аудиторов в разработке и принятии стандартов аудиторской деятельности.
- 7 Какая система стандартов аудиторской деятельности существует в РФ? Перечислите ее элементы.

5 ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1 Этапы проведения аудиторской проверки

Процесс проведения аудиторской проверки включает *четыре этапа*:

- 1) ознакомление с экономическим субъектом;
- 2) планирование;
- 3) проведение процедур по существу;
- 4) формирование результатов проверки.

Этап I – ознакомление с экономическим субъектом. Этап включает сбор информации о деятельности экономического субъекта до направления письма-согласия на проведение аудита и заключения договора на оказание аудиторских услуг. В соответствии с *ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»*, а также с международным правилом (стандартом) «Знание бизнеса» аудитору необходимо проанализировать информацию о деятельности экономического субъекта, с тем чтобы рационально спланировать аудиторскую проверку. По итогам проведенного анализа аудиторская организация направляет руководству экономического субъекта письмо о согласии на проведение аудита. При отсутствии разногласий между аудиторской организацией и руководством экономического субъекта заключается договор на оказание аудиторских услуг.

Этап II – планирование. Планирование аудита проводится в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии с *ФПСАД № 3 «Планирование аудита»*. Этот стандарт устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Планирова-

ние аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудитором своей работы нацелено на то, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

По итогам планирования составляются план и программа по основным объектам аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита включаются объекты аудита, аудиторские процедуры по существу, время, запланированное на проверку каждого объекта аудита, исполнители.

Программа аудита должна корректироваться в зависимости от сложности аудиторского задания, размера и специфики деятельности каждого экономического субъекта. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. В связи с этим общий план и программа аудита могут изменяться в ходе проверки. Причины внесения изменений в общий план и программу аудита документально фиксируются.

Планирование включает несколько стадий:

- 1) предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета;
- 2) предварительная оценка аудиторского риска и его компонентов;
- 3) предварительный расчет объема аудиторской выборки;
- 4) предварительный расчет уровня существенности;
- 5) обоснование необходимости привлечения к проверке эксперта или другого аудитора;
- 6) формирование состава аудиторской группы;
- 7) расчет стоимости аудиторских услуг;
- 8) подготовка общего плана и программ аудита по разделам проверки.

Этап III – проведение процедур по существу. Данный этап представляет собой непосредственно процесс проведения аудиторской проверки. В ходе основного этапа аудитор корректирует значения рассчитанных показателей (при необходимости) и определяет уточненные значения величины аудиторского риска, уровня существенности и объема аудиторской выборки.

Основной этап включает следующие стадии:

- 1) проведение аудиторских процедур по существу;
- 2) корректировка расчетов, произведенных на этапе планирования;
- 3) анализ полученной информации и сравнение выявленных ошибок с уровнем существенности;
- 4) оценка финансового состояния организации и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности.

Этап IV – формирование результатов проверки. На этом заключительном этапе составляется письменная информация (отчет) по результатам проведенного аудита и выдается аудиторское заключение. По результатам проведенной аудиторской проверки руководству и бухгалтерской службе аудируемого лица представляются следующие документы:

- аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год;
- письменная информация (аудиторский отчет), представляющая собой подробный аналитический документ со всеми выявленными недостатками и нарушениями, а также с рекомендациями по исправлению каждого из них;
- сводная таблица по результатам проверки (аналитическая записка) о наиболее существенных нарушениях со всеми необходимыми комментариями (таблицы, другие аудиторские записи).

5.2 Ознакомление с экономическим субъектом

Прежде чем проводить аудиторскую проверку, необходимо получить предварительные сведения об экономическом субъекте. В соответствии с ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитору необходимо проанализировать информацию о деятельности экономического субъекта, с тем чтобы рационально спланировать аудиторскую проверку. Собранная информация группируется в так называемое досье клиента компании (рисунок 3).

Согласно ФПСАД № 8 аудитору необходимо до заключения договора на оказание аудиторских услуг и до начала аудиторской проверки получить информацию о деятельности экономического субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и на характер аудиторского заключения. Получение информации о деятельности

экономического субъекта до заключения договора – одно из необходимых условий проведения качественной проверки.



Рисунок 3 – Сбор информации об аудируемом лице и формирование досье клиента аудиторской фирмы

После заключения договора на оказание аудиторских услуг эта информация детализируется, обобщается и анализируется согласно профессиональному суждению аудитора. При этом сбор и анализ информации являются непрерывным процессом, продолжающимся в ходе аудиторской проверки.

При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских заданиях аудитор обновляет и оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие годы. Аудитор также должен выполнить процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности аудируемого лица, произошедшие после проведения предыдущего аудита.

Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме,

достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита.

Источниками получения информации о деятельности экономического субъекта являются:

- предыдущий опыт работы с данным аудируемым лицом и в сфере деятельности этого лица;
- информация, полученная от сотрудников аудируемого лица (например, руководителей и ведущих специалистов);
- информация, полученная от внутренних аудиторов аудируемого лица и из отчетных документов внутренних аудиторов;
- информация, полученная от других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной сфере деятельности;
- информация, полученная от специалистов, не являющихся сотрудниками данного аудируемого лица (например, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков, представителей аналогичных организаций);
- публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг);
- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица;
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- документы периода деятельности аудируемого лица (например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы, сме-

ты, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий план счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж).

Полученная информация о деятельности экономического субъекта является одной из необходимых предпосылок формирования профессионального суждения аудитора.

Понимание деятельности и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогают аудитору:

- оценивать риски и выявлять проблемные области;
- эффективно планировать и проводить аудит;
- оценивать аудиторские доказательства;
- обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор вырабатывает профессиональные суждения по вопросам, для решения которых важно знание деятельности аудируемого лица, на таких стадиях аудита, как:

- рассмотрение коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;
- разработка общего плана и программы аудита;
- определение уровня существенности и оценка того, является ли он надлежащим;
- сбор аудиторских доказательств для определения их надлежащего характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценка официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных им оценочных значений;
- определение областей деятельности аудируемого лица, где могут потребоваться специфические знания и навыки;
- выявление аффилированных лиц и операций с ними;
- выявление противоречивой информации (например, заявлений, противоречащих друг другу);
- обнаружение необычных обстоятельств (например, фактов недобросовестных действий или несоблюдения нормативных правовых актов);
- подготовка квалифицированных запросов и оценка характера ответов на них;
- анализ надлежащего характера учетной политики и раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Перечень вопросов, которые аудитор может рассматривать в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, приведены ниже. Эти вопросы можно разделить на шесть групп.

1 Состояние отрасли:

- особенности рынка товаров, работ и услуг;
- цикличная или сезонная деятельность;
- технология производства, имеющая отношение к производимой продукции аудируемого лица;
- энергоснабжение и стоимость энергоресурсов;
- конкурентоспособность продукции;
- сырьевые ресурсы, их стоимость.

2 Правовые факторы:

- общие принципы бухгалтерского учета и отраслевые особенности;
- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность в отрасли;
- нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица (общие требования нормативных правовых актов, прямые регулирующие нормы);
- налогообложение;
- государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица (кредитно-денежная политика, включая валютный контроль, налоговая политика, финансовые стимулы (например, программы государственной поддержки), тарифы, торговые ограничения, экологические требования, влияющие на отрасль и деятельность аудируемого лица);
- прочие внешние факторы, оказывающие влияние на деятельность аудируемого лица;
- общий уровень развития экономики, например, спад или подъем (процентные ставки и наличие доступных финансовых ресурсов, инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты).

3 Текущая производственная деятельность:

- характер деятельности аудируемого лица и основные источники его доходов, например, производственная деятельность, торговля (оптовая и розничная), банковская деятельность, страховая деятельность, иные финансовые услуги, высокотехнологичные услуги и продукция и др.;
- особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта, например, основные потребители и особенности договоров с ними, условия оплаты, рентабельность, доля рынка, конкуренты, работа на экспорт, ценовая политика, спрос на продукцию, гарантийные обязательства, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия и цели, производственные процессы и др.;
- практическое осуществление хозяйственных операций, например, стадии и методы производства, сегменты деятельности, особенности

поставок продукции или оказания услуг, подробности о сокращении или расширении операций;

- совместная деятельность, виды кооперирования и другие формы деятельности;
- степень участия в электронной торговле, включая продажи через сеть Интернет и маркетинговую деятельность;
- географические и операционные сегменты;
- местонахождение производственных помещений, торговых площадей и офисов;
- основные покупатели и заказчики;
- особенности поставщиков товаров и услуг аудируемому лицу, например, наличие долгосрочных контрактов, стабильность поставок, условия оплаты товаров (услуг) основным поставщикам и подрядчикам, необходимость операций по импорту, способы поставки;
- характеристики персонала, например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности коллективных договоров и деятельности профессиональных союзов, особенности пенсионного и социального обеспечения, право сотрудников на льготное приобретение акций своей организации или установленные поощрительные выплаты, государственное регулирование в данной сфере занятости;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и расходы на них;
- операции со связанными сторонами.

4 *Инвестиционная деятельность:*

- приобретения или продажи новых отдельных объектов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно состоявшиеся);
- приобретение ценных бумаг, предоставление займов;
- капиталовложения, включая приобретение основных средств, технологий и иных активов (запланированные или недавно состоявшиеся);
- инвестиции в совместную деятельность.

5 *Финансовая деятельность:*

- структура аудируемого лица, основные дочерние и зависимые общества, филиалы и представительства;
- структура задолженности, обеспечение обязательств, выданные гарантии;
- аренда недвижимости или оборудования для использования в хозяйственной деятельности;
- собственники (резиденты, нерезиденты, деловая репутация и опыт);
- связанные стороны;

– использование производных финансовых инструментов.

6 Особенности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- общие правила бухгалтерского учета и отраслевые особенности;
- практика признания доходов;
- расчет справедливой стоимости (если это предусмотрено учетными принципами);
- товарно-материальные запасы, например, местонахождение и др.;
- количество;
- активы, обязательства и операции в иностранной валюте;
- специфические и важные для отрасли экономические показатели, например, для банков – привлечение и размещение средств, соблюдение обязательных нормативов, установленных Центральным банком РФ, в том числе соблюдение норматива достаточности собственных средств (капитала) банка; для производственных компаний – дебиторская задолженность и товарно-материальные запасы; для фармацевтических компаний – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- учет необычных или сложных операций;
- представление и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ознакомиться с отраслью клиента аудитор может разными путями. Это могут быть беседы с аудиторами, имеющими опыт проверки организаций той же отрасли, беседы с предыдущим аудитором и персоналом клиента, собственный опыт аудитора, накопленный в ходе предыдущих аудиторских проверок данного клиента и предприятий той же отрасли, специальная литература. Некоторые аудиторские фирмы постоянно подписываются на специальные журналы по тем отраслям, с которыми они имеют дело.

Чтобы проводить внутриотраслевые сравнения, необходимо также знание тех аспектов бизнеса клиента, которые отличают его от других фирм данной отрасли.

Важно ознакомиться со **структурой собственности аудируемого лица**. Для этого необходимо исследовать следующие аспекты деятельности аудируемого лица:

- корпоративная и организационная структура (включая любые недавние или запланированные изменения);
- акционеры и их аффилированные лица (их деловая репутация и опыт);
- структура капитала (включая любые недавние или запланированные изменения);

- цели, принципы, стратегические планы руководства;
- приобретения организаций, реорганизация аудируемого лица или ликвидация отдельных видов деятельности (запланированные или недавно прошедшие);
- источники и методы финансирования (текущие, первоначальные);
- совет директоров (состав, деловая репутация и профессиональный опыт отдельных членов, независимость, периодичность заседаний, наличие комитета по аудиту и масштаб его деятельности, факты замены внешних консультантов, например, юристов);
- руководители (опыт работы и деловая репутация, текучесть кадров, основной финансовый персонал и его статус в организации, укомплектованность бухгалтерии кадрами, планы стимулирования или премирования как элементы вознаграждения, например, в зависимости от полученной прибыли, использование прогнозов и смет, стиль работы, поддержка курса акций аудируемого лица, наличие и качество управленческих информационных систем);
- наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита;
- отношение руководства аудируемого лица к системе внутреннего контроля.

Также важным элементом анализа является *получение информации о продукции, рынках сбыта, поставщиках, структуре расходов аудируемого лица*. Необходимо изучить следующие вопросы:

- характер деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);
- местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений;
- характеристика персонала (например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности деятельности профессиональных союзов, особенности социального обеспечения);
- рынки сбыта продукции или предоставления услуг (например, основные заказчики и договоры, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, гарантии, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия, производственные процессы);
- поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки);
- товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);
- лицензии, патенты;
- основные виды расходов;
- научные исследования и разработки;

- активы, обязательства и операции в иностранной валюте — по типам валюты;
- действующие информационные системы;
- особенности полученных займов.

При анализе полученной информации аудиторю следует очень тщательно изучить *особенности законодательства*, в частности:

- требования нормативных правовых актов, применяемых в процессе деятельности аудируемого лица, в том числе в сфере налогообложения;
- требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности;
- требования к аудиторскому заключению;
- возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

На ознакомительном этапе (до заключения договора на оказание аудиторских услуг) у аудитора не всегда есть возможность получить всю информацию о деятельности экономического субъекта, что обусловлено рядом причин:

1) не каждый экономический субъект предоставит аудиторю информацию в полном объеме (по всем интересующим вопросам) до заключения договора;

2) характер, количество и качество собранной информации зависят не только от желания экономического субъекта сотрудничать с аудиторской компанией, но и от объективной возможности самой аудиторской компании собрать и проанализировать имеющуюся информацию в полном объеме. Так, маленькая аудиторская фирма не в состоянии до заключения договора провести такой сбор и анализ информации, поскольку не обладает большим штатом аудиторов. Конечно, данное обстоятельство не освобождает аудиторов от того, чтобы проводить анализ. Такой анализ в любом случае проводится, поскольку именно на основе полученной информации аудиторская компания дает свое согласие на проведение аудита. Благодаря этому анализу формируются также численно-должностной состав, необходимость привлечения клиентов, определяется стоимость услуг;

3) не всегда предоставляемая информация является достоверной.

Исходя из этого целесообразно всю информацию, полученную аудиторами до заключения договора, разделить на две группы: *основная* информация, т.е. информация, которая должна быть собрана и проанализирована аудитором до заключения договора, и *дополнительная* (которую желательно собрать и проанализировать, поскольку она может оказать помощь аудитору на всем протяжении аудиторской проверки).

5.3 Планирование аудиторской проверки

5.3.1 Общие принципы планирования аудита. Формирование аудиторской группы

Каждая аудиторская фирма как коммерческая организация стремится рационально спланировать свою работу, чтобы оптимизировать свои издержки при оказании услуг и одновременно обеспечить их высокое качество.

Планирование аудита проводится аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии с **ФПСАД № 3 «Планирование аудита»**. Этот стандарт устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Основная цель планирования сводится к реализации следующих двух аспектов. **Во-первых**, планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы и работа выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. **Во-вторых**, планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности. Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы. Она помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, способные существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Согласно стандарту № 3 аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Руководитель аудиторской организации осуществляет следующие **мероприятия по планированию аудита**:

- проводит предварительную беседу с экономическим субъектом;

- составляет письмо о проведении аудита;
- обсуждает условия проведения аудита с руководством экономического субъекта;
- согласовывает план проверки с руководством экономического субъекта;
- проводит собеседования с руководителем аудиторской группы.

Руководитель аудиторской группы имеет право:

- утверждать план и программу аудита;
- рассматривать и принимать решение о предложениях руководителя проверки по корректировке плана и программы;
- контролировать выполнение календарного плана.

На данном этапе источником информации для составления общего плана аудита является карта предварительной экспертизы.

Руководитель рабочей группы проводит следующие **мероприятия**:

- организует проведение всех этапов планирования;
- определяет уровень существенности;
- изучает систему внутреннего контроля экономического субъекта;
- проводит экспресс-анализ системы учета;
- составляет все планы и программы;
- участвует в формировании группы;
- распределяет обязанности между аудиторами рабочей группы;
- вносит предложения о корректировке плана и программы;
- вносит предложения о привлечении эксперта;
- принимает решение об уровне существенности;
- дает оценку системе внутреннего контроля и учета.

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

При разработке общего плана аудита аудитору **необходимо принимать во внимание**:

1) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на его деятельность;
- особенности аудируемого лица и его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчет-

ности, включая изменения, происшедшие с даты предшествующего аудита;

– общий уровень компетентности руководства;

2) систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

– учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

– влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

– планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

3) риск и существенность, в том числе:

– ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

– установление уровня существенности;

– возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

– выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

– относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

– влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

– существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

5) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

– привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

– привлечение экспертов;

– количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

– количество и квалификацию специалистов, необходимые для работы с данным аудируемым лицом;

6) прочие аспекты, в том числе:

– возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

На этапе планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о:

- **внешних факторах**, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

- **внутренних факторах**, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться:

- устав экономического субъекта;
- документы о регистрации экономического субъекта;
- протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее;
- бухгалтерская отчетность;
- статистическая отчетность;
- документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- внутренние отчеты аудиторов-консультантов;
- внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок;
- материалы судебных и арбитражных исков;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
- сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;

– информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

Ключевую роль в организации и проведении проверки играет грамотно сформированный состав аудиторской группы под каждую конкретную проверку. Состав такой группы определяет руководитель аудиторской организации (как правило, для средних аудиторских компаний) или лицо, ответственное за формирование состава аудиторской группы (для крупных аудиторских компаний).

Состав аудиторской группы может варьироваться в зависимости от таких факторов, как специфика деятельности аудируемого лица, условия аудиторского задания и др. Однако вне зависимости от того, какие факторы влияют на ход аудиторской проверки, у каждого состава аудиторской группы есть руководитель проверки.

Руководитель аудиторской проверки (руководитель группы) – это аттестованный аудитор, ответственный за организацию, проведение проверки и формирование ее результатов. Руководитель проверки координирует работу всех участников аудиторской группы, определяет задания, а в случае возникновения спорных вопросов принимает решение.

Конкретный состав аудиторской группы зависит от времени проверки, специфики и масштаба деятельности аудируемого лица, требований к характеру проверки и других факторов. Примерный состав аудиторской группы представлен на рисунке 4.



Рисунок 4 – Примерный состав аудиторской группы

В ходе проведения аудита допускается, что аудитор или аудиторская организация могут прибегнуть к услугам третьих лиц. К **третьим лицам** относятся эксперты, другие аудиторы, в определенных случаях третьими лицами можно считать привлеченных к проверке внутренних аудиторов. Как правило, вопрос о привлечении третьих лиц решается на этапе планирования.

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по конкретному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. Экспертами могут быть физические и юридические лица. При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, актуария или другого эксперта.

Решение о привлечении эксперта принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности. Например, при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

- оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

Эксперт должен соответствовать следующим **требованиям**: иметь соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.), а также опыт и репутацию специалиста в конкретной области, свидетельством чего являются положительные отзывы, рекомендации, публикации, справки и т.п.

К экспертизе *не могут привлекаться лица*, для которых характерны следующие обстоятельства:

1) для экспертов – физических лиц:

– если они являются основным или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта;

– если они состоят с данными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов) либо с иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

2) для экспертов – юридических лиц:

– если они являются основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

– если они представляют собой экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и являются основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта – юридического лица.

5.3.2 Согласование условий проведения аудита

Исходя из требований **ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита»**, после одобрения потенциального клиента или принятия решения о продолжении сотрудничества с ним аудитору необходимо согласовать условия задания и документально отразить это соглашение в договоре оказания аудиторских услуг (см. п. 3.4 данного пособия). При этом характер услуг и степень принятой сторонами ответственности всецело зависят от условий договора. Однако договор обычно не используется для того, чтобы детально описать все условия аудиторского задания.

Кроме договора в процессе согласования с руководством клиента основных условий аудиторского задания аудитор может использовать и **письмо о проведении аудита**. В международном стандарте аудита МСА 210 «Условия аудиторских заданий», явившемся основой для разработки ФПСАД № 12, такое письмо называется **письмо об аудиторском задании**. В профессиональных же изданиях оно и вовсе именуется как **письмо-обязательство**.

Письмо о проведении аудита является документальным подтверждением того, что аудитор принимает задание, соглашается с целями и объемом аудита, обязательствами и ответственностью перед клиентом. Когда аудитор в переговорном процессе с клиентом об условиях задания использует письмо о прове-

дении аудита, тогда процесс документирования согласованных условий выглядит следующим образом: вначале аудитор направляет клиенту письмо, и только после предварительного согласования условий на задание заключается договор.

Согласно стандартам аудита (не только российским, но и международным) письмо о проведении аудита не является обязательным документом, а в значительной степени считается личным выбором аудитора. Но, несмотря на это, правовой статус его велик, т.к. письмо, по сути, является квинтэссенцией договора. Для того чтобы не упустить все существенные условия задания, аудитору, составляющему письмо-обязательство, необходимо консультироваться со своим юристом.

В МСА 210 «Условия аудиторских заданий» в отличие от российского аналога перечислены моменты, которые обычно включаются в письмо об аудиторском задании. Так, согласно пунктам 5 – 9 МСА 210 форма и содержание писем об аудиторском задании для различных клиентов могут меняться, но обычно в них указывается следующее:

1) наименование фирмы клиента. Указывается юридическое наименование фирмы клиента;

2) цель аудита, под которой понимается выражение мнения о финансовой отчетности;

3) обязательства аудитора. Аудитор обязуется в согласованные сроки провести аудит финансовой отчетности клиента, выразить мнение о проверенной отчетности (т.е. представить аудиторское заключение), а также при необходимости подготовить письменный отчет руководству клиента;

4) обязательства и ответственность руководства клиента. Руководитель клиента несет ответственность:

- за составление и достоверность финансовой отчетности;
- за установление и осуществление внутреннего контроля над финансовой отчетностью;
- за обеспечение соответствия финансовой отчетности применяемым законам и правилам;
- за разработку и внедрение программ и методов контроля, направленных на предотвращение и выявление недобросовестных действий;
- за информирование аудитора обо всех известных фактах недобросовестных действий на предприятии, а также о возможных факторах риска недобросовестных действий;
- за свободный доступ аудитора ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудита;

- за предоставление письменных заявлений и разъяснений относительно формирования финансовой отчетности;
- за корректировку финансовой отчетности, вызванную исправлениями существенных нарушений;

5) объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство, стандарты аудиторской деятельности, положения и нормы профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором;

6) ответственность аудитора. Аудитор несет ответственность за проведение аудиторской проверки в соответствии с действующим законодательством и установленными аудиторскими стандартами;

7) форма любых отчетов (заключений) или иной способ сообщения результатов выполнения задания;

8) ограничения аудиторского задания. Ограничения аудита, проводимого в соответствии с установленными аудиторскими стандартами, обычно состоят в том, что:

- аудит предназначен для получения достаточной, а не абсолютной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, вызванных ошибкой или недобросовестными действиями (т.е. существенное искажение может остаться невыявленным);
- аудит не предназначен для выявления несущественных ошибок или недобросовестных действий;
- аудитор может отказаться от выражения мнения, если он не может завершить аудит или составить мнение;
- аудит не предназначен для обеспечения уверенности относительно внутреннего контроля или для выявления обстоятельств, подлежащих сообщению;

9) сроки задания, включая сроки проверки промежуточной финансовой отчетности;

10) условия оплаты и порядок расчетов;

11) положения, касающиеся приостановки или прекращения услуг. Эти положения относятся к любым обстоятельствам, при наступлении которых аудитор не сможет завершить аудит или составить мнение;

12) подпись аудитора;

13) подпись клиента.

Письмо-обязательство может содержать другие дополнительные пункты. Так, письмо может включать ответы на возможные внешние запросы, касающиеся доступа третьих лиц к рабочим материалам аудитора. Помимо этого, аудитор может указать в письме, что он ожидает получить от руководства клиента письменные подтверждения, касающиеся заявлений, сделанных им в связи с

проведением аудита. Если клиент ранее работал с другим аудитором, то будет уместным включить в письмо договоренности, касающиеся отношений с предшествующим аудитором. Кроме того, письмо может содержать основу исчисления гонорара и любые другие соглашения в отношении выставления счетов. Письмо-обязательство может заканчиваться просьбой о подтверждении клиентом условий задания.

Когда клиент просит о дополнительных услугах, касающихся или расширения объема аудита, или оказания сопутствующих аудиту услуг, разногласий можно избежать, послав клиенту письмо с подробным описанием согласованных изменений относительно объема и стоимости услуг. В письме следует указать условия первоначального письма-обязательства применительно к дополнительным услугам. Если объем согласованных услуг меняется значительно, можно составить новое письмо-обязательство, охватывающее эти услуги. При этом важно помнить, что прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания в пользу оказания сопутствующих услуг аудитор, с которым договорились провести аудит, должен также рассмотреть любые правовые или связанные с договором последствия (п. 15 ФПСАД № 12).

При получении согласия клиента на проведение аудита, а также одобрении аудитором потенциального клиента стороны могут определить все условия задания в договоре. Согласно стандартам аудиторской деятельности письмо-обязательство не требуется, если достигнуто согласие по условиям задания непосредственно в договоре на оказание аудиторских услуг. Тем не менее, хорошей практикой является направление клиенту такого письма, позволяющего существенно сократить объем договора. Письмо о проведении аудита является отличным инструментом информирования клиента о его ответственности и обязательствах аудитора. Если письмо-обязательство правильно составлено, оно помогает избежать многих недоразумений. Главным аргументом, почему письмо-обязательство необходимо, является устранение недопонимания клиентом обстоятельств, вызывающих разногласия и споры.

Письмо-обязательство наиболее эффективно, когда клиент подписывает его до оказания услуг. Аудитору следует адресовать письмо в совет директоров или соответствующему представителю высшего руководства клиента.

В случае *повторяющегося аудита* аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий задания и есть ли необходимость в напоминании клиенту о существующих условиях задания. Аудиторский стандарт, регулирующий принятие заданий, не содержит конкретных положений, запрещающих применение одного письма о проведении аудита на протяжении ряда лет оказания аудиторских услуг. Некоторые аудиторы пользуются этим и готовят письмо-обязательство только при первой аудиторской проверке, а в после-

дующие годы его не составляют. Нормативно это не запрещено, но все же нецелесообразно, т.к. деятельность клиента с годами может меняться, равно как и объем аудиторского задания. Поэтому правильным будет составление нового письма. Основанием для этого могут явиться следующие факторы:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- последние изменения в составе высшего руководства, совета директоров или изменения в структуре собственности;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности клиента;
- требования законодательства РФ.

Следует заметить, что образец оформления письма о проведении аудита приводится в приложении к ФПСАД № 12. Очевидно, что аудитор или аудиторская организация вправе вносить свои изменения и уточнения в предлагаемый в стандарте текст. Пример того, как это можно сделать, приведен ниже.

Письмо о проведении аудита¹

[Фирменный бланк аудитора]

[Дата]

[Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства клиента]

Вы обратились к нам с просьбой о проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [название клиента] в составе бухгалтерского баланса по состоянию на [конец периода, года или лет] и соответствующих отчета о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу, пояснительной записки за [период, год или годы]². Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы будем проводить аудит в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности [или следует указать другие стандарты или требования]. Данные стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает в себя проверку путем тестирования доказательств, подтверждаю-

¹ Данное письмо следует использовать в начале каждого годового задания. Если письмо о проведении аудита не направить клиенту до начала проверки, то впоследствии аудиторы могут обнаружить, что руководители или владельцы предприятия не понимают некоторых положений настоящего соглашения и в результате могут отказаться подписывать письмо в ходе аудита.

² При возобновленном аудиторском задании в письме о проведении аудита должен упоминаться только текущий период. Ссылка на предыдущий период может оказаться необходимой, когда в текущий период аудитор привлечен к проверке и текущего, и нескольких предыдущих периодов.

щих величины и раскрытия информации в финансовой отчетности. Аудит включает также оценку применяемых принципов бухгалтерского учета и существенных оценочных значений, определенных руководством, а также оценку представления финансовой отчетности в целом. Если наше мнение будет отличаться от безоговорочно-положительного, мы заранее обсудим с Вами причины этого. Если по каким-либо причинам мы не сможем завершить аудит или не сможем составить, или не составим мнение, мы можем отказаться от выражения мнения или от составления отчета о результатах настоящего задания³.

В связи с тем что аудит предназначен для обеспечения достаточной, но не абсолютной уверенности, и в связи с тем, что мы не будем подробно проверять все операции, существует риск того, что некоторые, даже существенные искажения могут остаться необнаруженными нами. Аудит не предназначен также для выявления несущественных искажений или нарушений законодательства или нормативных актов, которые не имеют прямого и существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Тем не менее, мы сообщим Вам обо всех замеченных нами существенных ошибках, недобросовестных действиях и незаконных присвоениях активов^{4, 5}. Мы также сообщим Вам о замеченных нами нарушениях законодательства и нормативных актов, если только они не будут явно незначительными. Эти замеченные нами нарушения и ошибки мы включим в письменный отчет и представим его Вам. Письменный отчет будет являться дополнением к аудиторскому заключению, содержащему мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Наша ответственность в качестве аудиторов ограничена периодом, охватываемым аудиторской проверкой, и не распространяется на более поздние периоды, в которые мы не привлечены к работе в качестве аудиторов.

Аудит будет включать в себя получение представления о внутреннем контроле, достаточного для планирования аудита и для определения характера, сроков и объема аудиторских процедур. Аудит не предназначен для обеспечения уверенности во внутреннем контроле и для выявления обстоятельств, подлежащих сообщению, т.е. значительных недостатков в системе и работе внутреннего

³ Данное предложение защищает интересы аудиторской фирмы и может быть применимо в случаях предъявления к фирме претензий из-за нарушений условий договора, если она (фирма) выйдет из задания до его завершения, откажется от выражения мнения или представления отчета.

⁴ Если аудитор установил случай искажения в результате существующих или возможных недобросовестных действий, он должен довести это до сведения соответствующего уровня руководства, даже если вопрос считается незначительным (не имеющим отношения к делу). Если в недобросовестные действия вовлечено старшее руководство или факты недобросовестных действий являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор, руководствуясь ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», обязан доложить об этом руководству организации, а также при необходимости проинформировать об этих фактах представителей собственника.

⁵ Профессиональные стандарты, в частности ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита», не требуют рассмотрения таких обязательств в письме. Некоторые аудиторские фирмы опускают эти предложения, т.к. они считают, что это повышает правовую ответственность фирмы.

контроля. Тем не менее, если в ходе аудита нам станет известно о таких обстоятельствах, мы в письменном отчете сообщим Вам о них. Мы напоминаем Вам, что Вы несете ответственность за ведение бухгалтерского учета и соответствующую информацию, доступную для нас, а также за точность и полноту этой информации. Мы будем давать Вам советы об уместных принципах учета, их применении и окажем консультации в подготовке Вашей финансовой (бухгалтерской) отчетности, но ответственность за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности остается за Вами. К Вашим обязанностям относится осуществление эффективного внутреннего контроля над процессом составления финансовой отчетности, выбором и применением принципов учета, за сохранностью активов. Вы несете также ответственность за корректировку финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью устранения существенных искажений и за письменное подтверждение того, что результаты влияния неисправленных искажений, собранных нами в ходе текущего задания и относящихся к последнему представленному периоду, являются несущественными (отдельно и в совокупности) для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Вы несете ответственность за разработку и внедрение программ и методов контроля над предотвращением и выявлением недобросовестных действий, а также за информирование нас обо всех известных или предполагаемых случаях недобросовестных действий.

К Вашим обязанностям относится также обеспечение соответствия бухгалтерского учета применяемому законодательству и нормативным актам⁶.

Нам потребуются от Вас (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом⁷.

Мы рассчитываем, что Ваши сотрудники будут подготавливать по нашей просьбе все подтверждения (средства на счетах в банках, задолженность перед покупателями и др.) и предоставлять отобранные нами документы для тестирования⁸. Мы просим от руководства компании (и это является частью процесса аудита) письменного подтверждения, касающегося заявлений, сделанных в связи с аудитом. Мы собираемся начать нашу аудиторскую проверку приблизительно [дата].

⁶ Этот момент важен, если в ходе всей аудиторской проверки аудитор должен утверждать, что ответственность за итоговую проверенную финансовую отчетность несет руководство клиента, при этом аудитор никаким образом не выступает в качестве руководства.

⁷ Согласно ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства, подтверждающие, что оно отвечает за финансовую отчетность и представило всю относящуюся информацию аудитору, считая ее точной и полной.

⁸ Если у клиента недостаточно персонала для решения этих вопросов, то рекомендуется включать в предмет договора дополнительные услуги за подготовку документов к тестированию персоналом аудиторской фирмы.

Мы предполагаем, что наше вознаграждение за оказание аудиторских услуг будет составлять [сумма] р.⁹ Мы также выставим Вам счета на оплату командировочных расходов и другие разного рода счета, оплаченные нами, например почтовые расходы, расходы, связанные с электронной подготовкой отчета и т.д. Предполагаемые дополнительные затраты составят [сумма] р. Предполагаемая стоимость услуг основывается на ожидаемом взаимодействии с Вашим персоналом и на предположении, что в ходе аудита не возникнут непредвиденные обстоятельства¹⁰. Если потребуются значительное дополнительное время, мы обсудим это с Вами и предоставим новую смету вознаграждений заранее. Наши счета выставляются каждый месяц по ходу оказания услуг и оплачиваются по предъявлению. В соответствии с политикой нашей фирмы работа может быть приостановлена, если задержка оплаты составит [количество] дней или более, и возобновлена после полной оплаты счета¹¹. Если мы решим прекратить оказание услуг в связи с неуплатой, наше задание будет считаться выполненным после письменного уведомления о прекращении, даже если мы не завершили и не представили наш отчет. Вы будете обязаны оплатить нам все потраченное время и компенсировать всякого рода расходы, понесенные нами до даты прекращения.

Мы рады оказать Вам услуги и думаем, что в настоящем письме изложены основные условия нашего задания. Если у Вас возникнут какие-либо вопросы, пожалуйста, обращайтесь к нам. Если Вы согласны с условиями задания, изложенными в настоящем письме, пожалуйста, подпишите приложенную копию и перешлите нам.

*С уважением,
[Название аудитора]
[Подпись, Ф.И.О. и должность
руководителя (уполномоченного лица)
аудиторской фирмы, дата]*

*Принимается от имени [Наименование фирмы клиента]
[Подпись, имя и должность руководителя, дата]*

⁹ В письме обычно указывается ориентировочная стоимость услуг. Окончательная же стоимость определяется по результатам предварительного планирования аудита.

¹⁰ Такие непредвиденные обстоятельства могут включать, например, более высокий риск существенного искажения финансовой отчетности в результате обнаруженных фактов недобросовестных действий.

¹¹ Некоторые аудиторы считают, что это положение предоставляет обусловленную защиту от правовой ответственности за нарушение условий договора, если они не завершат аудит в связи с неоплатой услуг.

5.3.3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля

В современных условиях хозяйствования деятельность любой организации подвержена большому количеству рисков, причем как внутренних, так и внешних. В связи с этим для менеджмента на первый план выходит задача построения процесса управления таким образом, чтобы предупредить развитие нежелательных событий, ведущих к возникновению рисков. Становится очевидным, что вне зависимости от рода и масштаба деятельности организации в фокусе внимания должна быть четко выстроенная, отлаженная, гибко и своевременно реагирующая на изменения *система внутреннего контроля* (далее – СВК).

Термин «внутренний контроль» используется во многих зарубежных и российских документах, монографиях, стандартах, научных работах и литературе. Представляется целесообразным рассмотреть подходы к определению ключевого понятия и ответить на вопрос, что такое современная СВК.

В *общем виде* под *СВК* следует понимать комплекс мер, принимаемых руководством организации для предупреждения и выявления негативных событий.

В *ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»* СВК определена как «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» (п. 8 ФПСАД № 8).

В *Концепции развития внутреннего контроля в Федеральном казначействе*¹² указывается: «Под *внутренним контролем* понимается процесс, осуществляемый руководством и работниками Федерального казначейства, и направленный на соблюдение законодательных, нормативных правовых актов и регламентов, повышение эффективности и результативности осуществляемых операций, качество составляемой отчетности».

В соответствии с *Положением ЦБ РФ «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах»* от 16.12.03 г. № 242-П *внутренний контроль* – это деятельность, осуществляемая кредитной

¹² Концепция развития системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе в 2006 – 2011 гг. утверждена решением Коллегии Федерального казначейства от 23.12.2005 г. № 1/1 (с доп. и изм., утвержденными решением Коллегии Федерального казначейства от 27.04.2009 № 16/1).

организацией (ее органами управления, подразделениями и служащими) и направленная на достижение:

1) эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности при совершении банковских операций и других сделок, эффективности управления активами и пассивами, включая обеспечение сохранности активов, управления банковскими рисками, под которым понимается:

- выявление, измерение и определение приемлемого уровня банковских рисков, присущих банковской деятельности типичных возможностей понесения кредитной организацией потерь и (или) ухудшения ликвидности вследствие наступления связанных с внутренними и (или) внешними факторами деятельности кредитной организации неблагоприятных событий;
- постоянное наблюдение за банковскими рисками;
- принятие мер по поддержанию на не угрожающем финансовой устойчивости кредитной организации и интересам ее кредиторов и вкладчиков уровне банковских рисков;

2) достоверности, полноты, объективности и своевременности составления и предоставления финансовой, бухгалтерской, статистической и иной отчетности (для внешних и внутренних пользователей), а также информационной безопасности (защищенности интересов (целей) кредитной организации в информационной сфере, представляющей собой совокупность информации, информационной инфраструктуры, субъектов, осуществляющих сбор, формирование, распространение и использование информации, а также системы регулирования возникающих при этом отношений);

3) соблюдения нормативных правовых актов, стандартов СРО (для профессиональных участников рынка ценных бумаг), учредительных и внутренних документов кредитной организации;

4) исключения вовлечения кредитной организации и участия ее служащих в осуществлении противоправной деятельности, в том числе легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, а также своевременного представления в соответствии с законодательством РФ сведений в органы государственной власти и ЦБ РФ.

По мнению членов *Французского института внутренних аудиторов и консультантов, внутренний контроль* – это совокупность структурных средств: политики руководства, организации и процедур, имеющих задачей регулирование деятельности.

Французская национальная компания бухгалтеров-ревизоров определяет *внутренний контроль* как «комплекс мер безопасности, устанавливаемый руководством в целях обеспечения защиты: имущества, правильности и досто-

верности бухгалтерских записей, согласованного и эффективного осуществления операций, соответствия принимаемых решений политике руководства».

Французская ассоциация бухгалтеров и аудиторов полагает, что **внутренний контроль** – это процесс, осуществляемый руководителями и персоналом, чтобы постоянно и надежно подтверждать достоверность финансовой информации, законов, соблюдение нормативных актов и директив, выполнение операций, что позволяет организации решать свои основные задачи: защищать имущество, повышать рентабельность и эффективность.

По мнению **известного практика и методолога в области аудита Д.К. Робертсона, СВК** представляет собой все процедуры и политику компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажений информации, которые могут возникнуть в бухгалтерской отчетности.

В **российских научных кругах** внутренний контроль определяется как одна из функций управления, представляющая собой систему постоянного наблюдения и проверки функционирования организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявление и предупреждение неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия управленческих решений, направленных на управление рисками.

Можно сказать, что в определенном смысле внутренний контроль выступает как форма страхования деятельности менеджеров компании. Образно его можно сравнить с бортовым компьютером, который информирует командира авиалайнера о состоянии внутренней и внешней среды, а также о функционировании всех систем во время полета. Следует заметить, что внутренний контроль невозможно заменить никаким иным видом внешнего контроля или полностью передать его на аутсорсинг.

От эффективности функционирования СВК во многом зависит успешность деятельности любого хозяйствующего субъекта. Если хорошо организован внутренний контроль, то меньше забот у бухгалтеров, обязанных контролировать хозяйственные операции, ниже риск аудиторов, проверяющих эту организацию, больше уверенности в том, что здесь не нарушаются действующее законодательство, правила ведения учета и составления финансовой отчетности, выше расходная, платежная и иная исполнительская дисциплина, строже общий порядок ведения бизнеса. Все это в конечном счете сказывается на результатах производственно-хозяйственной деятельности организации, на ее имидже в деловом мире.

До недавних пор в МСА, в российских ФПСАД, а также в специальной литературе по контролю, ревизии и аудиту отражалась точка зрения, что СВК состоит из трех элементов: контрольной среды, системы бухгалтерского учета и отдельных средств контроля. Такая классификация соответствовала МСА 400 и

прежнему ФПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»¹³.

В декабре 2006 г. были утверждены новые редакции ряда МСА, которые введены в действие с 15 декабря 2008 г., в том числе:

– **МСА 315** «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация» (ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment (Redrafted));

– **МСА 330** «Аудиторские действия в ответ на оцененные риски» (ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks» (Redrafted).

В отмененных редакциях и прежних международных стандартах СВК определялась как совокупность мероприятий, в которых, прежде всего, заинтересованы аудируемые лица и оценку которых должны произвести аудиторы для определения своего риска. В новой редакции сделан акцент на надежности финансовой отчетности как объекта аудиторского и внутреннего контроля, а также на возможности и необходимости руководителей организаций снижать собственные риски с помощью СВК. Изменениями введены формулировки, устанавливающие ответственность руководства аудируемого лица за разработку, внедрение и поддержание СВК, которая обеспечила бы правдивое представление о финансовой отчетности

Новые редакции стандартов МСА 315 и МСА 330 увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности СВК аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности.

Перечень элементов СВК согласно этим документам выглядит следующим образом:

- 1) контрольная среда;
- 2) процесс оценки рисков внутри организации;
- 3) информационные системы, включая связанные бизнес-процессы, актуальные для финансовой (бухгалтерской) отчетности, и коммуникации;
- 4) контрольные действия;
- 5) мониторинг средств контроля.

Характеристика элементов СВК представлена в таблице 8. С точки зрения формирования верного понимания содержания, значения и ключевых характе-

¹³ Утратил силу в связи с утверждением Постановления Правительства РФ № 863 от 19.11.2008 г., которое ввело в действие ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

ристик каждого из пяти элементов СВК большим подспорьем является *Приложение № 2 к ФПСАД № 8*, которое называется «Элементы системы внутреннего контроля».

Таблица 8 – Характеристика элементов СВК

Элемент СВК	Краткая характеристика элемента СВК	Некоторые составляющие элемента СВК
1	2	3
Контрольная среда	<p>Включает позицию, осведомленность и действия руководства. Провозглашаются требования в отношении честности и уважения этических норм, компетентности. Руководство обязано анализировать, какие качества требуются для выполнения тех или иных работ. Составляющие факторы - философия руководства, организационная структура, полномочия и ответственность, практика и политика в отношении работников</p>	<ul style="list-style-type: none"> • доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей с помощью распоряжений руководства, кодекса поведения, а также личного примера; • профессионализм (компетентность сотрудников); • участие собственника или его представителей в оказании влияния на сознательность сотрудников аудируемого лица в отношении контроля; • компетентность и стиль работы руководства; • подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими; • позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей); • подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике; • надлежащий характер организационной структуры аудируемого лица, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей; • наделение ответственностью и полномочиями, установление иерархии подотчетности сотрудников; • политика в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые для выполнения обязанностей возможности; • система информирования персонала о целях аудируемого лица, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • участие каждого сотрудника в достижении целей аудируемого лица; • кадровая политика и практика в отношении сотрудников, подразумевающие набор, адаптацию (инструктаж при приеме на работу), подготовку, обучение, оценку, консультирование, продвижение по службе, вознаграждение сотрудников и т.д.
<p>Процесс оценки рисков аудируемым лицом</p>	<p>Выдвигается требование к руководителям аудируемого лица самостоятельно оценивать риски, связанные с бизнесом. Должно быть понимание, каким образом организация выявляет и устраняет бизнес-риски, связанные с целями финансовой отчетности, и к каким результатам это приводит</p>	<ul style="list-style-type: none"> • оценка рисков изменений в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков); • оценка и минимизация рисков, связанных с новым персоналом (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты); • предвидение и оценка рисков при внедрении новых или изменении уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля); • осознание рисков быстрого роста и развития аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности); • оценка и управление рисками, возникающими при применении новых технологий (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля); • оценка рисков, связанных с новыми подходами к ведению хозяйственной деятельности, новыми видами товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • оценка рисков реорганизации аудируемого лица, которая может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функциях, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля; • осознание и оценка рисков расширения операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства); • оценка и минимизация рисков применения новых принципов, стандартов, положений, инструкций в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности)
<p>Информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности</p>	<p>Предполагает организацию сбора, обработки и интерпретации информации об экономическом субъекте. Включает не только все объекты, связанные в технологической цепочке сбора информации, но и системы сбора информации, обеспечивает доступ к информации и системам накопления,</p>	<ul style="list-style-type: none"> • процедуры инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур); • процедуры отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях); • процедуры обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную); • процедуры включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях (отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном

1	2	3
	информирование конкретных сотрудников об их обязанностях, а также о существенных вопросах, имеющих отношение к финансовой отчетности	<p>виде финансовой (бухгалтерской) отчетности либо обобщение другой полезной информации, которая может быть использована при оценке хозяйственной деятельности аудируемого лица в управленческих или иных целях. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности);</p> <ul style="list-style-type: none"> • система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности
Контроль-ные действия	Охватывает политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. К ним относятся процедуры и мероприятия, проводимые аудируемым лицом и выходящие за пределы непосредственного ведения учета и подготовки отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями; • обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды; • соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия; • сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации; • проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.; • средства контроля за изменением программного обеспечения; • средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных; • средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения; • средства контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • проверка арифметической точности бухгалтерских записей; • ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей; • автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии; • меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям; • санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными; • проведение периодических инвентаризаций (например, сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета); • разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов
Мониторинг средств контроля	Осуществляется оценка качества функционирования СВК. Она выполняется с помощью постоянного наблюдения, анализа надежности отдельных средств и позволяет убедиться, что средства контроля имеются и функционируют эффективно	<ul style="list-style-type: none"> • наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками; • оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами; • политика аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями; • осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики

Сопоставление элементов СВК, соответствующих прежним и новым стандартам внешнего аудита, представлено в таблице 9.

Как видно из таблицы 9, ныне действующий российский ФПСАД № 8 полностью повторяет международный за исключением формулировок в отношении

информационной системы, но, возможно, это чисто редакционные различия. Обращает внимание наличие во всех вариантах неизменных элементов – контрольной среды и контрольных действий (средств, процедур). В отношении бухгалтерского учета наблюдался различный подход, итогом которого в настоящее время является его включение в СВК в качестве элемента информационной системы.

Критерием эффективности СВК любого хозяйствующего субъекта служит соблюдение принципов внутреннего контроля организации:

1) **принцип ответственности.** Каждый субъект, работающий в организации, должен нести экономическую, административную и дисциплинарную ответственность за ненадлежащее выполнение контрольных функций. Ответственность должна быть формально установлена за выполнение каждой контрольной функции, ясно очерченной и формально закреплённой за конкретным субъектом. В противном случае субъект не будет в должной мере осуществлять контроль;

Таблица 9 – Элементы СВК, содержащиеся в стандартах внешнего аудита

Прежний ФПСАД № 8, МСА 400 (ныне отменены)	По ПСАД «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» ¹⁴ (ныне отменен)	Новый ПСАД № 8	Действующий МСА 315
Контрольная среда	Контрольная среда	Контрольная среда	Контрольная среда
–	–	Процесс оценки рисков аудируемым лицом	Процесс оценки рисков внутри организации
Система бухгалтерского учета	Система бухгалтерского учета	Информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Информационные системы, включая связанные бизнес-процессы, актуальные для финансовой (бухгалтерской) отчетности, и коммуникации
Процедуры контроля	Отдельные средства контроля	Контрольные действия	Контрольные действия
–	–	Мониторинг средств контроля	Мониторинг средств контроля

¹⁴ ПСАД было одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.1996 г., протокол № 6. Утратило силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405.

2) принцип сбалансированности. Этот принцип неразрывно связан с предыдущим. Сбалансированность означает, что субъекту нельзя предписывать контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения. Точно так же не должно быть средств, не связанных той или иной функцией. Иными словами, при определении обязанностей субъекта контроля должен быть предписан соответствующий объем прав и возможностей и наоборот;

3) принцип подконтрольности каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации. В должностных инструкциях необходимо предусматривать следующее условие: выполнение контрольных функций каждого субъекта должно быть подконтрольно на предмет качества другому субъекту внутреннего контроля без какого бы то ни было дублирования. Очевидно, что в надлежащем исполнении контрольных функций такими субъектами внутреннего контроля, как председатель правления, президент, вице-президент, главный исполнительный директор, неисполнительный директор, главный аудитор, главный контроллер, председатель ревизионной комиссии, заинтересованы, прежде всего, владельцы организации. Поэтому деятельность перечисленных субъектов должна контролироваться собственниками организации посредством услуг независимых экспертов различного профиля, в том числе внешних аудиторов;

4) принцип своевременного сообщения об отклонениях. Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, то нежелательные последствия отклонений усугубляются, кроме того, объект переходит уже в другое состояние (действие), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль;

5) принцип ущемления интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого-либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к урегулированию проблем. Необходимость таких условий обуславливается возможностью появления отклонений, в которых заинтересованы определенные работники или коллектив;

6) принцип интеграции. Любой элемент управления не может существовать обособленно. Контроль необходимо рассматривать в корреляции с другими элементами в едином контуре процесса управления. Иными словами, при решении задач, связанных с контролем, должны создаваться надлежащие условия для тесного взаимодействия работников различных функциональных направлений;

7) принцип заинтересованности администрации. Функционирование СВК не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности

и участия должностных лиц управления;

8) принцип компетентности, добросовестности и честности субъектов внутреннего контроля. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованная СВК не сможет быть эффективной;

9) принцип соответствия. Степень сложности СВК должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы. Необходимо, чтобы звенья СВК могли быстро реагировать на изменения соответствующих звеньев системы объектов внутреннего контроля организации;

10) принцип постоянства. Постоянное адекватное функционирование СВК позволит вовремя предупреждать о возможности возникновения отклонений, а также своевременно их выявлять;

11) принцип приемлемости (пригодности) методологии внутреннего контроля. Означает рациональность ставящихся перед центром ответственности контрольных целей и задач, целесообразное распределение контрольных функций, целесообразность программ внутреннего контроля, а также применяемых методов;

12) принцип непрерывности развития и совершенствования. Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. СВК должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее «настраивать» на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечить возможность ее расширения и модернизации;

13) принцип приоритетности. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкие расходы) не имеет смысла и будет только отвлекать силы от более важных задач. Но если высшее руководство считает, что какие-либо области деятельности организации имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу «затраты – эффект»;

14) принцип комплексности. Объекты различного типа должны быть охвачены адекватным контролем, нельзя добиться общей эффективности, сосредоточив контроль только над относительно узким кругом объектов;

15) принцип согласованности пропускных способностей различных звеньев СВК. В различных сопряженных звеньях СВК должно обеспечиваться согласование передачи данных. Так, теряется смысл быстрого действия компьютерной программы, например, контролирующей отпуск товаров на предмет соблюдения лимита, если «узким местом» оказывается скорость обмена информацией между отделом сбыта (коммерческим) и бухгалтерией или ввод данных,

осуществляемый вручную сотрудником, не имеющим должной подготовки;

16) принцип оптимальной централизации (или адекватности организационной структуры). Динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования СВК обуславливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры организации. Оргструктура должна соответствовать размерам и степени сложности организации. Вместе с тем каждый тип оргструктур имеет свои недостатки (например, медленное движение информации и принятие решений в линейно-функциональной структуре или несовпадение интересов «верхов» и «низов» в многоуровневой иерархии дивизиональной структуры), поэтому необходимо оценивать сильные и слабые стороны каждого варианта;

17) принцип единичной ответственности. Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности. Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Однако за одним центром ответственности может быть закреплено также несколько контрольных функций. Например, отдельной контрольной функцией главного бухгалтера является контроль осуществляемых хозяйственных операций на предмет их соответствия законодательству РФ. Он также должен нести ответственность за недоведение до руководства информации о нарушениях. Контрольной функцией внутреннего аудитора в этом случае должно являться осуществление проверки на предмет качества исполнения бухгалтером своей контрольной функции. Аудитор также оценивает законность отраженных операций, но ответственность он должен нести за обнаружение негативных операций, отраженных бухгалтером;

18) принцип потенциальных функциональных имитаций. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольных процессов. Для этого каждый работник (субъект внутреннего контроля) должен уметь имитировать контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного-двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля на время их выбытия. Стоит отметить, что данный принцип распространяется и на центры ответственности;

19) принцип регламента. Эффективность функционирования СВК прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации. Следует отметить, что это относится не только к контрольной сфере, но и ко всему управлению организацией, так как в случае отсутствия готового решения приходится импровизировать, что требует дополнительных затрат. Кроме того, интуитивно-импровизированный способ решения срывает только при определенном масштабе бизнеса;

20) принцип разделения обязанностей. Функции между сотрудниками распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены

одновременно следующие функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризации. Во избежание злоупотреблений эти функции должны быть распределены между несколькими лицами;

21) принцип разрешения и одобрения. В пределах полномочий ответственных официальных лиц должно быть обеспечено их формальное разрешение и одобрение всех финансово-хозяйственных операций (формальное одобрение – это конкретный случай использования общего разрешения, выданного администрацией.) Без наличия формально установленных процедур санкционирования невозможно считать СВК организации эффективной;

22) принцип взаимодействия и координации. Контроль необходимо осуществлять на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.

Совокупность указанных принципов является основанием эффективности СВК, т.е. функционирование СВК при соблюдении данных принципов эффективно независимо от организационно-правовой формы, размера, видов и масштаба деятельности организации.

Очевиден тот факт, что само по себе осознание сущности СВК, ее структуры, принципов эффективности функционирования не обязательно автоматически обеспечит аудитора или аудиторскую организацию ответом на вопрос о том, насколько эффективна СВК конкретного хозяйствующего субъекта. То, как именно оценивать качество функционирования СВК, определяется в п. 54 ФПСАД № 8, где сказано: «Понимание средств контроля аудируемого лица не является достаточным без **тестирования** системы эффективности средств контроля». Таким образом, чтобы получить достаточно объективную информационную карту эффективности СВК аудируемого лица аудитору необходимо построить тест для оценки такой эффективности.

Формирование и наполнение тестов оценки СВК выполняется исходя из профессионального суждения аудитора. Законодательно не определены ни формы, ни даже общий методический подход. Однако в этой связи в п. 43 ФПСАД № 8 определено следующее: разделение системы внутреннего контроля **на пять элементов** предоставляет аудиторам **удобный подход для анализа** того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит. Такой подход необязательно отражает то, каким образом аудируемое лицо организовало и применяет систему внутреннего контроля. Аудитору важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или

случаях раскрытия информации. Аудитор *может использовать иную терминологию и подходы* при рассмотрении системы внутреннего контроля и для описания разных элементов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит *при условии, что в ходе аудита будут рассмотрены все элементы*, указанные в настоящем правиле (стандарте). Ввиду сказанного выше является целесообразным рассмотрение нескольких подходов, которые могут иметь место.

Первый подход будет заключаться в том, что по каждому элементу СВК формулируется ряд вопросов, смысл которых сводится к тестированию эффективности сначала каждого элемента, а затем уже на этой основе к определению эффективности всей СВК в целом. Задаваемые вопросы (исследуемые направления) сводятся в единой таблице (таблица 10).

Таблица 10 – Тест оценки эффективности СВК в разрезе пяти элементов

Перечень вопросов	Руководитель	Главный бухгалтер	Бухгалтер
1	2	3	4
Контрольная среда			
1 Разработана ли и утверждена система основных принципов управления предприятием?	да	нет	нет
2 Разработаны ли и утверждены схемы структурных подразделений (производственных, управленческих, финансовых, коммерческих)?	–	да	да
3 Разработана ли система ответственности за ведение бухгалтерского и налогового учета?	да	да	да
4 Разработана ли и утверждена система основных принципов кадровой политики?	да	да	нет
5 Разработана ли и утверждена система правил доступа к активам предприятия?	да	да	да
6 Разработана ли и утверждена система отбора, найма сотрудников?	да	да	–
7 Разработана ли и утверждена система обучения, подготовки и переподготовки кадровых ресурсов?	да	–	–
8 Разработана ли и внедрена система по предупреждению и выявлению хозяйственных рисков?	да	да	да
9 Обоснована ли методика при формировании оценочных показателей в учете и отчетности?	–	нет	нет
10 Существует ли обратная связь между структурными подразделениями при решении сложных прикладных задач?	да	да	да
11 Разработан ли внутрифирменный кодекс профессиональной этики?	нет	нет	нет
Итого эффективность контрольной среды, %	88,9	70,0	55,6

1	2	3	4
Процесс оценки рисков аудлируемым лицом			
12 Разработана ли методология выявления хозяйственных рисков?	да	да	да
13 Обучен ли новый персонал к отслеживанию внутрифирменных рисков?	–	да	да
14 Соответствует ли имеющееся программное обеспечение масштабам деятельности предприятия?	да	да	да
15 Разработаны ли мероприятия по предупреждению попыток отдельных лиц нарушать требования контроля и выполнять не соответствующие им функции?	нет	нет	нет
16 Разработаны ли правила, принципы, процедуры локализации внутрифирменных рисков?	да	да	да
17 Развита ли система отслеживания макроэкономических рисков?	нет	нет	–
Итого эффективность процесса оценки рисков, %	60,0	66,7	80,0
Информационная система, в т.ч. связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности			
18 Отражаются ли факты хозяйственной деятельности исходя из их экономического содержания?	–	да	да
19 Исправляются ли искажения (ошибки), допущенные в предшествующие отчетные периоды?	–	нет	нет
20 Реализуется ли принцип полноты отражения операций в регистрах бухгалтерского учета посредством автоматизированной среды?	–	да	да
21 Достаточна ли периодичность составления внутренней отчетности для целей управленческого учета и внутреннего контроля?	–	да	да
22 Имеет ли место контроль за неурегулированной дебиторской и кредиторской задолженностью, утвержден ли порядок ее списания?	–	да	да
23 Существует ли методика и график проведения переоценки активов предприятия?	–	нет	нет
24 Разработаны ли и утверждены должностные инструкции для работников бухгалтерских, финансовых, коммерческих служб с распределением обязанностей и полномочий?	–	да	да
25 Разработаны ли меры ответственности за неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете?	–	да	да
26 Заключены ли с материально-ответственными лицами договоры о полной материальной ответственности и разработана ли система контроля за сохранностью материальных ценностей?	–	да	да

1	2	3	4
27 Разработаны ли и утверждены положения, предусматривающие ответственность за нарушение требований хранения денежных средств и документов?	–	да	да
28 Разработаны ли меры ответственности за нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства?	нет	нет	нет
29 Производится ли регулярное сопоставление учетных данных между структурными подразделениями предприятия и между филиалами?	–	нет	нет
30 Разработаны ли на предприятии меры ответственности за преднамеренное уничтожение документов, файлов информационных баз?	да	да	да
31 Проводятся ли мероприятия по оперативному анализу финансового состояния предприятия?	да	да	да
32 Существует и разработана ли методология оценки финансового состояния партнеров по отраслевому бизнесу?	нет	нет	нет
33 Отслеживаются ли работниками предприятия изменения в нормативно-правовой базе, влияющей на характер заключения контрактов (договоров)?	нет	нет	–
Итого эффективность информационной системы, %	40,0	62,5	66,7
Контрольные действия			
34 Разработаны ли внутрифирменные процедуры, направленные на предупреждение рисков?	да	да	да
35 Проводятся ли анализ и сравнение фактических показателей с плановыми и прогнозными?	да	да	да
36 Проводятся ли мероприятия по анализу причин отклонения фактических показателей от плановых?	да	да	да
37 Производятся ли на предприятии плановые проверки структурных подразделений?	да	да	да
38 Разработаны ли контрольные процедуры, направленные на выявление точности, полноты информации, представленной во внутрифирменной отчетности?	нет	нет	нет
39 Разработаны ли мероприятия, направленные на пресечение несанкционированного доступа к активам предприятия?	да	да	да
40 Проводится ли сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников?	нет	нет	нет
41 Проводится ли проверка бухгалтерских записей по существу?	–	да	да
42 Проводятся ли периодические инвентаризации на предмет сохранности товарно-материальных ценностей, денежных средств, ценных бумаг (акций), незавершенного строительства?	–	да	да

1	2	3	4
43 Имеет ли место на предприятии разделение обязанностей на предмет выдачи разрешений совершения операций, регистрации операций и учета активов?	да	да	да
44 Утверждены и действуют ли на предприятии внутренние контролирующие органы?	да	да	–
45 Определен ли на предприятии перечень рабочей документации и список сотрудников, ответственных за ее формирование и сроки составления?	да	да	да
Итого эффективность контрольных действий, %	80,0	83,3	81,8
Мониторинг средств контроля			
46 Своевременно ли осуществляются сверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам, с банками?	да	да	да
47 Осуществляется ли контроль за соответствием действий сотрудников внутрифирменной политике?	да	да	да
48 Проводится ли регулярная оценка качества работы персонала?	–	нет	нет
49 Проводятся ли корректирующие мероприятия в отношении изменения условий, характера заключенных договоров (контрактов)?	–	нет	нет
50 Участвуют ли структурные подразделения в решении оперативных прикладных задач?	–	да	да
51 Существует ли методика оценки информации, полученной из внешних источников?	нет	нет	нет
Итого эффективность мониторинга средств контроля, %	66,7	50,0	50,0
Итого эффективность СВК в целом, %	71,9	68,0	67,4

Внимательное рассмотрение приведенного выше примера позволяет сформулировать несколько простых, но вместе с тем очень важных правил для составления подобного рода вопросников:

1) все задаваемые вопросы должны быть *однонаправленными по смыслу*, т.е. ответ «Да» всегда должен иметь положительную характеристику для СВК, а ответ «Нет» – отрицательную, или наоборот. В противном случае при расчете процента эффективности по каждому блоку и по СВК в целом результат будет искаженным;

2) количество задаваемых вопросов должно быть *максимально большим*, по крайней мере не меньше 7-10 в рамках каждого из анализируемых элементов СВК. При этом сами вопросы должны охватывать *широкий спектр методов и процедур*, которые должна применять организация по каждому элементу системы. Смысл этого требования состоит в повышении объективности анализа;

3) процент эффективности каждого элемента СВК рассчитывается как отношение количества положительных ответов к количеству заданных вопросов (в случае отсутствия ответов по некоторым тестам – к количеству тестов, участвующих в опросе) *по конкретному элементу*. При этом общую оценку эффективности СВК нельзя рассчитывать как простое среднее арифметическое из пяти оценок по каждому элементу. Расчет необходимо осуществлять следующим образом: общее количество положительных ответов необходимо соотнести с общим количеством вопросов *по всему тесту*;

4) аудитор может как *самостоятельно* заполнять данный тест ответами, так и попросить сделать это *сотрудника (сотрудников) аудируемого лица*. При этом следует помнить правило, записанное в п. 8 ФПСАД № 8: «Несмотря на то, что большая часть информации, которую аудитор получает путем запросов, может быть получена от руководства аудируемого лица и тех, кто отвечает за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, запросы, направленные сотрудникам аудируемого лица, в частности *производственному персоналу, внутренним аудиторам и другим сотрудникам с различными административными функциями*, могут быть полезными в обеспечении аудитора различными точками зрения при выявлении рисков существенного искажения информации»;

5) процентное отношение положительных ответов к общему количеству тестов, участвующих в опросе, будет являться *базой для оценки эффективности СВК*. Если данное соотношение составляет **40 – 70%**, тогда предварительную оценку можно определить как *среднюю*. При отношении *менее 40%* уровень надежности СВК характеризуется как *низкий*, при отношении *более 70%* – как *высокий*.

Второй подход к построению теста оценки эффективности СВК будет отличаться от предыдущего тем, что в нем задаются вопросы, ответы на который не являются односложными, т.е. «Да» или «Нет». В данном случае разнообразие ответов определит балл, которым можно оценить исследуемое направление, а также степень надежности СВК с точки зрения только одного этого вопроса. Кроме того, при построении данного теста выделяются несколько иные блоки, не обязательно совпадающие по названиям с элементами СВК, определенными в стандарте. Напомним, что это вполне допустимо исходя из положений п. 43 ФПСАД № 8 (таблица 11).

Таблица 11 – Тест оценки эффективности СВК с множественными вариантами ответов (извлечение)

Содержание вопроса		Вариант ответов	Ответ	Степень надежности данного элемента
1		2	3	4
1 Контрольная среда				
1.1	Соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности	1 Соответствует 2 Не в полной мере соответствует 3 Не соответствует	1	Высокая
1.2	Разделение обязанностей и полномочий	1 Единоличное руководство 2 Умеренное разделение обязанностей и полномочий 3 Широкое разделение обязанностей и полномочий	3	Высокая
1.3	Отношение руководства к системе внутреннего контроля	1 Не считает необходимым 2 Понимает необходимость внутреннего контроля 3 Уделяет большое внимание вопросам, связанным с внутренним контролем	2	Средняя
1.4	Наличие стратегических целей развития организации	1 Отсутствуют 2 Установлены частично	2	Средняя
1.5	Понимание руководством клиента значения бухгалтерской отчетности	1 Недостаточное 2 Средняя степень понимания 3 Уделяется большое внимание вопросам, связанным с бухгалтерской отчетностью	3	Высокая
1.6	Обращение к аудиторам за консультацией по вопросам бухгалтерского учета	1 Случаи обращения отсутствуют 2 Случаи обращения имели место 3 Широкое использование практики проведения консультаций	1	Низкая
1.7	Установление кадровой политики	1 Не установлена 2 Частично установлена 3 Установлена и проработана детально	3	Высокая
1.8	Наличие должностных инструкций для всего персонала организации	1 Не разработаны 2 Разработаны частично 3 Разработаны для всех должностей и утверждены документально	3	Высокая
Итого эффективность контрольной среды				Высокая

1	2	3	4	
2 Система бухгалтерского учета (организационно-технические и методологические аспекты)				
2.1	Организационная структура бухгалтерской службы	1 Фирма, оказывающая бухгалтерские услуги 2 Бухгалтер 3 Бухгалтерская служба во главе с главным бухгалтером	3	Высокая
2.2	Образование, опыт, квалификация персонала организации, занятого в учете	1 Низкий уровень 2 Средний уровень 3 Высокий уровень	3	Высокая
2.3	Текучесть кадров, занятых в учете	1 Высокая 2 Умеренная 3 Низкая	3	Высокая
2.4	Наличие положения по учетной политике	1 Не разработано 2 Разработано	2	Высокая
2.5	Наличие приказа по учетной политике	1 Отсутствует 2 Имеется	2	Высокая
2.6	Соблюдение сроков утверждения учетной политики	1 Соблюдаются 2 Не соблюдаются	1	Высокая
2.7	Наличие рабочего плана счетов	1 Не разработан 2 Составлен формально и не соответствует особенностям организации 3 Разработан и утвержден документально	3	Высокая
2.8	Наличие положения о сроках и порядке проведения инвентаризации активов и обязательств	1 Отсутствует 2 Раскрывает сроки и порядок проведения инвентаризации в отношении не всех активов и обязательств 3 Содержит в полном объеме информацию о сроках и порядке проведения инвентаризации	3	Высокая
2.9	Наличие графика документооборота	1 Отсутствует 2 Разработан и утвержден документально	2	Высокая
2.10	Наличие должностных инструкций для персонала, занятого в учете	1 Не разработаны 2 Разработаны и утверждены документально	2	Высокая

	1	2	3	4
2.11	Наличие фактов неправомерного внесения изменений в учетную политику	1 Имеются 2 Не имеются	2	Высокая
2.12	Соблюдение последовательности применения учетной политики	1 Не соблюдается 2 Соблюдается	2	Высокая
2.13	Соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства	1 Не соответствуют 2 Ряд позиций не отвечает требованиям действующего законодательства 3 Принятые элементы при формировании учетной политики соответствуют требованиям действующего законодательства	3	Высокая
2.14	Степень полноты раскрытия способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку показателей бухгалтерской отчетности	1 Не раскрыты 2 Раскрыты не все способы 3 Раскрыты	2	Средняя
2.15	Реакция на изменения законодательной базы, регламентирующей порядок ведения бухгалтерского учета	1 Изменения не отслеживаются 2 Изменения отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	2	Высокая
2.16	Соблюдение и контроль со стороны главного бухгалтера за обработкой данных, связанных с нетипичными операциями	1 Не установлен 2 Установлен	2	Высокая
2.17	Соблюдение графика подготовки отчетности	1 Не соблюдается, отчетность сдается с опозданием 2 Соблюдается, отчетность сдается в установленные сроки	2	Высокая
2.18	Тождественность показателей бухгалтерского баланса и сводных регистров	1 Не тождественны 2 Тождественны	2	Высокая
2.19	Организация договорной работы	1 Консультационные услуги юридических фирм 2 Наличие юридического отдела	2	Высокая

1		2	3	4
2.20	Установление мер защиты от несанкционированного доступа или уничтожения документов, данных учета, активов	1 Установлены 2 Не установлены	1	Высокая
Итого эффективность системы бухгалтерского учета				Высокая
3 Система налогового учета (организационно-технические и методологические аспекты)				
3.1	Наличие положения по учетной (налоговой) политике	1 Не разработано 2 Разработано	2	Высокая
3.2	Наличие приказа руководителя по учетной (налоговой) политике	1 Отсутствует 2 Имеется	2	Высокая
3.3	Ведение налогового учета	1 Налоговая база определяется по данным бухгалтерского учета 2 Самостоятельная система	1	Средняя
3.4	Форма регистров налогового учета	1 Бумажные 2 Электронные	1	Средняя
3.5	Соответствие элементов налоговой политики требованиям действующего налогового законодательства	1 Не соответствуют 2 Ряд позиций не отвечает требованиям действующего законодательства 3 Соответствуют	3	Высокая
3.6	Полнота раскрытия основных способов ведения налогового учета	1 Не раскрыты 2 Раскрыты не все существенные способы ведения налогового учета 3 Раскрыты	2	Средняя
3.7	Соблюдение установленных сроков расчетов по налогам и сборам	1 Не соблюдаются 2 Соблюдаются	2	Высокая
3.8	Реакция на изменения законодательной базы, регламентирующей порядок ведения налогового учета	1 Не отслеживаются 2 Отслеживаются и оперативно принимаются необходимые меры	2	Высокая
Итого эффективность системы налогового учета				Высокая

1		2	3	4
4 Контрольные действия				
4.1	Осуществление мер, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам	1 Меры не предпринимаются 2 Меры предпринимаются	2	Высокая
4.2	Осуществление мер, направленных на ограничение доступа неуполномоченных лиц к системе документооборота и ведения бухгалтерского учета	1 Меры не предпринимаются 2 Меры предпринимаются	2	Высокая
4.3	Осуществление плановых и внезапных инвентаризаций имущества и обязательств	1 Не осуществляются 2 Осуществляются	2	Высокая
4.4	Внешние сверки расчетов	1 Не проводятся 2 Проводятся один раз в год 3 Проводятся раз в квартал	3	Высокая
4.5	Наличие сплошной нумерации исходящих документов	1 Хаотичная нумерация 2 Хронологическая последовательность документов	2	Высокая
4.6	Наличие распорядительных подписей уполномоченных лиц на документах	1 Не имеются 2 Имеются	2	Высокая
Итого эффективность контрольных действий				Высокая
...

Еще один, *третий, подход* к оценке эффективности СВК имеет своей целью соотнести исследуемые направления и количество аудиторских доказательств, которые необходимо будет собрать (объем аудиторской выборки). В данном случае не определяется ни процентная, ни какая-либо другая характеристика СВК, а исследуемые вопросы не разбиваются на отдельные блоки, зато непосредственно в самой таблице-вопроснике кратко описывается значение исследуемого направления и связанные с ним риски (таблица 12).

Таблица 12 – Тест оценки эффективности СВК с указанием влияния на объем выборки

Вопрос	Влияние на объем выборки
1	2
<p>1 Имела ли место реорганизация в течение проверяемого периода, какие отделы (участки учета) были затронуты реорганизацией?</p>	<p>Если в результате реорганизации произошла смена руководящего персонала, изменились системы документооборота, разделения обязанностей и др., то вероятность наличия ошибок и искажений возрастает. В выборку должны быть обязательно включены участки учета и хозяйственные операции, по которым изменилась организация учетного процесса в течение отчетного периода</p>
<p>2 Изменялся ли состав бухгалтерии в течение проверяемого периода? Были ли значительные изменения в составе и функциях персонала, проводившего обработку данных за проверяемый период?</p>	<p>Выборкой должны быть охвачены участки учета и хозяйственные операции, на которых менялись сотрудники, ответственные за регистрацию операций в учете. Вероятность технических и других ошибок увеличивается в период адаптации сотрудника к исполнению новых обязанностей. Поэтому первый отчетный месяц, следующий за месяцем вступления работника в новую должность, рекомендуется для включения в выборку</p>
<p>3 Разработана ли схема документооборота в целом по организации, бухгалтерии, участку учета?</p>	<p>Наличие утвержденной схемы документооборота положительно характеризует СВК, тем самым уменьшая выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>4 Соответствуют ли положения учетной политики организации требованиям законодательства, соблюдаются ли в организации положения учетной политики?</p>	<p>Отсутствие замечаний по адекватности учетной политики требованиям законодательства, характеру и масштабам деятельности положительно характеризует СВК. Участки учета, по которым аудитор отмечает какие-либо несоответствия, автоматически включаются в выборку</p>
<p>5 Имели ли место изменения в учетной политике организации в течение проверяемого периода?</p>	<p>Если изменения в учетную политику внесены по объективным причинам и являются результатом оперативного реагирования контрольной среды на изменения внешних условий, риск наличия ошибок по данному направлению снижается, уменьшая тем самым выборку в части детальной документарной проверки</p>

1	2
<p>6 Разработаны ли должностные инструкции для работников, отвечающих за ведение учета на определенном участке?</p>	<p>Наличие утвержденных детальных должностных инструкций, содержащих перечень функциональных обязанностей работников, положительно характеризует СВК. Анализируя должностные инструкции, можно выявить направления, не охваченные контролем или подлежащие более тщательному рассмотрению по иным причинам. Отсутствие схем документооборота, должностных инструкций и прочих документов, определяющих систему разделения обязанностей, отрицательно характеризует СВК, поскольку повышается вероятность несвоевременного и несанкционированного отражения хозяйственных операций</p>
<p>7 Ознакомлены ли работники с внутрифирменными положениями и инструкциями, соблюдают ли предъявляемые требования?</p>	<p>Наличие в компании внутрифирменных методологических разработок и положений положительно характеризует СВК. При условии соответствия таких положений требованиям нормативных актов и соблюдения сотрудниками предъявляемых требований выборка может быть сужена в части документарной проверки</p>
<p>8 Производятся ли аттестации персонала, ведется ли работа по обучению и повышению квалификации сотрудников (курсы, семинары и т.п.)?</p>	<p>Наличие в компании налаженного процесса обучения и повышения квалификации положительно характеризует СВК, уменьшая тем самым выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>9 Дублируются ли контрольные и административные функции работников, отвечающих за отражение хозяйственных операций и составление финансовой отчетности?</p>	<p>При совмещении ключевыми сотрудниками функций регистрации хозяйственных операций, контроля и составления финансовой отчетности рекомендуется детальная документарная проверка по данному участку учета</p>
<p>10 Адекватна ли профессиональная компетентность бухгалтера, отвечающего за оформление операций на конкретном участке учета?</p>	<p>Необходимо оценить профессиональную компетенцию сотрудников, отвечающих за регистрацию операций на важных и особо сложных объектах учета. Если выяснится, что сотрудники не ознакомлены с ключевыми нормативными документами, изменениями законодательства, не имеют соответствующего занимаемой должности образования и опыта работы, не рекомендуется сужение выборки в части документарной проверки.</p>

1	2
<p>11 Созданы ли условия для сохранности денежных средств и документов, бланков строгой отчетности, бланков векселей (оборудованное помещение, сейф, сигнализация и т.д.)?</p>	<p>Организованная система обеспечения сохранности активов положительно характеризует СВК, тем самым уменьшая выборку в части детальной документарной проверки. При обнаружении активов, не охваченных контролем, рекомендуется включить такие объекты в аудиторскую выборку</p>
<p>12 Производятся ли в организации внезапные и плановые проверки активов, учетных данных?</p>	<p>Анализируя оформленные результаты инвентаризаций, проверок и т.п., можно выявить направления учета и виды хозяйственных операций, по которым по каким-либо причинам происходили нарушения методологии учета и оформления первичных документов. При условии доверия к СВК объекты учета, подвергшиеся проверке в течение проверяемого периода, могут быть исключены из выборки</p>
<p>13 Составляются ли акты сверки дебиторской и кредиторской задолженности с контрагентами (в том числе структурными подразделениями, дочерними обществами)?</p>	<p>Наличие соответственно оформленных актов сверки взаиморасчетов снижает аудиторский риск и уменьшает выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>14 Производится ли регулярная сверка учетных данных между отделами, подразделениями?</p>	<p>Наличие подобных контрольных процедур снижает вероятность наличия ошибок и искажений в проверяемой финансовой отчетности, уменьшая тем самым выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>15 Производилась ли в организации инвентаризация в отчетном периоде? Какие участки учета не были охвачены инвентаризацией?</p>	<p>Объекты, не охваченные инвентаризацией, рекомендуются к включению в аудиторскую выборку в части документарной проверки</p>
<p>16 Имеются ли замечания в заключении инвентаризационной комиссии? Внесены ли в регистры учета исправления в соответствии с выводами инвентаризационной комиссии?</p>	<p>При подтверждении факта добросовестного проведения инвентаризации активов результаты инвентаризации характеризуют состояние контрольной среды общества и влияют на выборочную совокупность в сторону ее уменьшения</p>

1	2
<p>17 Налажена ли адекватная система компьютерной обработки данных, степень гибкости настроек программного обеспечения? Много ли расчетов производится исполнителями вручную?</p>	<p>Компьютеризация учетного процесса снижает вероятность арифметических ошибок и позволяет не производить дополнительные аудиторские процедуры, например, сверку данных синтетического и аналитического учета. Однако, если компьютерная система не обладает достаточной гибкостью и не позволяет сформировать некоторые обобщающие документы (например, сводку затрат по элементам за период), данные собираются бухгалтером вручную, то это не исключает наличия арифметических и логических ошибок. Алгоритм таких расчетов рекомендуется к детальной проверке</p>
<p>18 Имеются ли информационные системы, озвучены ли работники с изменениями нормативной базы?</p>	<p>В связи с постоянными изменениями и дополнениями, вносимыми в нормативные документы, необходимо выяснить степень осведомленности ответственных работников о таких изменениях. В случае отсутствия должного информационного обеспечения операции, по которым в течение отчетного периода изменялись требования законодательства, рекомендуются к включению в аудиторскую выборку</p>
<p>19 Организована ли защита учетных данных (в том числе компьютерных) от несанкционированного доступа?</p>	<p>Организованная система доступа к учетным данным положительно характеризует контрольную среду, тем самым уменьшая выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>20 Ведутся ли необходимые регистры синтетического и аналитического учета? Заполняются ли регистры правильно, своевременно и в полном объеме?</p>	<p>Правильное заполнение регистров учета, соответствие дат первичных документов и записей в регистрах (например, в счете-фактуре и книге покупок) положительно характеризует СВК, тем самым уменьшая выборку в части детальной документарной проверки</p>
<p>21 Были ли выявлены в ходе предыдущих проверок нарушения организацией требований действующего законодательства по ведению хозяйственно-финансовой деятельности?</p>	<p>Характер выявленных в ходе предыдущих аудиторских проверок и проверок регулирующих органов нарушений, наличие и правильность внесения исправлений характеризуют состояние контрольной среды общества и влияют на выборочную совокупность в сторону ее уменьшения</p>

1	2
22 Утверждены ли сметы представительских расходов?	Отсутствие документов, регламентирующих порядок осуществления нормируемых видов расходов, увеличивает риск искажения налогооблагаемой базы и налоговых санкций, поэтому такие расходы рекомендуются к включению в выборку в части документарной проверки
23 Осуществляются ли операции, связанные с хранением ТМЦ залога имущества, внешнеэкономической деятельностью, ценными бумагами и финансовыми инструментами	Операции, по которым наиболее вероятно возникновение налоговых рисков и отсутствуют разъяснения регулирующих органов, рекомендуются к включению в выборку в части проверки правильности методологии учета
24 Отмечается ли наличие большого количества сторнировочных, исправительных, нестандартных проводок? По каким объектам учета? По каким причинам?	Наличие большого количества исправительных записей негативно характеризует СВК, поскольку свидетельствует о недостаточной квалификации исполнителей. Велика вероятность методологических ошибок и несвоевременного отражения операций. Нестандартные и сторнировочные проводки рекомендуются к включению в выборку
25 Адекватна ли структура бухгалтерии и налаженного документооборота производственной и финансовой деятельности организации? Прозрачна ли система учета для внешних и внутренних пользователей, контролирующих органов?	При беспрепятственном осуществлении в организации контроля со стороны руководства и контролирующих органов, прозрачности учета, позволяющей заинтересованным пользователям проследить всю цепочку операций от финансовой отчетности к первичным документам, снижается вероятность наличия существенных ошибок и искажений и тем самым уменьшается выборка в части детальной документарной проверки

Очевидно, что каждый из этих подходов имеет право на существование, равно как и комбинация всех трех. Профессиональное суждение аудитора должно подсказать ему тот вариант, который он сочтет наиболее оптимальным для себя.

5.3.4 Оценка существенности в аудите

Категория «существенность» является определяющей в аудите, так как именно с ее помощью аудиторы устанавливают допустимую величину искажения бухгалтерской отчетности, что влияет на аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Согласно п. 3 **ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»**, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. № 696, информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. В таблице 13 приведены различные трактовки существенности.

Таблица 13 – Различные трактовки существенности

Источник	Трактовка
1	2
ФПСАД	Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской отчетности
Р. Адамс	Значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, ввиду которой при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что ее пользователь изменит свое первоначальное мнение, основанное на доверии к ней
В.Д. Андреев	Ошибка или пропуск в отчетности считаются существенными, если в результате этого пользователь данной отчетности будет дезориентирован в принятии своего решения или понесет убытки
Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек	Мера опущенной или неточно раскрытой учетной информации, которая в сложившихся обстоятельствах порождает вероятность того, что мнение квалифицированного пользователя, полагающегося на эту информацию, может измениться от такого пропуска или неверного отражения данных, которым он придает большое значение
В.И. Бондаренко	Величина пропусков, неточностей или неправильного трактования фактов бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт
С.М. Бычкова	Ошибка считается существенной, если ее пропуск (необнаружение) существенно искажает состояние бухгалтерской отчетности и влияет на решение пользователя, основанное на данной отчетности

1	2
Д.Р. Карлмайкл, М. Бенис	Аудитор использует существенность в качестве количественной меры того, насколько эффективными должны быть процедуры аудита, чтобы обнаружить искажения, которые могли бы превысить сумму денежных средств в долларах, рассматриваемую как материальную для финансовой отчетности
Дж. Робертсон	Максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как незначительная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение
В.В. Скобара	Параметр возможного изменения информации, способного повлиять на мнение ее компетентного пользователя
В.Я. Соколов	Выраженная в абсолютных единицах возможность информации повлиять на решения ее пользователя
А.А. Терехов	Определенная мера прогноза, при помощи которой аудитор определяет, насколько достаточны, уместны и своевременны собранные им в ходе проверки аудиторские доказательства

Принцип существенности в аудите применяется при решении многих задач. С его помощью формируется логическая взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных аудиторских доказательств и формой аудиторского заключения. Применение категории «существенность в аудите» позволяет не принимать во внимание незначительные события. Однако вся важная информация должна быть раскрыта полностью. Кроме того, с помощью существенности можно оценить влияние стоимости определенных объектов бухгалтерского учета на сумму и структуру баланса, на финансовые результаты. Следовательно, в ходе аудиторской проверки исследуются те бухгалтерские операции, которые оказывают существенное влияние на величину активов, пассивов и финансовых результатов.

Количественное выражение существенности называется **уровнем существенности**. Он устанавливается на стадии планирования и зависит от характеристик клиента: отрасль функционирования, масштаб организации, сумма прибыли до налогообложения, стоимость оборотных средств, сумма валюты баланса, кредиторская задолженность, сумма капитала, наличие условных обязательств, необычные статьи в отчетности и др. Уровень существенности определяется величиной максимально допустимой ошибки в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, наличие которой не оказывает влияния на экономические решения пользователя бухгалтерской отчетности, принимаемые на основе этой отчетности.

Значение этого понятия сводится к тому, что существенность не предполагает **обязанности аудитора проверить бухгалтерскую отчетность** органи-

зации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена. Кроме того, существенность не может выражаться в постоянно существующей абсолютной цифре. В каждом конкретном случае для каждой организации существенность может быть различной. Критерием оценки существенности может быть лишь то предельное значение возможной ошибки в бухгалтерской отчетности, которое может изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на ее основе правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

При определении уровня существенности учитывают, как правило, два показателя: абсолютную и относительную величину ошибки. **Абсолютная величина** – это субъективное мнение аудитора, что даже небольшая сумма ошибки может признаваться им существенной ввиду значимости суммы вне зависимости от иных обстоятельств. **Относительная величина** определяется в процентном отношении к соответствующей принятой базовой величине (прибыли, выручке от продаж, валюте баланса, собственному капиталу и т.п.). Некоторые авторы выделяют три категории показателей для расчета планового уровня существенности: счета бухгалтерского учета, статьи баланса, показатели бухгалтерской отчетности. В каждом конкретном случае выбор тех или иных показателей будет зависеть как от качественных аспектов финансовой информации, так и от ее количественных характеристик.

При оценке существенности необходимо учитывать не только количественные, но и **качественные стороны информации**, такие, как вид деятельности клиента, стабильность его положения на рынке, финансовое состояние (например, какая-либо сумма может оказаться несущественной по отношению к объему валовой прибыли, но иметь значение при выявлении тенденции развития).

Аудитор планирует существенность для определения предельного уровня суммарной ошибки, которую можно допустить в отчетности, но при этом чтобы она продолжала оставаться достоверной. Кроме того, существенность планируется в целях формирования объема аудиторской проверки (расчета выборки).

Поскольку сама отчетность и аудиторское заключение адресованы многочисленным пользователям, то и выбор базы существенности определяется важностью показателей для пользователей бухгалтерской отчетности. Однако для того чтобы выбрать единую базу для всех групп пользователей, интересы которых различны, и определить наиболее важные показатели при разных условиях и результатах финансово-хозяйственной деятельности, необходимо иметь в виду относительно стабильную базу, показатели которой наименее подвержены рискам отраслевого и общеэкономического характера. Например, акционеры заинтересованы в получении дивидендов, а значит, и прибыли. Величина прибыли свидетельствует о развитии организации, ее возможности погашать обя-

зательства. Поэтому в качестве базы для расчетов уровня существенности аудитор выбирает, как правило, валовую прибыль.

Оценка существенности является *профессиональным суждением аудитора*, не имеющим стандартного решения. Определение существенности производится в период разработки плана и программы аудита, так как ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые надлежит сделать в заключении по итогам проверки. Однако окончательный уровень общей существенности может быть определен лишь поэтапно, по сегментам, при общей оценке всей совокупности тех аудиторских доказательств, которые были собраны в ходе проверки.

При этом аудитор должен принять во внимание различные аспекты существенности:

- соблюдение не только формальных, но и сущностных требований действующего законодательства по бухгалтерскому учету к документальному оформлению и системным записям по наиболее значительным хозяйственным операциям и статьям баланса;

- отсутствие в представленной для подтверждения бухгалтерской отчетности существенных ошибок и отклонений от нормы;

- наличие у экономического субъекта существенных неопределенностей (например, незавершенного крупного судебного разбирательства) либо в проверяемом периоде, либо после даты баланса, но до даты аудиторского заключения;

- фактическое выявление существенной информации, которую администрация клиента не раскрыла ни в балансе, ни в приложениях к нему, ни в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Вероятность обнаружения аудитором существенной ошибки зависит от множества факторов, к которым относятся: оценка вероятности наличия существенной ошибки как руководством, так и самим аудитором; ограничения по времени и стоимости проверки; «ожидания» клиента, что аудитор обнаружит ошибку; степень независимости аудитора; его добросовестность; доверие внешнего аудитора к системе внутреннего контроля; учетная политика организации и степень детализации отдельных ее положений; соответствие учетной политики требованиям нормативных документов.

Аудитор должен принять решение, когда ошибка, искажение, неэффективность контрольных процедур или отклонения от требований законодательных и нормативных актов либо их комбинация *становятся существенными в бухгалтерской отчетности в целом*. Если аудитор не потребует необходимых дополнительных объяснений или исправления ошибок либо не сделает соответствующих оговорок в заключении, то он может быть подвергнут правовому

преследованию. Если будет доказана небрежность аудитора хотя бы в одном из этих вопросов, то он может не только понести серьезные убытки, но и приобрести плохую репутацию [1, с. 7]. Иначе говоря, существенность во многом определяет ответственность аудитора за свое заключение, а также непосредственно влияет на конкурентоспособность на рынке аудиторских услуг.

Для российского аудита в связи с существенностью особую актуальность имеют следующие моменты:

1) уровень общей существенности определяет необходимую **форму аудиторского заключения**, сущность того мнения, которое независимый аудитор самостоятельно формирует и официально выражает на основе своего особого статуса проверяющего;

2) уровень общей существенности **устанавливается аудитором**, а пользователей он не интересует: для них важны форма аудиторского заключения, его содержание (разные пользователи отчетности интересуются различными аспектами информации, содержащейся как в бухгалтерской отчетности, так и в заключении);

3) практически неизбежна значительная **вариация оценок аудиторами** уровня существенности, причем даже у одного и того же экономического субъекта и за один и тот же проверяемый период. Эта вариация является производной от многих факторов, среди которых можно выделить опыт аудитора, знание им отрасли клиента и пр.;

4) аудитор никогда **не может быть абсолютно уверен в точности высказываемого им официального мнения**;

5) используемая в заключении фраза о достоверности и объективности отчетности необходима, но она не поддается точному определению – мнение аудитора основано не только на результатах проверки, но и на **его способности к профессиональному суждению**;

6) **уровень уверенности аудитора** при выдаче им безоговорочно положительного заключения, как правило, ниже абсолютного – это логический вывод не только из двух предыдущих пунктов, но и из сущности самой достоверности (истины);

7) перечисленные противоречия в отношении целей аудиторов и пользователей ведут к другим противоречиям между ними, в том числе и оцениваемым в денежном выражении. Выявление ошибок и отклонений от нормы в ходе аудиторской проверки почти неизбежно. Аудитор вынужден каждый раз оценивать существенность индивидуальных ошибок и искажений (и по сегментам отчетности), **рассматривать всю совокупность собранных аудиторских доказательств**, оценивать их общее воздействие на достоверность и объективность бухгалтерской отчетности.

При расчете существенности следует иметь в виду, что аудиторские фирмы, которые устанавливают слишком низкие значения уровня существенности, увеличивают трудозатраты на проведение проверки, удорожают ее стоимость, чем проигрывают своим конкурентам. Фирмы же, которые устанавливают слишком высокие значения уровня существенности, увеличивают вероятность совершения ими ошибок (увеличивают аудиторский риск), вследствие чего страдает их репутация. Исходя из этого выработанная опытом ведущих аудиторских фирм «золотая середина» уровня существенности в процентах от значения показателя, показанного в отчетности, составляет 1-10%, в том числе 1-5% для выручки от продаж; 5-10% для балансовой прибыли (прибыли до налогообложения); 1-10% для валюты баланса. Конкретное же числовое значение уровня существенности должно приниматься аудитором (аудиторской фирмой) в соответствии с методикой, установленной своим внутрифирменным аудиторским стандартом.

При разработке метода выбора уровня существенности аудитору необходимо решить как минимум две задачи:

- выбрать показатели бухгалтерской отчетности, для которых будет установлен уровень существенности (так называемые «базовые показатели»);
- установить уровень существенности для каждого из выбранных показателей (базовых показателей).

Ввиду того, что единая методика расчета уровня существенности, задаваемая федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, отсутствует, аудиторские фирмы разрабатывают собственные подходы к расчету данного показателя. Рассмотрим некоторые из широко применяемых в настоящее время методов.

Первый метод. В качестве первого метода будем рассматривать порядок расчета уровня существенности, который был рекомендован в приложении к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»¹⁵.

В методе используется пять базовых показателей с установленными критериями существенности к ним:

- балансовая прибыль предприятия (прибыль до налогообложения) – 5%;
- валовой объем реализации (без НДС) (выручка-нетто от продажи товаров, работ, услуг) – 2%;
- валюта баланса – 2%;
- собственный капитал – 10%;
- общие затраты предприятия.

¹⁵ Одобрен протоколом № 2 Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 г., в настоящее время не действует.

Общий уровень существенности определяется как средняя арифметическая величина из уровней существенности для базовых показателей, рассчитанных путем умножения значения соответствующего базового показателя на заданный критерий существенности в процентах. Крайние значения этих уровней существенности, сильно отклоняющиеся от среднего, можно отбросить, а новое среднее арифметическое из оставшихся значений округлить в ту или иную сторону от среднего значения, но не более чем на 20%.

На основе предложенного стандартом порядка расчета уровня существенности сложилось несколько вариантов данного метода, применяемых на практике.

Один из вариантов заключается в том, что аудитор выбирает из перечисленных базовых показателей те, которые в большей степени характерны для проверяемого предприятия. С учетом особенностей деятельности клиента, отраслевой принадлежности и других факторов рекомендуется в качестве базовых показателей выбирать:

– **для производственного предприятия:** валюту баланса, выручку от реализации, балансовую прибыль;

– **для торгового предприятия:** валюту баланса, валовую прибыль, балансовую прибыль;

– **для вновь образованного предприятия,** которое на момент проверки не имеет или имеет незначительный объем реализации: капитал и резервы;

– **для предприятия с длительным циклом производства:** валюту баланса и общие затраты (включая затраты в незавершенном производстве);

– **для некоммерческой организации:** валюту баланса, общий объем расходов организации;

– **для убыточных предприятий:** валюту баланса и общие затраты и т.д.

Далее расчет уровня существенности осуществляется в соответствии с приведенным выше порядком.

В соответствии с **другим вариантом** рассчитываются уровни существенности для всех пяти базовых показателей, а затем в качестве основного уровня существенности выбирается наименьшая сумма, которую для удобства использования в работе можно округлить, но не более чем на 20%.

Второй метод. Применяется в некоторых крупных западных фирмах. Уровень существенности определяется как произведение наибольшего значения из двух показателей «валюты баланса» или «валового объема реализации без НДС» в степени $2/3$ на 1,6.

Третий метод. В соответствии с ним критерии существенности устанавливаются в виде интервала значений 5-10%. Уровни существенности для оценки влияния выявленных искажений на достоверность отчетности также рассчиты-

ваются в виде интервала значений. В качестве базовых показателей устанавливаются:

- прибыль до налогообложения – 5-10%;
- оборотные средства – 5-10%;
- валюта баланса – 3-6%;
- краткосрочные обязательства – 5-10%.

Уровень существенности рассчитывается как средняя арифметическая величина из уровней существенности для базовых показателей отдельно по нижней и верхней границам диапазона критериев.

При оценке искажений руководствуются следующим правилом: суммарная общая погрешность в финансовой отчетности, превышающая 10%, считается существенной (для валюты баланса это значение составляет 6%); суммарная погрешность ниже 5% при отсутствии качественных факторов влияния рассматривается как несущественная (для валюты баланса это значение составляет 3%); при оценке существенности в диапазоне 5-10% (3-6 %) аудитор принимает решение о степени искажения финансовой отчетности, руководствуясь профессиональным суждением.

Четвертый метод. Метод сальдо и оборотов по счетам учитывает зависимость уровня существенности от объемов финансово-хозяйственной деятельности организации и позволяет рассчитать уровень существенности для бессальдовых счетов.

В качестве базового показателя применяется «валюта баланса». Общий уровень существенности будет равен произведению сальдо баланса на конец отчетного периода и рассчитанного аудитором процента существенности.

Процент существенности, учитывающий обороты и сальдо по счетам, определяется по формуле:

$$p = 2 \cdot \left(1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right),$$

где p – процент существенности, %;

T – суммарный оборот по всем счетам бухгалтерского учета, р.;

B – сальдо баланса на конец отчетного периода, р.

Показатель оборота и сальдо по счетам бухгалтерского учета берут из итоговой строки оборотно-сальдовой ведомости за отчетный период.

Исходя из формулы очевиден тот факт, что процент существенности будет минимальным при проверке организации, которая не вела деятельность в от-

четном периоде, то есть когда оборот по счетам близок к 0, и, напротив, будет увеличиваться при существенном превышении оборота над сальдо баланса.

Приведенные выше методы основаны на дедуктивном подходе и позволяют рассчитать **общий уровень существенности**. Встречаются следующие примеры установления общего уровня существенности для баланса:

– общий уровень существенности устанавливается как уровень существенности для актива и пассива баланса **в одной и той же сумме** (в этом случае сумма частных уровней существенности превышает общий уровень существенности в два раза);

– общий уровень существенности может быть **равномерно распределен** между активом и пассивом баланса.

На практике аудитор может установить и другое соотношение распределения исходя из своего опыта практической деятельности и знания особенностей бизнеса предприятия.

Частные значения уровня существенности могут устанавливаться одним из следующих вариантов:

– **первый вариант** предусматривает распределение общего уровня существенности между значимыми статьями бухгалтерского баланса **в соответствии с их удельным весом в общем итоге**. Уровень существенности по статьям баланса можно распределить по счетам, остатки по которым формируют соответствующие статьи. В этом случае существенность, отнесенная на каждый счет бухгалтерского учета, составит тот же процент от его сальдо, что и общий процент существенности;

– **второй вариант** призван устранить существенный недостаток первого варианта. Чтобы большая сумма существенности не оказалась на том счете, у которого больше сальдо на конец периода, а счет, не имеющий на конец периода остатка, получил бы существенность, равную 0, общий уровень распределяется **пропорционально обороту по счету, но с учетом остатка**, а не пропорционально только конечному остатку по счету. Существенность по счетам в этом случае будет определяться по формуле:

$$S_n = S \cdot \frac{t_n^d + t_n^k + c_n}{2 \cdot (T + C)},$$

где S_n – величина существенности, приходящаяся на счет (субсчет) n , р.;

t_n^d – дебетовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n , р.;

t_n^k – кредитовый оборот за отчетный период по счету (субсчету) n , р.;

c_n – сальдо на конец периода по счету (субсчету) n , р.;

Т – оборот за отчетный период по всем счетам (или дебетовый, или кредитовый), р.;

С – сальдо за отчетный период по всем счетам (или дебетовое, или кредитовое), р.

Итогом такого распределения станут частные показатели уровней существенности по счетам, которые в сумме составят общую величину существенности, умноженную на два. Получив величину существенности по счетам, можно определить существенность по статьям баланса, состоящим из остатков определенных счетов;

– *третий вариант* заключается в том, что *планируемая граница общего уровня существенности для ошибки отчетности определяется как суммарное значение границ частных уровней существенности, установленных к значимым статьям бухгалтерского баланса*. При определении последних учитываются следующие факторы:

- общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем ниже устанавливаются границы существенности, следовательно, возрастает объем выборки и снижаются риски ошибки при проведении аудита);
- абсолютное значение статьи (при увеличении доли статьи в валюте баланса стандартная граница существенности, составляющая 5-10%, снижается);
- требуемая глубина проверки статьи (по счетам, требующим более детальной проверки, стандартная граница существенности снижается);
- планируемые трудозатраты времени на проверку статьи (чем ниже планируемая граница существенности, тем больше объем проверки);
- другие факторы.

Влияние некоторых из указанных факторов противоположно (например, уровень аудиторского риска и объем трудозатрат), поэтому планируемые границы ошибки статьи находятся на основании опыта и с помощью интуиции аудитора. Суммарная граница существенности ошибки отчетности, рассчитанная таким способом, не должна превышать установленной внутрифирменным стандартом величины, например 5%.

Найти предварительные границы существенности ошибок можно и к статьям отчета о прибылях и убытках. Однако большинство аудиторов считает, что при проверке статей баланса обнаруживается большинство ошибок отчета о прибылях и убытках (через счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»), поэтому критерии существенности применяются именно к балансу. На практике можно определить границы существенности к обеим формам отчетности.

Рассмотрим применение первого из перечисленных выше методов, а также один их самых распространенных способов расчета частных уровней существенности на конкретных примерах (таблица 14).

Таблица 14 – Система базовых показателей и порядок определения уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. р.	Уровень существенности, %	Значение, применяемое для определения уровня существенности, тыс. р.
Балансовая прибыль предприятия	29 441	5	1 472
Валовой объем реализации без НДС	211 564	2	4 231
Валюта баланса	195 558	2	3 911
Собственный капитал	87 175	10	8 718
Общие затраты предприятия	189 382	2	3 788
Итого	х	х	22 120

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:
 $(1472 + 4231 + 3911 + 8718 + 37885) : 5 = 4424$ тыс. р.

Наименьшее значение отличается от среднего на:
 $(4424 - 1472) : 4424 \cdot 100\% = 66,73\%$.

Наибольшее значение отличается от среднего на:
 $(8718 - 4424) : 4424 \cdot 100\% = 97,06\%$.

Новое среднее арифметическое составит:
 $(4231 + 3911 + 3788) : 3 = 3977$ тыс. р.

Полученную величину допустимо округлить до 4000 тыс. р. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

$(4000 - 3977) : 3977 \cdot 100\% = 0,8\%$, т.е. находится в пределах 20%.

Таким образом, для проверки принимается уровень существенности в 4000 тыс. р.

Определенный таким образом единый уровень существенности распределим между значимыми статьями бухгалтерского баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге (таблица 15).

Таблица 15 – Определение уровня существенности значимых¹⁶ статей бухгалтерского баланса исходя из удельного веса статей в балансе

Статьи баланса	Сумма, тыс. р.	Доля статьи в валюте баланса, %	Уровень существенности, тыс. р.
Актив			
Нематериальные активы	2 073	1,06	42
Основные средства	28 655	14,65	586
Запасы	4 373	2,24	89
Дебиторская задолженность	145 016	74,15	2 966
Финансовые вложения	3 500	1,79	72
Валюта баланса	195 558	х	4 000
Пассив			
Уставный капитал	33 807	17,29	691
Добавочный капитал	32 630	16,69	667
Нераспределенная прибыль	20 305	10,38	415
Кредиторская задолженность	58 736	30,04	1 201
Валюта баланса	195 558	х	4 000

5.3.5 Аудиторский риск

Любая коммерческая деятельность неизбежно сопряжена с риском. Аудиторская деятельность не является исключением, более того, методика проведения конкретной проверки – это следствие анализа всех основных рисков.

Одной из основных задач аудитора является получение достаточных доказательств для выражения мнения о том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, по которой дается аудиторское заключение, составлена в соответствии с общепринятой практикой и принципами и не содержит каких-либо существенных недостатков и неточностей.

Принимая во внимание тот факт, что аудитор не подтверждает каждую заключенную клиентом сделку, он может только выразить свое мнение с определенным уровнем уверенности в его правомерности. При этом всегда есть определенный риск, так как существует вероятность того, что какая-либо существенная ошибка не была обнаружена.

Само слово «риск» (в переводе с греч. *risikon* – «утес») означает возможную опасность какого-либо неблагоприятного исхода. В «Словаре русского языка» С.И. Ожегова слово «*риск*» имеет два значения:

- 1) возможность опасности;
- 2) действие наудачу в надежде на счастливый исход.

¹⁶ К значимым отнесены статьи с остатками, составляющими свыше 1% в валюте баланса.

В словаре психологических терминов дается следующее определение риску: *«риск* – ситуативная характеристика деятельности, состоящая в неопределенности ее исхода и возможных неблагоприятных последствиях в случае неуспеха». В другом источнике обозначено, что «риск – это характеристика ситуации, имеющей неопределенность исхода, при обязательном наличии неблагоприятных последствий. Риск предполагает неуверенность, либо невозможность получения достоверного знания о благоприятном исходе в заданных внешних обстоятельствах». То есть ключевым моментом является понятие неопределенности, опасности, неблагоприятного исхода.

В аудиторской деятельности неблагоприятным событием может стать наличие существенных и всеобъемлющих искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, достоверность которой подтверждена аудиторским заключением любой формы, кроме отрицательного. В таблице 16 приведены различные трактовки понятия аудиторского риска.

Таблица 16 – Понятие «риск» в аудиторской деятельности

Автор	Определение
ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»	Риск выражения ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности присутствуют существенные искажения
Стандарт «Существенность и аудиторский риск», одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 г.,	Вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет
Бычкова С.М., Растамханова Л.Н.	Вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признания, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет
Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.	Объективно существующая вероятность допущения возможных неточностей и отклонений от реальных данных, возникающая в ходе аудиторской проверки
www.finam.ru	Субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность: <ul style="list-style-type: none"> • либо может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности; • либо содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений нет

Теоретически возможны два варианта проявления аудиторского риска:

- 1) выражение мнения о недостоверности финансовой отчетности аудируемого лица, в то время как на самом деле отчетность достоверна;
- 2) выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, в то время как отчетность на самом деле недостоверна.

Первый случай проявления аудиторского риска существует больше теоретически. Он редко встречается на практике и, скорее всего, является следствием некомпетентности аудитора. Второй случай, напротив, нередкое явление, которое может иметь самые негативные последствия для аудитора и аудиторской организации. Во избежание таких последствий аудиторю необходимо тщательно подготовиться к основному этапу проверки, т.е. должным образом изучить деятельность аудируемого лица, определить аудиторский риск, оценить систему внутреннего контроля с тем, чтобы обосновать аудиторскую выборку и собрать надлежащие аудиторские доказательства.

Ввиду того что аудиторской проверке присущи объективные ограничения, такие как жесткие сроки проверки, несовершенство системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, выборочная проверка, специфика деятельности, а также человеческий фактор, аудиторю необходимо определить свои риски до начала проведения проверки и затем контролировать их в течение всего хода аудита. Задача аудитора заключается в том, чтобы по возможности минимизировать свой риск посредством проведения большего количества аудиторских процедур и обоснования своего профессионального мнения.

Аудитор в ходе проверки должен анализировать риски, связанные с аудируемым лицом, – риск хозяйственной деятельности и риск существенного искажения финансовой информации (таблица 17).

В то же время из приведенных выше определений аудиторского риска достаточно отчетливо прослеживается мысль о том, что его величина зависит от влияния двух факторов:

- 1) риски, связанные с деятельностью самого хозяйствующего субъекта, которые могут оказывать самое непосредственное влияние на достоверность финансовой отчетности этой организации. В соответствии с ФПСАД № 8 этот компонент аудиторского риска называется ***риск существенного искажения финансовой отчетности аудируемого лица***. Следует заметить, что на него аудитор не оказывает никакого влияния и воспринимает его как некую данность;
- 2) риски, связанные с деятельностью аудитора, обусловленные тем, что по объективным (например, применение выборочных методов) или по субъективным (например, недостаточный уровень квалификации) причинам он не сможет

обнаружить существенную ошибку. Такой риск называется **риском необнаружения**.

Таким образом, аудиторский риск зависит от риска необнаружения и риска существенного искажения. В свою очередь последний состоит из **неотъемлемого риска** (риска хозяйственной деятельности, внутривозвратного риска) и **риска средств контроля** (контрольного риска). Остановимся на характеристике каждого вида рисков.

Таблица 17 – Анализ рисков, связанных с аудируемым лицом

Риски хозяйственной деятельности аудируемого лица	Риски существенного искажения финансовой информации
<p>Риски хозяйственной деятельности являются результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудируемого лица достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий. В деятельности аудируемого лица также происходят изменения под воздействием изменений внешней среды, поэтому меняются с течением времени стратегические планы и цели.</p> <p>Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности, в то же время неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску. Изменение в деятельности возможно, в частности, в результате разработки нового вида продукции, которая может оказаться неудачной, непредсказуемой может быть реакция рынка, даже если разработан удачный вид продукции, а также упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации</p>	<p>Риск существенного искажения финансовой информации связан с тем, что СВК является недостаточно эффективной, а это приводит к значительным искажениям в финансовой отчетности.</p> <p>Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для этой цели аудитор:</p> <ul style="list-style-type: none"> – выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета и случаями раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности; – устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; – рассматривает, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности

Риск необнаружения является индикатором качества работы аудитора. Это определяемая аудитором на основе профессионального суждения вероятность того, что применяемые в ходе проверки процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения значимого характера по отдельности либо в совокупности из-за выбора аудитором несоответствующей аудиторской процедуры, неправильного выполнения уместной аудиторской процедуры или ошибочной интерпретации результатов аудита.

Неотъемлемый риск относится к группе риска существенного искажения отчетности. Он присущ деятельности самой организации, аудитор не может как-либо повлиять на его возникновение, но он обязан максимально полно, качественно, объективно его протестировать и оценить. Поэтому в рамках риск-ориентированного подхода неотъемлемый риск рассматривается шире, чем вероятность искажения данных бухгалтерского учета и отчетности, он включает условия, события, обстоятельства, действия или бездействие, которые могут помешать организации достичь своих целей.

Реализуя на практике данное положение, аудитор в ходе проверки может столкнуться с отдельной группой рисков, которые, по его мнению, требуют специальных аудиторских действий. Это так называемые значимые риски, возникающие, как правило, из рисков хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенным искажениям отчетности. К значимым рискам в первую очередь относятся факты, связанные с недобросовестным искажением отчетности, а также с нетипичными операциями и показателями деятельности. Применительно к значимым рискам аудитор должен оценить эффективность введенных в отношении этих рисков средств контроля, включая контрольные действия, и определить, выполнялись ли они. Причем в отсутствие надлежащих средств контроля в отношении значимых рисков аудитор обязан проинформировать об этих обстоятельствах представителей собственника.

Риск средств контроля характеризует внутреннюю структуру управления организацией. Для оценки риска средств контроля аудитору необходимо получить достаточную информацию об СВК и объективно оценить ее качественно и количественно. В обязательном порядке результаты анализа используются в процессе планирования сроков, характера и объема аудиторских процедур. Согласно ФПСАД № 8 организация и функционирование СВК направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности, которые мешают достижению целей надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, ведут к несоответствию деятельности организации действующему законодательству.

Оценка аудиторского риска представляет собой важнейшую задачу, так как степень риска напрямую связана с качеством аудиторской проверки.

В теории и практике проверок наиболее распространена модель, в которой *приемлемый аудиторский риск* (DAR, Desired Audit Risk) представлен в виде произведения его элементов, а именно:

- 1) неотъемлемого риска,
- 2) риска средств контроля;
- 3) риска необнаружения.

Аналогичный подход принят и в международной практике. Базовая модель аудиторского риска имеет вид:

$$\mathbf{DAR} = \mathbf{IR} \times \mathbf{CR} \times \mathbf{DR},$$

где **IR** – неотъемлемый риск (Internal Risk);

CR – контрольный риск (Control Risk);

DR – риск необнаружения (Detection Risk).

Последовательно рассмотрим вопросы оценки каждого из представленных компонентов, а также аудиторского риска в целом.

Оценка неотъемлемого риска. При разработке общего плана проверки аудитору необходимо оценить неотъемлемый риск:

- финансовой отчетности в целом;
- предпосылок подготовки финансовой отчетности на уровне классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Разрабатывая программу, аудитор определяет риск хозяйственной деятельности для существенных остатков по счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, сальдо или обороты по которым превышают рассчитанный уровень существенности.

При определении *неотъемлемого риска в отношении статей бухгалтерской отчетности* следует учитывать:

- опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период;
- давление на руководство;
- характер деятельности аудируемого лица;
- факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо.

При определении *неотъемлемого риска в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций* следует принимать во внимание:

- счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям;
- сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

- роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета;
- подверженность активов потерям или незаконному присвоению;
- завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;
- операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако в обязанность аудитора не входят выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности. Профессиональное суждение о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному искажению отчетности, выносится аудитором с учетом знания тех обстоятельств, в которых работает организация.

В ФПСАД № 8 указывается, что значимые риски, которые появляются при проведении большинства аудиторских проверок, аудитор определяет на основе профессионального суждения. Такая необходимость возникает в процессе расчета оценочных значений при отсутствии точных способов их определения.

Согласно ФПСАД № 8 риск существенного искажения может рассматриваться как значимый, если прослеживается связь риска:

- с недобросовестными действиями;
- с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
- с повышенной сложностью хозяйственных операций;
- со связанными сторонами, которые имеют большое значение для отчетности;
- с высокой степенью субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, связанной с рисками, которые сопутствуют оценке значений некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;
- с хозяйственными операциями, кажущимися необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющими существенное значение для отчетности.

Оценка риска средств контроля. Это процесс получения достаточной информации об СВК, которая в дальнейшем используется аудитором для выявления искажений, а также при планировании сроков, характера и объема аудиторских процедур. Для оценки риска средств контроля аудитором могут применяться специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием.

Тесты оценки средств контроля, как правило, включают:

– проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения СВК на практике (например, проверку наличия разрешения на проведение операции);

– направление запросов и наблюдение за применением СВК, которые не оформляются документально (например, определение реального исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять);

– повторное применение СВК (например, сверка банковских счетов) с тем, чтобы удостовериться в правильности выполнения соответствующих действий.

При анализе результатов тестирования аудитор ориентируется на то, что некоторые средства контроля могут быть эффективны в целом, но не в отдельные периоды времени. Это может происходить в том числе из-за:

– кратковременной замены учетного работника – контролера на период его отсутствия (болезнь, отпуск);

– особенностей работы бухгалтерии, отражающих сезонный характер деятельности;

– ошибок – единичных или случайных.

Следует учитывать, что тестирование СВК на эффективность и оценка риска средств контроля по своей сути являются одним и тем же. Поэтому для того чтобы не проводить дублирование одних и тех же аудиторских процедур, можно поступить следующим образом: **принять оценку риска средств контроля как разницу между 100% и полученной оценкой эффективности СВК**. Например, если надежность СВК была оценена аудитором как 75%, то истолкование этого может быть таким: 75% ошибок, неточностей и искажений допускаемых аудируемым лицом замечаются и устраняются его СВК. Таким образом, количество необнаруживаемых и (или) неисправляемых ошибок составляет 25%, а это и есть уровень рискованности средств контроля организации.

Взаимосвязи между видами рисков. Реагируя на ситуации, связанные с неотъемлемым риском, руководство часто вводит новшества в системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на обнаружение, предотвращение и исправление искажений, поскольку неотъемлемый риск и риск системы контроля тесно взаимосвязаны. В таких ситуациях во избежание неадекватной оценки риска аудитору рекомендуется применять комбинированную оценку. Каждая аудиторская компания самостоятельно определяет методику оценки (тестирования) неотъемлемого (внутрихозяйственного) риска и риска средств контроля и обязана утвердить выбранные подходы во внутрифирменном стандарте.

Следует принимать во внимание, что модель аудиторского риска – это модель планирования, поэтому возможности ее использования при оценке резуль-

татов аудита ограничены. В практической деятельности аудиторов известны три основных способа применения модели аудиторского риска:

1) первый способ *ориентирован на планирование будущей проверки* исходя из предположений аудитора. Например, предполагая, что неотъемлемый риск составит 80%, риск средств контроля – 50%, риск необнаружения – 10%, аудитор может «вычислить» величину аудиторского риска путем их перемножения ($0,8 \cdot 0,5 \cdot 0,1 = 0,04$ или 4%). Данный способ может помочь составить будущий план проверки, однако он не всегда эффективен;

2) второй способ *опирается на взаимосвязи между компонентами аудиторского риска*, количеством и качеством необходимых аудиторских доказательств. Применение модели аудиторского риска требует от аудитора глубокого понимания таких взаимосвязей и содержания каждого из компонентов аудиторского риска сбора аудиторских доказательств;

3) третий способ *акцентирует внимание на расчете значения риска необнаружения* и получении соответствующего количества аудиторских доказательств. На основе проведенных тестов и вычисленных значений риска средств контроля и неотъемлемого риска аудитор определяет допустимый в своей работе риск необнаружения. Заметим, что при таком подходе именно риск необнаружения определяет количество аудиторских доказательств. Это более эффективный способ для планирования и самый распространенный на практике метод. На основании приведенной выше базовой формулы аудиторского риска выразим риск необнаружения (DR):

$$DR = \frac{DAR}{IR \times CR}.$$

Допустим, что внутренним стандартом аудиторской фирмы установлено значение приемлемого аудиторского риска DAR 0,05 (5%). Результаты тестирования показали: IR = 0,8 (80% допущенных ошибок бухгалтерия не исправляет) и CR = 0,5 (50% ошибок, допущенных бухгалтерией, не обнаруживает СВК). В этом случае $DR = 0,05 / (0,8 \cdot 0,5) = 0,125$, т.е. риск необнаружения составляет 12,5%.

Высокие значения IR и CR обязывают организовать проверку так, чтобы максимально снизить величину риска необнаружения (возможно по некоторым объектам проверки полностью отказаться от выборочных методов, а по другим увеличить количество элементов, попадающих в выборочную совокупность; расширить объем аудиторских процедур; применять большее количество методов сбора аудиторских доказательств). Низкие значения IR и CR позволяют допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

В связи с этим аудитор должен проанализировать:

- характер процедур проверки по существу – проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон, не связанных с аудируемым лицом, а не на его сотрудников или документацию;
- проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;
- временные рамки выполнения процедур проверки по существу — проведение таких процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;
- объем процедур проверки по существу — использование большего объема выборки.

Таким образом, имея возможность вникнуть в суть бизнес-процессов аудируемого субъекта, практически неограниченный доступ к внутренней информации и документации, аудитор в силу своего профессионального долга обязан приложить максимум усилий для выражения объективного мнения и сведения к минимуму вероятности собственной ошибки, т.е. аудиторского риска.

5.4 Формирование аудиторского заключения

В соответствии с п. 1 ст. 6 Закона об аудиторской деятельности *аудиторское заключение* – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н были утверждены новые ФСАД, регулирующие порядок составления аудиторского заключения. Эти стандарты продолжают реформирование аудита в РФ и со 2 августа 2010 г. вводятся взамен утратившего силу федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (постановление Правительства РФ от 02.08.2010 г. № 586).

Новыми стандартами являются:

1 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (ФСАД № 1/2010) – ус-

танавливает требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (ФСАД № 2/2010) – устанавливает требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также к порядку формирования модифицированного мнения;

3 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» (ФСАД № 3/2010) – устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.

В общем случае ***аудиторское заключение должно содержать:***

- наименование «Аудиторское заключение»;
- адресную часть;
- сведения об аудируемом лице;
- сведения об аудиторской организации;
- перечень аудируемой бухгалтерской отчетности;
- распределение ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- сведения о выполненной аудитором работе;
- специальную часть (при модификации аудиторского заключения);
- мнение аудитора;
- заключение о результатах выполняемой в ходе аудита предусмотренной нормативными правовыми актами дополнительной по отношению к установленной федеральными стандартами работы;
- подпись аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- приложение к аудиторскому заключению.

В ***адресной части*** указываются адресат (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица), т.е. те, кому направляется аудиторское заключение, сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения) и об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе), перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена.

Сведения об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе) содержат:

- наименование организации;
- фамилию, имя, отчество индивидуального аудитора;

- государственный регистрационный номер;
- место нахождения;
- наименование СРО аудиторов, членом которой является аудиторская организация или индивидуальный аудитор;
- номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов.

Разделы «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность» и «Ответственность аудитора» устанавливают распределение ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором.

Так, в разделе **«Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность»** указывается, что ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности несет руководство аудируемого лица.

Раздел «Ответственность аудитора» устанавливает ответственность аудитора за выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и содержит описание объема аудита. Ответственность аудитора заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного аудита. В данной части заключения утверждается, что аудит проводился в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, а значит, соблюдались этические нормы, а планирование аудита и сбор аудиторских доказательств были выполнены таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Кроме того, в этом разделе описывается объем аудита, т.е. перечисляются аудиторские процедуры, которые были проведены:

- подтверждение числовых показателей в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации;
- оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающей составление и достоверность бухгалтерской отчетности;
- оценка надлежащего характера применяемой учетной политики;
- проверка обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица;
- оценка представления бухгалтерской отчетности в целом.

Завершается раздел утверждением аудиторов, что собранных доказательств достаточно для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

На рисунке 5 представлены формы выражения мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с ФСАД 1/2010.

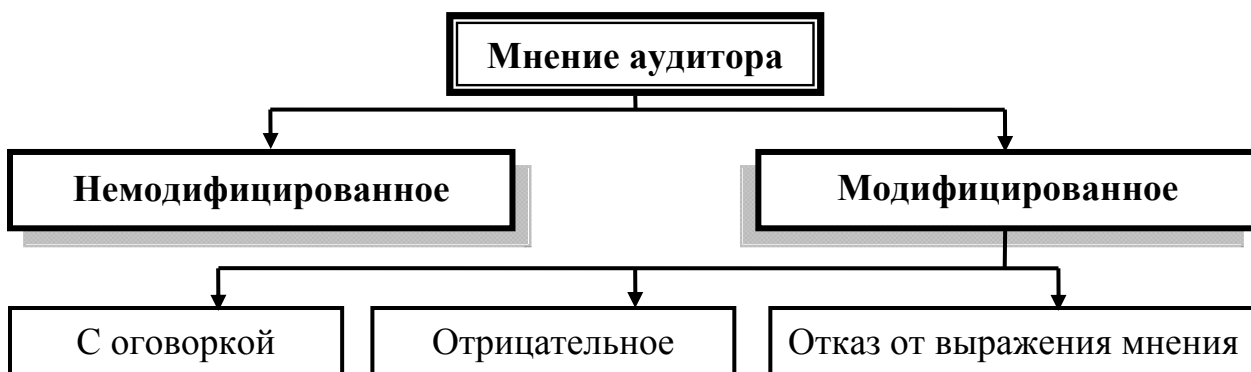


Рисунок 5 – Формы выражения мнения аудитора

Аудитор выражает **немодифицированное мнение** в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Аудитор выражает **модифицированное мнение** в аудиторском заключении, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения (таблица 18);

- он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения (ограничение объема аудита) (таблица 19).

Таблица 18 – Факторы, определяющие существенное искажение бухгалтерской отчетности

Критерии	Факторы
1	2
Содержание принятой аудируемым лицом учетной политики	Учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности (далее – правила отчетности). Аудируемое лицо внесло изменения в учетную политику, но при этом не выполнило установленный порядок отражения и раскрытия их в бухгалтерском учете
	Бухгалтерская отчетность, включающая соответствующие пояснения, достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий
Способ реализации принятой аудируемым лицом учетной политики	Учетная политика не применяется руководством аудируемого лица последовательно и в соответствии с правилами отчетности, в том числе последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий
	Учетная политика применяется неправильно (непреднамеренная ошибка)

1	2
Уместность, правильность и полнота раскрытия информации в бухгалтерской отчетности	Бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности
	Бухгалтерская отчетность раскрывает информацию не в соответствии с правилами отчетности
	Бухгалтерская отчетность не раскрывает информацию, необходимую для обеспечения достоверности этой отчетности

Таблица 19 – Факторы, определяющие невозможность получения требуемых аудиторских доказательств

Ситуация	Факторы
Возникновение неконтролируемых аудиторским лицом обстоятельств	Аудитруемым лицом утеряны учетные записи
	Изъяты контролирующими органами на неопределенный срок учетные записи существенного компонента
Обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита	Время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов
	Аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не достаточно, а средства контроля аудируемого лица неэффективны
Препятствия, установленные руководством аудируемого лица	Руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов
	Руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета

Если аудитор не может выполнить какую-либо аудиторскую процедуру, то это не является ограничением объема аудита в случае, когда аудиторские доказательства могут быть получены путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Модифицированное мнение может быть выражено аудиторской организацией или индивидуальным аудитором *в следующих формах:*

- мнение с оговоркой;
- отрицательное мнение;
- отказ от выражения мнения.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения согласно пп. 12 – 14 ФСАД № 2/2010 зависит от:

- характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения;

– суждения аудитора о степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

В ФСАД № 2/2010 введены понятия *невсеобъемлющего* и *всеобъемлющего влияния* искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность. Влияние искажения признается *всеобъемлющим* с точки зрения степени фактического или возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

– не ограничено конкретными элементами (счетами бухгалтерского учета или бухгалтерской отчетности);

– ограничено конкретными элементами, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;

– связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Аудитор *выражает мнение с оговоркой*, если:

– получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является *существенным*, но *невсеобъемлющим*;

– отсутствует возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых аудитор мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть *существенным* для бухгалтерской отчетности, но *невсеобъемлющим*.

Например, в организации при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету была неправильно сформирована первоначальная стоимость. Это исказит сумму амортизации и, как следствие, себестоимость готовой продукции (работ, услуг), что в свою очередь повлияет на правильность финансового результата от реализации продукции, исчисление налога на прибыль и конечный финансовый результат деятельности организации. Такое искажение может рассматриваться как всеобъемлющее.

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

Аудитор должен *отказаться от выражения мнения* в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудитор-

ских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть **одновременно существенным и всеобъемлющим** для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения имеет место и в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности. При этом аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

В приложении № 1 к ФСАД 2/2010 приводится таблица, иллюстрирующая зависимость варианта модификации аудиторского заключения от суждения аудитора и существующих обстоятельств (таблица 20).

Таблица 20 – Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств и степени распространения их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность	
	существенное влияние, но не всеобъемлющее	существенное и всеобъемлющее влияние
Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение специальную отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения.

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения **специальная часть** именуется «**Основание для выражения мнения с оговоркой**», «**Основание для выражения отрицательного мнения**», «**Основание для отказа от выражения мнения**».

В случае, когда аудитор предполагает модифицировать мнение в аудиторском заключении, он должен сообщить представителям собственников

аудируемого лица об обстоятельствах, которые стали причиной этого, а также о предполагаемом содержании модифицированного мнения.

Сообщение представителям собственников аудируемого лица обстоятельств, которые стали причиной предполагаемого модифицирования мнения в аудиторском заключении и предполагаемом содержании модифицированного мнения, дает возможность:

- аудитору уведомить представителей собственников аудируемого лица о предполагаемом выражении модифицированного мнения и причинах (или обстоятельствах), приведших к этому;

- аудитору найти понимание у представителей собственников аудируемого лица относительно фактов, ставших причиной предполагаемого выражения модифицированного мнения, или подтвердить наличие расхождений во мнении с руководством аудируемого лица при их наличии;

- представителям собственников аудируемого лица, если это уместно, предоставить аудитору дополнительную информацию и пояснения в отношении обстоятельств, приведших к предполагаемому выражению модифицированного мнения.

Содержательная часть аудиторского заключения в случае выражения немодифицированного мнения завершается *разделом «Мнение»*. Этот раздел содержит мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Кроме основных частей, указанных выше, аудиторское заключение может также содержать *дополнительную информацию*. Назначение дополнительной информации – привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к обстоятельству:

- отраженному в бухгалтерской отчетности, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания отчетности ее пользователями;

- не отраженному в бухгалтерской отчетности, которое может способствовать пониманию пользователями этой отчетности ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

Дополнительная информация по отраженным в бухгалтерской отчетности обстоятельствам выделяется в аудиторском заключении в привлекающую внимание часть, называемую *«Важные обстоятельства»*, если аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того,

что указанные обстоятельства существенно не искажены. К такого рода информации могут относиться:

- неопределенность в отношении не завершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;

- досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;

- крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности *к неотраженному* в этой отчетности *обстоятельству*, которое может способствовать пониманию пользователями процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, он включает в аудиторское заключение *часть*, именуемую «*Содержащая прочие факты часть*». Например, такая часть может быть включена в аудиторское заключение, если оно предназначено для ограниченного круга адресатов или если аудитор не имеет возможности отказаться от проведения аудита по причине отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения руководством аудируемого лица объема аудита.

Если аудитор полагает, что в аудиторское заключение будет включена часть, содержащая важные обстоятельства или прочие факты, то он должен сообщить представителям собственника аудируемого лица об этом, а также о предполагаемом содержании этих частей. Информирование представителей собственника аудируемого лица позволяет им получить представление об отдельных обстоятельствах, на которые аудитор намеревается указать в аудиторском заключении, а при необходимости и разъяснения аудитора.

ФСАД № 1/2010 формулирует следующие *правила представления аудиторского заключения*:

- аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде;

- к аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности;

- аудиторское заключение и проаудированная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов. Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, то аудитор должен четко указать, что эта информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности;

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

Аудиторское заключение может быть *подписано*:

– руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора (подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение);

– индивидуальным аудитором (с указанием его фамилии и инициалов).

Аудиторское заключение *датируется* не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение.

Контрольные вопросы

1 Какие этапы включает в себя процесс проведения аудиторской проверки? Какие виды работ предполагает каждый этап?

2 Какова цель процесса ознакомления с экономическим субъектом в ходе осуществления аудиторской проверки?

3 Какими источниками информации пользуется аудитор, чтобы осуществить понимание деятельности аудируемого лица?

4 Назовите по пять аспектов, которые может рассмотреть аудитор, чтобы оценить состояние отрасли, правовые факторы, текущую производственную деятельность, инвестиционную деятельность, финансовую деятельность, а также особенности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности?

5 В чем состоит суть планирования в аудите? Кто его проводит и с какой целью?

6 Какие мероприятия осуществляет руководитель аудиторской организации, а какие проводит руководитель рабочей группы на этапе планирования аудита?

7 Что такое общий план аудита? Какие факторы принимаются во внимание при его составлении?

8 Что такое программа аудита? Что является первичным при планировании аудита: план или программа?

9 Могут ли вноситься изменения в план и программу аудита, составленные к началу проведения аудита? Если да, то каким образом и в связи с чем?

10 Каков примерный состав аудиторской группы? Каковы функциональные обязанности каждого лица, входящего в аудиторскую группу?

11 Назовите некоторые особенности использования работы эксперта в ходе аудиторской проверки.

12 Кем составляется письмо о проведении аудита? Какова цель этого документа?

13 Какие аспекты, как правило, отражаются в письме о проведении аудита?

14 Если составляется письмо о проведении аудита, то нужен ли в этом случае договор на проведение аудита? Пояснить.

15 В каких случаях письмо о проведении аудита допустимо не составлять? Что следует принимать во внимание в таких случаях?

- 16 Что такое СВК?
- 17 Какой стандарт в российской аудиторской практике регулирует понятие, содержание, элементный состав и прочие аспекты, связанные с СВК?
- 18 Какие элементы включает в себя СВК? Коротко охарактеризуйте каждый элемент.
- 19 Реализация каких хозяйственных принципов приводит к повышению эффективности СВК?
- 20 Каким образом аудитор может оценить эффективность СВК?
- 21 Что такое существенность? Чем руководствуется аудитор при оценке уровня существенности?
- 22 Что такое существенность с количественной точки зрения? Что такое существенность с качественной точки зрения?
- 23 Каким образом рассчитывается показатель существенности (для всей отчетности в целом или с учетом детализации)? Какие факторы оказывают влияние на уровень существенности?
- 24 Когда и каким образом аудитор применяет рассчитанный уровень существенности? Пояснить.
- 25 Какая взаимосвязь существует между существенностью и аудиторским риском и почему?
- 26 По какой причине оценка уровня существенности на стадии планирования аудита может отличаться от оценки на стадии подведения итогов?
- 27 Что включается в совокупность неисправленных искажений?
- 28 Какими должны быть действия аудитора в том случае, если он приходит к выводу, что совокупность искажений в финансовой отчетности может носить существенный характер?
- 29 Назовите некоторые наиболее широко применяемые методы определения существенности.
- 30 Каким образом общий уровень существенности может быть распределен по статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица?
- 31 Что такое аудиторский риск, риск хозяйственной деятельности, риск существенного искажения финансовой отчетности?
- 32 Какие составляющие включает в себя аудиторский риск? Охарактеризуйте каждую из составляющих.
- 33 Какова связь между приемлемым аудиторским риском и его составляющими?
- 34 Назовите методы оценки как аудиторского риска в целом, так и его каждого структурного элемента.
- 35 Какие стандарты аудиторской деятельности в РФ регулируют особенности формирования аудиторского заключения? Какова цель каждого стандарта?
- 36 Какие части содержит аудиторское заключение?
- 37 Какие виды аудиторских заключений различают в практике деятельности аудиторов? Опишите причины и особенности составления для каждого вида.
- 38 Что такое существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности? Что такое всеобъемлющее искажение?
- 39 Что понимается под всеобъемлющим искажением финансовой (бухгалтерской) отчетности?
- 40 Какие факторы определяют невозможность получения аудитором требуемых аудиторских доказательств?

6 ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1 *Аудиторские организации (аудиторы) в соответствии с Законом об аудиторской деятельности имеют следующие права:*

- А) самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки;
- Б) налагать административные штрафы на руководителя и главного бухгалтера организации;
- В) требовать от руководителя проверяемой организации отстранения от занимаемых должностей работников, допустивших существенные упущения в ведении учета и составлении отчетности.

2 *Имеет ли право аудиторская фирма проводить аудиторскую проверку на предприятии, которому она оказывала услуги по восстановлению бухгалтерского учета два года назад?*

- А) нет;
- Б) да;
- В) да, по разрешению государственного органа, осуществляющего контроль за аудиторской деятельностью.

3 *Квалификационный аттестат аудитора выдается сроком на:*

- А) пять лет;
- Б) один год;
- В) три года;
- Г) без ограничения срока.

4 *Налоговые службы корректируют планы контрольных проверок в соответствии с результатами аудиторских заключений?*

- А) да;
- Б) нет;
- В) в зависимости от результатов проверок (начислений в бюджет дополнительных платежей).

5 *Аудитор обязан:*

- А) сообщать в налоговые органы о результатах проверки;
- Б) нести ответственность за последствия своих рекомендаций;
- В) сообщить заказчику о невозможности своего участия в проведении проверки данного экономического субъекта в случаях, подпадающих под ограничения в проведении аудиторских проверок.

6 *К аттестации не допускаются лица:*

- А) имеющие стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора;
- Б) имеющие стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве научного работника по экономическому профилю;

В) имеющие среднее техническое образование.

7 Аудиторская деятельность в РФ в настоящее время регулируется:

А) указом Президента РФ № 2263 от 22.12.1993 г.;

Б) законом «Об аудиторской деятельности»;

В) законом «О бухгалтерском учете»;

Г) законом «О саморегулируемых организациях».

8 Риск необнаружения – это:

А) опасность необнаружения ошибок системой внутреннего контроля клиента;

Б) опасность составления неверного заключения о результатах финансовой отчетности;

В) опасность, что выполняемые аудитором процедуры проверки не выявят существенных ошибок.

9 Руководители и иные должностные лица проверяемой организации должны:

А) давать аудитору разъяснения в письменной и устной форме по запросу аудитора;

Б) ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению;

В) в обязательном порядке выполнять все рекомендации аудитора по повышению эффективности производства.

10 Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской организацией:

А) только клиенту;

Б) клиенту и местной налоговой службе;

В) клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию;

Г) клиенту и в Аудиторскую палату.

11 В какой форме должен быть осуществлен отказ экономического субъекта от использования работы эксперта?

А) в письменной форме;

Б) в устной форме.

12 Что включает в себя аудиторский риск?

А) неотъемлемый риск;

Б) риск средств контроля;

В) риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности;

Г) все вышеуказанные риски.

13 В каких случаях аудиторская организация может использовать при проведении аудита работу эксперта?

А) с согласия экономического субъекта;

Б) это право аудиторской организации;

В) без согласия экономического субъекта.

14 Определите действия аудитора на этапе предварительного планирования в соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита» (расставить в порядке очередности):

- А) разрабатывает общий план аудита;
- Б) знакомится с информацией о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта;
- В) разрабатывает программу проверки;
- Г) определяет реальные трудозатраты;
- Д) контролирует своевременное поступление в бухгалтерию предприятия исполненных первичных документов.

15 Наибольшую ценность для аудиторской организации представляют:

- А) внешние доказательства;
- Б) главные доказательства;
- В) достаточные доказательства;
- Г) достаточные и надлежащие доказательства.

16 Определите, что относится к рабочей документации аудита в соответствии с ФПСАД № 2 «Документирование аудита»:

- А) письмо-обязательство;
- Б) объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;
- В) договор на проведение аудита.

17 Укажите из перечисленных ниже факторов внутрихозяйственной деятельности фактор, который способствует появлению искажений в бухгалтерской отчетности:

- А) нетипичные сделки экономического субъекта, особенно в период окончания года, существенно влияющие на величину финансовых результатов;
- Б) увеличение накладных расходов;
- В) снижение объема производства в результате депрессии в экономике;
- Г) изменение ассортимента продукции с целью увеличения объема продукции с высокой рентабельностью.

18 Укажите действия аудитора при его ознакомлении с системой бухгалтерского учета в соответствии с ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и, оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»:

- А) изучение, анализ и оценка учетной политики и основных принципов бухгалтерского учета;

- Б) оценка количественного состава бухгалтерии;
- В) изучение уровня образования сотрудников бухгалтерии;
- Г) анализ применяемого программного обеспечения.

19 Установите, верно ли данное утверждение:

- А) уровень аудиторского риска определяет уровень риска бизнеса;
- Б) риск внутреннего контроля снижается при наличии в организационной структуре хозяйствующего субъекта отдела внутреннего аудита;
- В) если риск внутреннего контроля низок, то аудитор может уменьшить объем выборки;
- Г) если риск внутреннего контроля низок, то аудитор не может уменьшить объем выборки.

20 В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна:

- А) оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности, отразить их в своей рабочей документации, включить сведения о них в аудиторское заключение;
- Б) оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности, отразить их в своей рабочей документации и сообщить в уполномоченный федеральный орган;
- В) пригласить экспертов для установления характера искажений (преднамеренные, непреднамеренные) и по результатам экспертизы принять решение о необходимости информирования уполномоченного федерального органа.

21 Определите требования, предъявляемые к содержанию рабочей документации в соответствии с ФПСАД № 2 «Документирование аудита»:

- А) рабочая документация должна содержать записи о характере, времени проведения и объеме выполненных аудиторских процедур;
- Б) в рабочих документах должна содержаться личная подпись лица, создавшего документ;
- В) документы, входящие в состав рабочей документации аудитора, должны содержать ссылку на источник сведений;
- Г) рабочая документация должна создаваться своевременно.

22 Определите процедуры, применяемые аудитором для снижения риска необнаружения в соответствии с ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»:

- А) применение современных технических средств;
- Б) повышение объемов аудиторских выборок;
- В) изменение количественного состава аудиторской группы;

Г) повышение квалификации аудиторских кадров.

23 Определите, какие аудиторские процедуры применяются для получения достаточных доказательств в соответствии с ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»:

- А) проверка средств внутреннего контроля;
- Б) взаимная сверка документов;
- В) встречная сверка документов;
- Г) арифметический контроль документов.

24 Определите действия аудитора при необходимости снизить риск необнаружения в соответствии с ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»:

- А) увеличить количественный состав аудиторской бригады;
- Б) увеличить уровень существенности;
- В) разработать программу аудиторской проверки;
- Г) модифицировать применяемые аудиторские процедуры.

25 Определите мероприятия, отражаемые в общем плане аудиторской проверки и позволяющие организовать контроль качества выполняемого аудита в соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита»:

- А) повышение квалификации аудиторов;
- Б) распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и квалификационным уровнем по конкретным участкам аудита;
- В) разработка внутрифирменных стандартов;
- Г) разработка тестов для оценки качества аудита.

26 Может ли индивидуальный предприниматель проводить обязательный аудит?

- А) не может;
- Б) может;
- В) может, по заданию государственных органов.

27 В соответствии с Законом об аудиторской деятельности в штате аудиторской организации должно состоять:

- А) не менее пяти аудиторов;
- Б) не менее трех аудиторов;
- В) не менее двух аудиторов;
- Г) данный показатель не имеет значения.

28 Оплата аудиторских услуг осуществляется:

- А) на основании ставок, утвержденных Правительством РФ;
- Б) по договоренности с клиентом;

В) по договоренности с клиентом, но не выше ставок, утвержденных Правительством РФ.

29 Имеют ли право аудиторы при проведении аудиторских проверок получать необходимую информацию от третьих лиц?

- А) имеют право в любой форме;
- Б) имеют право только по письменному запросу;
- В) не имеют права.

30 Определите условие в соответствии с действующим законодательством, когда аудиторская проверка проводиться не может:

- А) если конкретной аудиторской организацией данному экономическому субъекту были оказаны услуги по восстановлению бухгалтерского учета;
- Б) если не представлено письмо-обязательство;
- В) если не заключен договор.

31 Аудитор имеет право:

- А) отказаться от проведения проверки, если экономический субъект не предоставил ему необходимую документацию;
- Б) отказаться от проведения проверки, если он состоит в близком родстве с учредителями, собственниками проверяемого предприятия;
- В) отказаться от проведения проверки, если он является учредителем или собственником проверяемого предприятия или иным заинтересованным лицом.

32 При каких условиях обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества?

- А) с численностью до 100 акционеров;
- Б) с размером уставного капитала не менее 1000-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда;
- В) независимо от числа акционеров и размера уставного капитала.

33 Письмо-обязательство о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:

- А) до заключения договора на проведение аудита;
- Б) после заключения договора на проведение аудита;
- В) одновременно с заключением договора на проведение аудита.

34 Установите, верно ли данное утверждение:

- А) уровень аудиторского риска определяет уровень риска бизнеса;
- Б) риск внутреннего контроля снижается при наличии структуры внутреннего аудита;

В) если риск бизнеса низок, то аудитор не может уменьшить объем выборки.

35 Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности клиента представляет собой:

А) подтверждение аудиторской фирмой правильности и точности исчисления всех показателей бухгалтерской и статистической отчетности;

Б) акт проверки финансово-хозяйственной деятельности;

В) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности;

Г) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской и статистической отчетности;

Д) рекомендации по устранению выявленных недостатков в ведении бухгалтерского учета.

36 Обязано ли предприятие предоставить заинтересованным лицам аудиторский отчет по результатам проверки?

А) да, предоставляются все материалы аудиторской проверки;

Б) не обязано;

В) да, предоставляется только итоговая часть аудиторского заключения.

37 Должно ли содержать аудиторское заключение указание на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта?

А) не должно содержать;

Б) должно содержать;

В) все зависит от характера заключения эксперта.

38 Что указывается в итоговой части аудиторского заключения?

А) результаты экспертизы организации бухгалтерского учета;

Б) состояние внутреннего контроля;

В) содержится запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

39 Планирование аудита включает в себя следующие этапы:

А) составление общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения;

Б) предварительное планирование, подготовку и составление общего плана аудита, подготовку и составление программы аудита.

40 *Определите, на основе каких аудиторских процедур аудитор должен получить достаточные для обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудиторские доказательства в соответствии с ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»:*

- А) изучение регистров бухгалтерского учета;
- Б) арифметический контроль первичных документов;
- В) формальный контроль первичных документов;
- Г) аналитические процедуры.

41 *Определите условие, когда письмо-обязательство аудиторской организации может не представляться экономическому субъекту в соответствии:*

- А) если аудиторская организация утверждена в качестве официального аудитора годовым собранием акционеров;
- Б) если аудит проводится в рамках повторяющегося аудита;
- В) если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре;
- Г) если проводится инициативный аудит.

42 *Определите, какие процедуры выполняются аудитором в процессе тестирования средств контроля:*

- А) взаимная сверка отчетности и регистров;
- Б) изучение учетной политики;
- В) опросы и наблюдение за оформлением операций;
- Г) взаимная сверка первичных документов и регистров.

43 *В ходе аудиторской проверки аудитор определил аудиторский риск на уровне 5%; риск, связанный со спецификой деятельности предприятия-клиента – 0,9, риск СВК – 0,5. Уровень риска выбранных аудитором процедур проверки составляет:*

- А) 11%;
- Б) 45%;
- В) 2%.

44 *Рабочие документы должны храниться:*

- А) не менее 1 года;
- Б) не менее 3 лет;
- В) не менее 5 лет.

45 *Аудиторские фирмы (аудиторы) в соответствии с Законом об аудиторской деятельности имеют следующие права:*

- А) привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно;

- Б) доводить до сведения государственной налоговой инспекции все факты обнаружения нарушений и злоупотреблений;
- В) изымать в установленном порядке первичные документы и учетные регистры по фактам установленных нарушений и злоупотреблений.

46 *Имеют ли право аудиторские организации заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью кроме аудиторской?*

- А) имеют, если это оговорено в уставе;
- Б) да;
- В) нет.

47 *Кто определяет формы и методы проведения аудиторских проверок?*

- А) уполномоченный федеральный орган;
- Б) СРО аудиторов;
- В) аудиторская организация.

48 *Определите один из критериев, согласно которому бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке:*

- А) годовой объем выручки от реализации продукции экономического субъекта превышает в 300 тысяч раз установленный законодательством минимальный размер оплаты труда;
- Б) сумма активов баланса экономического субъекта превышает на конец отчетного периода 20 млн р.;
- В) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- Г) годовой объем выручки от реализации продукции экономического субъекта превышает 400 млн р.

49 *Аудитор несет ответственность за:*

- А) непредоставление письма-обязательства;
- Б) результаты и последствия заключений;
- В) лояльное отношение к клиенту.

50 *Отдел внутреннего контроля акционерного общества подчиняется:*

- А) главному бухгалтеру;
- Б) руководителю;
- В) совету директоров.

51 *Стратификация – это:*

- А) распределение результатов, полученных по выборочной совокупности, на генеральную совокупность;
- Б) процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками;

- В) полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы.

52 Аудируемые лица – это:

- А) физические лица, получившие квалификационный аттестат аудитора и являющиеся членами одной из СРО аудиторов;
- Б) юридические и физические лица;
- В) организации и индивидуальные предприниматели.

53 Аудируемый субъект предъявил претензию аудиторской организации по результатам проверки. Организация отклонила претензию, считая, что она должна быть адресована приглашенному со стороны эксперту, по вине которого аудиторы не заметили искажение отчетности. Оцените ситуацию:

- А) использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе ссылка на его работу в аудиторском заключении, не снимает ответственности с аудиторской организации;
- Б) эксперт, привлекаемый аудиторской организацией, несет полную ответственность за сделанные им выводы, поэтому вся ответственность за недостоверную информацию ляжет на него;
- В) окончательный вывод по установлению степени ответственности эксперта и аудиторской организации в данном случае может вынести только арбитражный суд.

54 Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- А) так, чтобы можно было полностью исключить любые ошибки в ней;
- Б) во всех существенных отношениях;
- В) в соответствии с требованиями к степени достоверности, изложенными в договоре на оказание аудиторских услуг.

55 Аудитор обязан подписать аудиторское заключение:

- А) не ранее даты подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта;
- Б) той же датой, когда финансовая (бухгалтерская) отчетность была утверждена руководством аудируемого лица;
- В) не позднее 31 марта года, следующего за годом, за который производилась аудиторская проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности.

56 Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства:

- А) письменные, полученные из внутренних источников;
- Б) устные, полученные из внешних источников;

В) письменные, полученные из внешних источников.

57 Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства:

А) полученные от руководства аудируемого лица;

Б) полученные от младшего обслуживающего персонала аудируемого лица;

В) собранные непосредственно аудитором в ходе беседы с младшим обслуживающим персоналом аудируемого лица.

58 Аудитор подготавливает письмо-обязательство и передает его руководству проверяемой организации:

А) в начале проверки;

Б) в ходе проверки;

В) по завершении проверки как сопровождение аудиторского заключения.

59 Аудитор рассматривает существенность:

А) как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета;

Б) только на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом;

В) применительно к отдельным статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности.

60 Аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений:

А) при разработке плана аудита;

Б) при разработке программы аудита;

В) при формировании аудиторского заключения.

61 Аудиторская выборка – это:

А) подход, при котором каждый член совокупности имеет одинаковую неизвестную вероятность быть выбранным;

Б) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;

В) формирование выборочной совокупности элементов, где генеральной совокупностью являются статьи бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

62 Аудиторская организация решила совмещать аудиторский бизнес с бизнесом в сфере недвижимости. Есть ли ограничения в этой области:

А) нет никаких ограничений;

- Б) такое совмещение возможно, если соблюдается требование независимости аудиторской организации;
- В) это запрещено.

63 *Аудиторская организация, осуществляя аудиторскую проверку организации, решила пригласить эксперта. Руководство аудируемого лица категорически отказало. Правомерно ли такое решение:*

- А) нет;
- Б) да;
- В) если эксперт должен дать оценку существенным аспектам деятельности аудируемого лица, тогда решение руководства является неправомерным.

64 *Аудиторские доказательства получают:*

- А) в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу;
- Б) в результате проведения аналитических процедур и детальных тестов для оценки остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- В) в результате проведения процедур проверки по существу.

65 *В аудиторском заключении аудиторская организация выразила сомнение в возможности аудируемого субъекта продолжать свою деятельность, хотя об этом аудиторов не просили. Возникла конфликтная ситуация, так как отчетность была достоверной. Оцените ситуацию:*

- А) аудиторская организация поступила неверно;
- Б) аудиторская организация поступила правильно;
- В) если в договоре на оказание аудиторских услуг прямо не оговаривался пункт о нераскрытии информации о соблюдении принципа непрерывности деятельности, то аудиторская организация поступила правильно.

66 *В каком случае непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности у проверяемого экономического субъекта может быть признано существенным:*

- А) когда выявленное аудитором искажение в количественном выражении превышает 5% от проверяемой статьи или от валюты баланса;
- Б) когда выявленное искажение имеет не только количественный, но и качественный аспект с точки зрения оценки существенности;
- В) когда оно влияет на достоверность бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения.

67 В общем плане аудита приводится:

- А) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку;
- Б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- В) информация об уровне существенности, аудиторском риске и о составе аудиторской группы.

68 В программе аудита приводится:

- А) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку;
- Б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- В) информация об уровне существенности, аудиторском риске и о составе аудиторской группы.

69 В сложной ситуации, возникшей в ходе аудиторской проверки, аудитор при формировании своего мнения исходил только из письменного разъяснения, полученного от руководства проверяемого экономического субъекта. Правильно ли это?

- А) так как письменные аудиторские доказательства являются более надежными, чем устные, следовательно, это допустимо;
- Б) это допускается, однако в аудиторском заключении необходимо раскрыть информацию об этом факте;
- В) при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

70 В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна:

- А) оценить влияние искажений на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях;
- Б) сформировать аудиторское заключение с оговоркой;
- В) сформировать отрицательное аудиторское заключение.

71 В ходе аудита выяснилось, что ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства. В этом случае аудитор должен:

- А) сформировать отрицательное аудиторское заключение;
- Б) сформировать аудиторское заключение с оговоркой;
- В) отказаться от выражения мнения.

72 Влияет ли на форму и содержание рабочих документов аудита такой фактор, как характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица?

- А) да;
- Б) нет;

В) влияет, но только в случае высокого уровня компетентности аудитора.

73 *Главный бухгалтер акционерного общества в ходе аудиторской проверки отказался предоставить аудиторам часть документов, сославшись на коммерческую тайну. Аудиторы не выдали немодифицированного заключения, хотя практически не обнаружили ошибок в предоставленных документах. Кто прав?*

А) главный бухгалтер;

Б) аудиторы;

В) в случае, если акционерное общество является открытым, то правы аудиторы, а если закрытым, то главный бухгалтер.

74 *Должен ли пользователь отчетности принимать мнение аудитора как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем:*

А) да;

Б) нет;

В) да, но только в том случае, если в аудиторском заключении раскрывается информация о событиях после отчетной даты, произошедших в деятельности аудируемого лица.

75 *Если аудитор приходит к выводу о том, что выявленные искажения могут оказаться существенными, ему необходимо:*

А) снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

Б) повысить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

В) снизить уровень существенности посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

76 *Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым:*

А) по представлению аудируемым лицом соответствующих доказательств;

Б) по представлению квалифицированными пользователями бухгалтерской отчетности соответствующих доказательств;

В) по решению суда.

77 Могут ли меняться в ходе выполнения аудита общий план и программа аудита?

- А) да;
- Б) нет;
- В) да, если только эта возможность предусмотрена в качестве одного из прав аудитора в договоре на оказание аудиторских услуг.

78 По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен:

- А) сформировать аудиторское заключение с оговоркой;
- Б) сформировать отрицательное аудиторское заключение;
- В) отказаться от выдачи аудиторского заключения.

79 Под системой внутреннего контроля понимается:

- А) позиция, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно контрольной среды аудируемого лица, а также понимание значения такой среды для деятельности аудируемого лица;
- Б) политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица;
- В) процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

80 Процесс оценки рисков как элемент системы внутреннего контроля подразумевает:

- А) оценку аудитором аудиторского риска, состоящего из неотъемлемого риска, риска необнаружения и риска средств контроля;
- Б) процесс выявления и устранения аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий;
- В) наблюдение за тем, как функционируют средства контроля и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости.

81 Аудит является методом осуществления:

- А) ведомственного контроля;
- Б) государственного контроля;
- В) независимого вневедомственного контроля.

82 *Исторической родиной аудита является:*

- А) Англия;
- Б) Франция;
- В) Италия.

83 *В России впервые звание аудитора было введено:*

- А) Александром II;
- Б) Петром I;
- В) М.С. Горбачевым.

84 *Слово «аудит» означает:*

- А) слушающий;
- Б) проверяющий;
- В) бухгалтер.

85 *Аудит, заключающийся в проверке документации, именуется:*

- А) базирующимся на риске;
- Б) системно-ориентированным;
- В) подтверждающим.

86 *Инициативная аудиторская проверка проводится:*

- А) по инициативе государственных органов;
- Б) по решению экономического субъекта;
- В) по инициативе аудитора или аудиторской фирмы.

87 *Основной целью аудита является:*

- А) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций нормативным актам РФ;
- Б) выявление мошенничества и ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;
- В) исправление всех ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.

88 *Аудиторская деятельность относится:*

- А) к общественной деятельности;
- Б) к государственной деятельности;
- В) к предпринимательской деятельности.

89 *Аудиторские фирмы в соответствии с законодательством РФ могут иметь:*

- А) организационно-правовую форму акционерного общества закрытого и открытого типа;

Б) любую организационно-правовую форму, за исключением формы акционерного общества открытого типа;

В) любую организационно-правовую форму.

90 Уменьшается ли ответственность аудиторской организации при условии использования результатов работы внутреннего аудита:

А) уменьшается;

Б) не уменьшается;

В) уменьшается при соблюдении определенных условий.

91 По виду деятельности обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

А) организации торговли и общественного питания;

Б) банки и другие кредитные учреждения;

В) организации, занятые в сфере естественных монополий.

92 Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются:

А) самим экономическим субъектом;

Б) исходя из целей, условий, пожеланий аудиторской организации;

В) вышестоящей организацией.

93 Различие между внешним и внутренним аутом наиболее точно отражает следующее утверждение:

А) внешний аудитор должен быть полностью независим от организации, в то время как внутренний аудитор работает в организации и составляет отчет для ее руководителей;

Б) внутренняя аудиторская служба создается по решению руководителей организации, внешняя – в законодательно установленном порядке;

В) внешний аудитор должен быть в обязательном порядке аттестован, а внутренний – нет.

94 В РФ:

А) стандарты аудита разрабатываются на основе международных;

Б) МСА утверждены в качестве национальных;

В) национальные стандарты аудита не учитывают МСА.

95 Единый подход к аудиторской проверке конкретного субъекта хозяйствования определяют:

А) национальные аудиторские стандарты;

Б) внутрифирменные стандарты аудита;

В) рабочая программа аудита.

96 Международные стандарты аудита:

А) обязательны к применению во всех странах;

Б) необязательны;

В) носят рекомендательный характер.

97 Отличительной особенностью договора на проведение аудиторской проверки является:

- А) его трехсторонний характер;
- Б) отражение трех стадий аудиторской проверки;
- В) негласный учет интересов третьей стороны.

98 В договоре на проведение аудиторской проверки стороны по настоянию аудиторской организации зафиксировали следующий пункт: «Аудиторская организация не несет материальной ответственности за достоверность аудиторского заключения». Оцените такую ситуацию:

- А) договор составлен с нарушением действующих правовых основ осуществления аудиторской деятельности в РФ, поэтому такой пункт нельзя принимать во внимание;
- Б) данный пункт согласован обеими сторонами, поэтому его включение в договор правомерно.

99 План проведения аудиторской проверки составляет:

- А) руководитель аудиторской фирмы;
- Б) аудитор аудиторской фирмы, непосредственно осуществляющий проверку;
- В) руководитель проверяемой организации.

100 Планирование аудита, прежде всего, необходимо:

- А) для определения гонорара аудитора;
- Б) для выявления проблемных областей бизнеса клиента и их влияния на объем аудита и выбор аудиторских процедур;
- В) для ознакомления с результатами предыдущего аудита.

101 Имущественные споры между аудиторами и экономическими субъектами разрешаются:

- А) в претензионном порядке;
- Б) судом общей юрисдикции или арбитражным судом;
- В) в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг.

102 Руководители и иные должностные лица аудируемого лица обязаны:

- А) создавать условия для проведения аудита (предоставлять всю необходимую документацию, давать разъяснения по возникшим вопросам, оперативно устранять нарушения, не ограничивать круг вопросов, выясняемых при проверке);
- Б) они не имеют никаких обязанностей перед аудиторами при проведении проверки;
- В) полностью оплатить работу аудиторов согласно сумме договора.

103 *Какая форма оплаты аудиторских услуг наиболее широко применяется в крупнейших аудиторских фирмах:*

- А) повременная;
- Б) сдельная;
- В) аккордная.

104 *Может ли аудитор, работающий в аудиторской фирме, самостоятельно определять формы и методы аудита:*

- А) нет, это определяется нормативными актами РФ;
- Б) нет, они определяются руководством аудиторской организации;
- В) да, это его право.

105 *В общем плане аудита приводятся:*

- А) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
- Б) инструкции для аудитора, выполняющего проверку;
- В) предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

106 *В программе аудита приводятся:*

- А) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
- Б) инструкции для аудитора, выполняющего проверку;
- В) предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

107 *Что такое аудиторский риск:*

- А) риск невыявления в ходе аудиторской проверки существенных ошибок и искажений в финансовой отчетности аудируемого лица;
- Б) риск нежизнеспособности бизнеса аудируемого лица.

108 *Риск средств контроля характеризует:*

- А) наличие редких, необычных, нестандартных операций;
- Б) степень эффективности и достаточности определенного объема выборки;
- В) степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля аудируемого лица.

109 *Риск необнаружения является показателем эффективности качества работы:*

- А) системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- Б) аудиторской организации;
- В) контролирующих организаций.

110 *Какой вид аудиторского риска напрямую зависит от аудитора:*

- А) неотъемлемый риск;
- Б) риск средств контроля;
- В) риск необнаружения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные документы

1 *Федеральный* закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.

2 *Федеральный* закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 г.

3 *Федеральный* закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.

4 *Постановление* Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г.

5 *Приказ* Минфина РФ «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности "Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010"» № 16н от 24.02.2010 г.

6 *Приказ* Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении») № 46н от 20.05.2010 г.

7 *Приказ* Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита») № 90н от 17.08.2010 г.

8 *Приказ* Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденный Приказом Минфина РФ от 17.08.2010 г. № 90н» (вместе с «ФСАД 7/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Аудиторские доказательства», «ФСАД 8/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», «ФСАД 9/2011. Федеральный

стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отдельной части отчетности») № 99н от 16.08.2011 г.

Монографии, учебники, учебные пособия

9 Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 552 с.

10 Булыга Р.П. Аудит. – М.: Юнити-Дана, 2011. – 432 с.

11 Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит. – М.: Магистр, 2009. – 464 с.

12 Воронина Л.И. Аудит. Теория и практика. – М.: Омега-Л, 2011. – 680 с.

13 Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит. – М.: Юрайт, Высшее образование, 2010. – 640 с.

14 Кочинев Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности. Настольная книга аудитора. – СПб.: Питер, 2010. – 288 с.

15 Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. и др. Аудит. – М.: Форум, 2008. – 208 с.

16 Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит. Теория и методология. – М.: Омега-Л, 2007. – 248 с.

17 Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др. Аудит. – М.: Wolters Kluwer, 2010. – 672 с.

18 Проскуряков А. Аудит финансовой отчетности. Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. – Вологда: Дарника, 2010. – 760 с.

19 Середа К.Н. Аудит. – Ростов-н/Д.: Феникс, 2008. – 320 с.

20 Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит. Современная теория и практика. – М.: Экономика, 2009. – 440 с.

21 Суглобов А.Е., Жарылгасова Б.Т., Савин В.Ю. Бухгалтерский учет и аудит. – М.: Титан эффект, 2011. – 520 с.

22 Суйц В.П. Аудит. – М.: Высшее образование, 2007. – 400 с.

23 Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит. – М.: КноРус, 2012. – 168 с.

24 Хоханова И.И., Хахонова Н.Н., Богатая И.Н. Аудит. – Ростов-н/Д.: Мини Тайп, 2011. – 464 с.

25 Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: Инфра-М, 2008. – 448 с.

Статьи

26 Агабекян О.В., Макарова К.С. Аудиторское заключение: формы выражения мнения, составление и представление // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 3. – С. 13 – 19.

27 Аманжолова Б.А., Зайцева О.П., Шахманова Б.А. Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности: причины, терминология, выявление // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С. 18 – 25.

28 Анохова Е.В., Герасимова А.Р. Обязательный аудит: критерии, объекты, нормативная база // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 4. – С. 20 – 25.

29 Варламова Е.Н. Классификация стандартов в условиях саморегулируемых аудиторских организаций // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 1. – С. 16 – 227.

30 Варламова Е.Н. Контроль за качеством деятельности аудиторской организации // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 11. – С. 11 – 17.

31 Вахорина М.В. Регулирование российского аудита: современный этап // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 12. – С. 8 – 15.

32 Герасимова А.Р. Риски существенного искажения отчетности: понимание и оценка // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 9. – С. 10 – 18.

33 Гладышев В.В. Контрольная среда предприятия // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – Режим доступа: http://auditfin.com/fin/2010/2/07_02/07_02%20.pdf.

34 Глинская О.С. Методы сбора аудиторских доказательств при аудите финансовых прогнозов // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 5. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2009/5/Glinskaya/Glinskaya%20.pdf>.

35 Дрокина Н.В. Определение уровня существенности при проведении аудита в сервисных центрах // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 4. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2008/4/Drokina/Drokina%20.pdf>.

36 Дрокина Н.В. Оценка аудиторского риска при проверке сервисных центров бытового обслуживания населения // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 3. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2008/3/Drokina/Drokina%20.pdf>.

37 Ивашкевич В.Б. Аудит в системе внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 3. – С. 16 – 21.

38 Каковкина Т.В. Организации, подлежащие обязательному аудиту: система внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 8. – С. 3 – 17.

39 Козырчикова Э.Ю. Приемы и методы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при ее производстве, и практика применения судебно-бухгалтерской экспертизы) // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2007/5/Kozirchikova/Kozirchikova%20.pdf>.

40 Кочинев Ю.Ю. Международные стандарты аудита: оценка существенности // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 12. – С. 3 – 7.

41 Кочинев Ю.Ю. Оценка аудиторского риска: основы теории // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 1. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2009/1/Kochenev/Kochenev%20.pdf>.

42 Макарова Л.Г., Губочкина М.В. Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности: действующее законодательство // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 5. – С. 20 – 27.

43 Мизиковский Е.А., Граница Ю.В. Уровень существенности и оценка значимости учетных объектов // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 7. – С. 11 – 19.

44 Пантелева И.А. Аудиторское заключение: требования стандартов // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 11. – С. 14 – 25.

45 Проскуряков А.М. Согласование условий аудиторского задания // Аудитор. – 2009. – № 2. – С. 13 – 18.

46 Сергеева Т.В. Аудит затрат на производство продукции: выборочная проверка // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 9. – С. 38 – 46.

47 Сергеева Т.В. Планирование аудита затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 4. – Режим доступа: http://auditfin.com/fin/2010/4/07_02/07_02%20.pdf.

48 Серебрякова Т.Ю. Система внутреннего контроля в интерпретации стандартов аудита // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 1. – С. 12 – 17.

49 Федоренко И.В. Классификация и кодификация рабочих документов аудитора // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2007/4/Fedorenko/Fedorenko%20.pdf>.

50 Федоренко И.В., Золотарева Г.И. Развитие аудита как науки // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – Режим доступа: http://auditfin.com/fin/2010/2/04_01/04_01%20.pdf.

51 Филиппев Д.Ю., Беспалова И.Г. Организационные аспекты формирования системы внутреннего контроля // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 4. – Режим доступа: http://auditfin.com/fin/2010/4/07_03/07_03%20.pdf.

52 Филобокова Л.Ю. Оценка уровня существенности в аудите малых предприятий: методические подходы // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 2. – С. 90 – 95.

53 Чернова М.В. Виды аудита: современная классификация // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 6. – С. 10 – 17.

54 Шохнех А.В. Технология проведения внутреннего аудита и оценка его эффективности в субъектах малого предпринимательства // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 4. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2008/4/Shohneh/Shohneh%20.pdf>.

55 Юшкова С.Д. Оценка аудиторского риска: современные подходы // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 10. – С. 17 – 28.

56 Юшкова С.Д. Система внутреннего контроля – механизм для снижения рисков // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С. 36 – 43.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Основные нормативные акты и документы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ

Вопросы аудиторской деятельности регулируются *Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»*, (до 01.01.2011 Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), *федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности*, а также *методическими рекомендациями*, одобренными Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, и *правилами (стандартами) аудиторской деятельности*, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Таблица А.1 – Документы по деятельности аудиторов и аудиторских организаций СРО аудиторов

Методические рекомендации	Документ, которым одобрены методические рекомендации
Положение о совете по аудиторской деятельности Положение о рабочем органе Совета по аудиторской деятельности	Приказ Минфина РФ от 29.12.2009 № 146н
Положение о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов	Приказ Минфина РФ от 30.10.2009 № 111н
Рекомендации по организации саморегулируемыми организациями аудиторов прохождения аудиторами обучения по программе повышения квалификации	Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 29.10.2009 (протокол № 79)

Таблица А.2 – Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

№ правила (стандарта)	Правило (стандарт) аудиторской деятельности	Документ, утвердивший правило (стандарт)
1	2	3
ФСАД 1/2010	Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности	Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 2/2010	Модифицированное мнение в аудиторском заключении	Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 3/2010	Дополнительная информация в аудиторском заключении	Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 4/2010	Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля	Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н
ФСАД 5/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н
ФСАД 6/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита	Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н
ФСАД 8/2011	Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам	Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н
ФСАД 9/2011	Особенности аудита отдельной части отчетности	Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
2	Документирование аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
3	Планирование аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
4	Существенность в аудите	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696

Продолжение таблицы А.2

1	2	3
5	Аудиторские доказательства. С даты вступления в силу Постановления Правительства РФ о признании утратившим силу данного правила (стандарта) вступит в силу ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» , утвержденный Приказом Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
6	Утратило силу	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
9	Связанные стороны	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
10	События после отчетной даты	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
12	Согласование условий проведения аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
13	Утратило силу	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
14	Утратило силу	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
15	Утратило силу	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
16	Аудиторская выборка	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696

Продолжение таблицы А.2

18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
20	Аналитические процедуры	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696
21	Особенности аудита оценочных значений	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
28	Использование результатов работы другого аудитора	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
31	Компиляция финансовой информации	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
32	Использование аудитором результатов работы эксперта	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696

33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696

Таблица А.3 – Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ

Правило (стандарт) аудиторской деятельности	Документ, которым одобрено правило (стандарт)
1	2
Аудит в условиях компьютерной обработки данных	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 (протокол № 2)
Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.08.1999 (протокол № 5)
Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 (протокол № 6)
Использование работы эксперта	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.1996 (протокол № 6)
Образование аудитора	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 (протокол № 2)
Общение с руководством экономического субъекта	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999 (протокол № 2)
Особенности аудита малых экономических субъектов	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 (протокол № 1)
Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 (протокол № 1)

1	2
Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 15.07.1998 (протокол № 4)
Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 (протокол № 6)
Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.1996 (протокол № 1)
Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 (протокол № 6)
Проведение аудита с помощью компьютеров	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 (протокол № 1)
Проверка прогнозной финансовой информации	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.08.1999 (протокол № 5)
Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 (протокол № 6)
Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним	Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999 (протокол № 2)

Таблица А.4 – Методические рекомендации, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ

Методические рекомендации	Документ, которым одобрены методические рекомендации
Методические рекомендации по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности паевого инвестиционного фонда	Одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 26.11.2009 (протокол № 80)
Методические рекомендации по проверке формирования страховых резервов при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности страховой организации	Одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 26.11.2009 (протокол № 80)

1	2
Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации	Одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 26.11.2009 (протокол № 80)
Временное положение об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики	Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 30.10.2008 (протокол № 69)
Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация)	Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 41 от 22.12.2005
Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг	Утверждены Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004
Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности	Утверждены Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004
Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов	Утверждены Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004

Учебное издание

Зотова Нина Николаевна
Воробьева Ольга Алимовна

Основы аудита

Учебное пособие

Редактор Н.Л. Борисова

Подписано в печать	Формат 60 x 84 ¹ / ₁₆	Бумага тип. № 1
Печать трафаретная	Усл. печ. л. 12,63	Уч.-изд. л. 12,63
Заказ	Тираж 100	Цена свободная

Редакционно-издательский центр КГУ.
640669, г. Курган, ул. Гоголя, 25.
Курганский государственный университет.