

Слайд 1

Тема «Современные теории аудита. Сущность аудита и аудиторской деятельности»

У аудита, как и у любой другой отрасли знаний, существуют свои основные аспекты. Выделяются различные научные направления, которые находятся под воздействием широкого спектра факторов, таких как особенности национальной системы счетов, законодательства, темпов экономического роста и тому подобных. В последнее время все более остро стоит проблема, связанная с унификацией стандартов аудита, а также теоретических основ и методов профессиональной подготовки аудиторов.

В связи с этим классифицируют три основные направления в теории аудита:

- теория адекватности;
- теория контроллинга;
- теория консалтинга.

Здесь важно отметить, что каждая из теорий имеет как достоинства, так и недостатки. И из таких теорий вытекают основные задачи аудита, учитывающие отраслевые и национальные особенности, ориентирующиеся на мировой опыт. Разрабатывается такая система, которая позволит регламентировать аудит и применять на практике научные достижения.

Далее остановимся на каждой из теорий и рассмотрим их более подробно.

Слайд 2

Первая теория, называемая теорией адекватности, берет свое начало в трудах английских ученых. Первые труды в данной области были опубликованы в XIX веке. Уже тогда говорилось о том, что аудит определяется как процесс проверки, и его целью является получение подтверждения соответствия учетной информации экономической деятельности.

На основании этого долгое время суть аудита заключалась в прямом сравнении бухгалтерской отчетности. При этом процесс сравнения проходил по следующим этапам.

1. Сравнение с учетными регистрами.
2. Сравнение с первичными документами.
3. Проверка логической увязки отчетных данных, или так называемая колляция.
4. Прямое сравнение учетных данных с фактическим имущественным состоянием, или, иначе, инвентаризация.

Важно также отметить, что в рамках данной теории применялись подходы прямого последовательного аудита как от документов к отчетности, так и наоборот, от отчетности к документам.

Слайд 3

В продолжение научной мысли того времени развилось мнение о том, что задачей аудита является раскрытие вольных и невольных ошибок, которые могли быть допущены в отчете. Появилась новая совокупность взглядов, которая была названа «теорией сторожевого пса».

В данной теории аудитор сравнивался со сторожевым псом, задачей которого являлась охрана ценностей собственников. Таким образом, подчеркивалось, что аудит призван защищать интересы собственников, а его роль при этом сводится к проверке фактического существования событий, которые имели место в прошлом, и установлении их точности.

Фактически аудитор отвечает на вопрос о том, что есть на самом деле. Однако существенный недостаток данного метода заключается в том, что данное мнение устаревает на момент ознакомления с ним потенциального инвестора.

Слайд 4

В дальнейшем возникла теория контроллинга: ее начало относят к первой четверти XX века. Согласно данной теории цель аудита смещается от

проверки документов к организации системы внутреннего контроля на проверяемом предприятии. Теперь аудитора сравнивают с собакой-ищейкой, к задачам которой относится показать собственникам реальную эффективность работы администрации предприятия.

Проводя подробную проверку, аудиторы стремятся показать собственникам следующее:

- какой могла бы быть прибыль, если бы администрация работала более эффективно;
- какой могла бы быть прибыль, если бы администрация работала менее эффективно.

При этом все аудиторские процедуры сводятся к косвенным методам, которые раскрывают слабые места и обращают внимание аудитора на проверку данных слабых мест. В таком случае значимыми являются такие отклонения, которые оказывают влияние на управленческие решения. Раскрывается механизм управления предприятием, а также вскрываются неиспользованные резервы.

Слайд 5

Указанная теория напрямую связана с эффективностью деятельности предприятия. Ведь задачи аудита при этом сводятся к анализу эффективности работы предприятия, которая, в свою очередь, определяется эффективностью работы сотрудников. Иными словами, аудит сводится к тому, что его относят к одной из форм консалтинга собственников по вопросам качества работы наемных работников.

Теорию консалтинга также называют «теорией агентов», или «теорией собаки-поводыря». Это обусловлено тем, что аудитор сравнивается с помощником собственников предприятия и выступает в роли регулятора отношений между собственниками и работниками предприятия.

Суть «теории агентов» сводится к тому, что она переносит акценты аудита на людей, сотрудников хозяйствующего субъекта, а не акцентируется

только на сухой проверке документов. Целью такого аудита является отражение распределения долей финансовых результатов в зависимости от посильного вклада в него различных групп. При этом считается, что аудитор помогает людям установить справедливый баланс интересов.

Слайд 6

В развитие данной теории появился бихевиористический подход, получивший свое название от английского слова «behavior», что означает «поведение».

Согласно данному подходу поведение аудитора определяется стимулами, на каждый из которых у него должна присутствовать реакция. В сложившихся условиях основными аудиторскими процедурами становятся тестирование и расчет неопределенности. Причем тестированию субъективного поведения уделяется больше внимания, нежели тестированию документов. А риск, в свою очередь, является основой работы аудитора, так как он принимает те или иные решения в условиях неопределенности.

Важнейшей особенностью «теории собаки-поводыря» является то, что она нацелена не в прошлое, а в будущее. При этом данная теория исходит из субъективных оценок и позволяет выяснить то, что лежит вне зарегистрированных фактов хозяйственной деятельности. В рамках указанной теории наиболее широко применяются стохастические методы, которые ориентируются в основном на математику. Также учитываются некоторые приемы системы директ-костинг управленческого учета.

Однако рассмотренная классификация научных теорий аудита не является единственной, существуют и иные классификации, более расширенные и конкретизированные, которые также имеют право на существование.

Рассмотрев основные современные теории аудита, можно перейти к изучению сущности аудита и аудиторской деятельности.

Слайд 7

На основании статьи 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года можно дать определение такого понятия, как аудит.

Аудит – это независимая проверка бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. При этом под бухгалтерской финансовой отчетностью аудируемого лица понимается не только отчетность, предусмотренная Федеральным законом № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете». Также к бухгалтерской финансовой отчетности относят аналогичную по составу отчетность, которая предусмотрена иными федеральными законами.

На основании этого также можно дать определение понятия «аудиторская деятельность» или «аудиторские услуги». Аудиторская деятельность – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Слайд 8

Аудит – это одна из форм финансового контроля, потребность в котором возникла одновременно с зарождением и развитием товарообменных и денежных отношений. Можно систематизировать основные предпосылки возникновения аудита следующим образом.

Во-первых, хозяйственные и финансовые операции, совершаемые предприятиями, бывают многочисленными и сложными. При их совершении возникают трудности в правильном их документальном оформлении и отражении в бухгалтерском учете. Следовательно, финансовая отчетность может содержать в себе искажения в силу целого ряда объективных и субъективных факторов. Выявить искажения и ошибки в отчетности под силу только независимому от руководства компании специалисту в области учета, налогообложения, права и анализа, иными словами, аудитору.

Во-вторых, пользователи финансовой отчетности обычно не имеют доступа к данным бухгалтерского учета и, как правило, у них нет достаточных знаний в области учета. Это затрудняет и усложняет процесс принятия управленческих решений, а также иных решений, непосредственно влияющих на благополучие организации. Поэтому для подтверждения правильности составления отчетности пользователи бухгалтерской информации приглашают независимых экспертов-аудиторов.

В-третьих, принятие решений по финансовым вопросам пользователями отчетности требует подтверждения достоверности и полноты информации, представленной в отчетности. К таким вопросам относят, например, вопросы о предоставлении займа, купле-продаже ценных бумаг и тому подобные. Степень достоверности финансовой отчетности может быть определена только высококвалифицированным специалистом-аудитором.

Таким образом, появление аудита является исторически обусловленной закономерностью. Именно реальные потребности заинтересованных пользователей отчетной информации в подтверждении ее достоверности и обусловили возникновение и развитие аудита.

Слайд 9

В настоящее время дано немало определений понятия «аудит». Особое внимание стоит обратить на определение, данное на основе международных подходов к аудиту, а также концептуальное определение аудита.

В соответствии с международными подходами под аудитом понимается финансовый контроль, осуществляемый со стороны независимых от проверяемого объекта органов или организаций. Данные органы или организации используют при этом стоимостные, или, иначе, финансовые категории и показатели.

Концептуальное определение аудита заключается в том, что под аудитом понимается систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях. Указанный сбор и оценка проводятся с целью определения степени соответствия этих

утверждений установленным критериям. По результатам данного процесса результаты проверки предоставляются всем заинтересованным пользователям.

Слайд 10

К задачам аудитора, которые ему необходимо выполнить во время осуществления проверки, относят следующие:

- 1) ознакомление с финансовым положением, состоянием финансово-хозяйственной деятельности или со спорным вопросом;
- 2) выражение независимого и компетентного мнения или заключения о фактическом положении дел;
- 3) подтверждение правомерности или неправомерности совершаемых или уже совершенных действий клиента.

При выявлении нарушений законодательных актов в процессе проверки объектов контроля аудитор должен своевременно предупредить клиента о незаконности его действий и об их возможных неблагоприятных последствиях. Аудитор должен сделать все, чтобы не допустить нарушений законодательных актов клиентом, то есть проверяемым субъектом.

При этом важной оговоркой является то, что аудит не заменяет функций органов государственного контроля за работой предприятий, учреждений и организаций.

Слайд 11

Аудитор выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности во всех существенных отношениях. Можно определить цель аудиторской деятельности в следующих основных аспектах.

1. Формулировка утверждения относительно экономических действий и событий. Факты, отраженные в финансовых отчетах, являются предметом аудиторской проверки. Иными словами, цель аудитора заключается в выражении мнения об этих фактах, правильности утверждений о них и о состоянии финансовой отчетности в целом в виде аудиторского заключения.

2. Оценка степени соблюдения установленных бухгалтерских требований. Аудитор в ходе проверки определяет, в какой мере факты хозяйственной деятельности соответствуют установленным критериям и стандартам учета и отчетности. Аудитор оценивает соответствие между сделанными в бухгалтерской финансовой отчетности утверждениями относительно экономических действий и событий и принятыми критериями.

3. Представление результатов проверки заинтересованным пользователям. Конечным результатом аудита является составление аудиторского заключения, в котором должно быть отражено, соответствует ли финансовый отчет аудируемого лица установленным критериям и в какой степени. Заинтересованный пользователь является конечным потребителем аудиторских услуг. При этом состав заинтересованных пользователей определяется составом пользователей финансовых отчетов. К ним относятся как внешние, так и внутренние пользователи. К внешним пользователям относят таких, как учредители, инвесторы, органы государственного управления и другие. К внутренним пользователям аудиторского заключения относят саму организацию, ее руководство и администрацию.

Слайд 12

Следует учесть, что аудитор в ходе проверки не создает дополнительной полезной информации. Данная информация создается в учетной системе аудируемого лица. Аудитор лишь повышает ценность информации, содержащейся в отчете. Он придает ей новое качество, увеличивая степень достоверности, а следовательно, и доверия со стороны пользователей.

Важно также выделять следующие основные задачи проведения аудита:

1. Сбор и оценка свидетельств и доказательств в ходе аудита.
2. Объективность в процессе сбора и оценки свидетельств и доказательств.
3. Системность в ходе проведения аудита.

Суть первой задачи заключена в том, что в ходе аудита находят и оценивают доказательства, которые подтверждают мнение аудитора о достоверности отчетности и соответствии фактов хозяйственной деятельности установленным критериям. Таким образом, в основе аудита лежит процесс получения и оценки доказательств. Важно отметить, что при этом виды доказательств и критерии их оценки могут меняться в зависимости от условий конкретной проверки.

Примеры аудиторских доказательств могут быть следующими:

- учетные данные, отраженные в первичных документах;
- учетные регистры;
- сведения, полученные в ходе проведения опросов, наблюдений, фактического осмотра имущества, изучения переписки и тому подобное.

Сбор доказательств в аудите является первичной задачей, куда сложнее оценить полученные свидетельства и сформировать мнение.

Слайд 13

Вторая задача заключается в проявлении объективности в процессе сбора и оценки свидетельств и доказательств. При выполнении данной задачи акцентируют два основных момента:

- объективность самих доказательств;
- объективность в процессе сбора и оценки доказательств.

Объективность доказательств свидетельствует о том, насколько они будут полезны аудитору для достижения его целей, указанных ранее. Объективность процесса сбора и оценки свидетельств по фактам хозяйственной деятельности заключается в способности аудитора сохранять непредвзятость при выборе и оценке их как доказательств. Непредвзятость позиции аудитора во многом зависит от обеспечения его независимости от проверяемого субъекта и подразумевает под собой отсутствие влияния каких-либо факторов на мнение аудитора. Деятельность аудитора должна

оставаться неподвластной каким-либо влияниям на протяжении всей проверки.

Третья задача подразумевает системность в ходе проведения аудита. Данный термин означает, что в процессе аудита ведущая роль должна принадлежать его планированию и разработке стратегии. При этом учитываются как общие научные и методические подходы, так и конкретные цели и задачи аудита, в том числе с учетом реальных условий функционирования аудируемой организации.

Слайд 14

Немаловажное значение имеют и основополагающие принципы аудита:

- 1) независимость аудитора;
- 2) объективность аудитора.

Первый принцип подразумевает независимость аудитора при выходе на проверку. При этом данный принцип подразумевает выполнение следующих условий и видов независимости:

- организационная независимость;
- финансовая независимость;
- материальная независимость;
- административная независимость.

Организационная независимость подразумевает собой независимость аудитора от проверяемого субъекта. Иными словами, между аудитором и проверяемой организацией должны отсутствовать отношения подчиненности, как напрямую, так и через третьих лиц. При проведении внешнего аудита выполнение данного условия обеспечивается юридическим статусом аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов. При осуществлении внутреннего аудита данное условие обеспечивается значением службы внутреннего аудита в организационной структуре компании.

Слайд 15

Условие финансовой независимости заключается в том, что у аудитора не должно быть финансового или иного интереса в результатах проверки. Должно обеспечиваться также отсутствие конфликтов интересов аудитора по отношению к проверяемому субъекту. Кроме всего прочего должны отсутствовать отношения собственности аудитора с проверяемой организацией, а также родственные связи. Иными словами, должны отсутствовать любые обстоятельства, которые могли бы создать возможность влияния на аудитора со стороны собственников или администрации.

Условие материальной независимости обеспечивается вне зависимости от получения аудитором материальных вознаграждений за работу. Это является одним из существенных условий договора. В рамках данного условия выделяют два основных важных момента:

- оплата аудиторских услуг не связана с достигнутым результатом;
- предусматривается авансовая оплата аудиторских услуг, что в конечном счете не позволит организации материально давить на аудитора в том случае, если результат проверки их не устроит.

Условие административной независимости достигается при формировании условий договора, чтобы администрация аудируемого лица в таком случае не смогла оказывать давление на аудитора с целью сокрытия допущенных нарушений.

Слайд 16.

Второй принцип заключается в объективности аудитора. Он является достаточно сложным и многогранным понятием, состоящим из нескольких взаимосвязанных элементов, а именно:

- изначальная объективность;
- профессиональная объективность;
- нейтральность аудитора.

Изначальная объективность является результатом обеспечения

принципа независимости аудитора. Без достижения независимости объективность аудитора теряется полностью, так как при этом возможны условия, допускающие давление на аудитора.

Профессиональная объективность, в свою очередь, также подразделяется на несколько составляющих, таких как:

- общий профессиональный уровень;
- профессиональный уровень или, иначе, опыт в отношении хозяйственных операций и условий конкретной проверяемой организации.

Общий профессиональный уровень обеспечивается в процессе государственной аттестации по профессии аудитор. Требования к аттестации установлены на высоком уровне, и пройти ее достаточно трудно. Это требует максимального усилия, а также квалифицированной подготовки.

Профессиональный уровень в отношении хозяйственных операций и условий конкретной проверяемой организации заключается в необходимости аудитора адекватно оценивать те или иные факты и учетные операции аудируемого лица.

Элемент нейтральности аудитора подразумевает, что аудитор должен оставаться нейтральным по отношению к руководству организации, а также к получаемой информации. Он не должен преднамеренно разыскивать ошибки в полученной информации, но и скрывать выявленные недочеты также не должен. Кроме того, он не должен выражать симпатии или антипатии к администрации организации, необходимо соблюдать полную нейтральность.

Слайд 17

Раскрыв сущность и понятие аудита, важно также отметить потребность в нем. Считается, что необходимость проведения аудита возникла вследствие следующих условий:

- возможность необъективного отражения существующих фактов со стороны составителей отчетной информации в случае конфликта

между ними и пользователями данной информации;

- зависимость последствий принимаемых решений от качества информации;
- необходимость особых знаний для проверки информации;
- отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Данные причины являются основными и наиболее весомыми, но, тем не менее, не единственными, что повлекло за собой возникновение общественной потребности в услугах независимых экспертов.

Аудиторские услуги – это услуги третьих лиц, которые устанавливают достоверность и точность финансовой информации. В свою очередь, наличие достоверной информации способствует повышению эффективности функционирования рынка капитала, а также дает возможность оценивать и прогнозировать последствия тех или иных решений. Соответственно проведение аудитов имеет важное значение даже в тех случаях, когда оно не является обязательным.

Слайд 18

В существующих рыночных условиях хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, проведению совместных денежных и иных коммерческих операций. Доверительность указанных отношений в обязательном порядке должна подкрепляться возможностью получать и использовать достоверную финансовую информацию. А достоверность, в свою очередь, должна подтверждаться независимым, незаинтересованным лицом, то есть аудитором.

Собственники предприятий зачастую лишены возможности самостоятельно удостовериться в том, что многочисленные и сложные операции предприятия законны и корректно отражены в отчетности. Как правило, собственники не имеют не только доступа к учетным записям, но и

соответствующей квалификации и опыта для понимания. В данном случае собственники предприятий остро нуждаются в услугах аудиторов.

Слайд 19

Независимое и обоснованное подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо также государству для принятия решений в области экономики и налогообложения. Также независимое мнение о предоставленной информации может быть полезно судьям, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их отчетности.

Кроме всего прочего, корректные данные необходимы также и кредиторам для оценки надежности погашения займов, выплаты процентов.

Поставщики интересуются информацией о способности предприятия своевременно погашать кредиторскую задолженность. Работников самого предприятия, как правило, интересует стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив, получения финансовых и иных льгот и выплат.

Правительство заинтересовано в информации, которая необходима для разработки экономической политики, включая налоговые меры. Таким образом, мы видим, что данные аудиторских проверок имеют значение не только для предприятий и непосредственных инвесторов, но и для иных структур, в том числе и государственных.

Слайд 20

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами, проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

- возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли. Достигается это благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

- упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря представляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;
- упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;
- упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;
- возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

Слайд 21

Тема «Возникновение и становление аудита. Основные этапы развития аудита за рубежом»

Методологию аудита, как и любую другую дисциплину, стоит начать с изучения ее истории. Данные знания призваны помочь в понимании сути аудита и его роли, необходимости его осуществления и важности в получении качественных знаний в данной области.

Первое, что хочется отметить, это то, что в условиях существующей и все ожесточающейся конкуренции основной целью осуществления деятельности хозяйствующих субъектов была и остается максимизация прибыли. Осуществление данной цели возможно посредством выполнения множества разнообразных задач с применением различных методов. Наряду с этим предприятия стремятся завоевать как можно большее количество потребителей, на что существенное влияние оказывает деловая репутация и степень доверия клиентов к данной организации. В данном случае на степень доверия может оказать достаточно сильное влияние аудиторское заключение. Положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что предприятие успешно осуществляет свою деятельность, соблюдая все требования нормативно-правовых и законодательных актов. Данное

заключение говорит о том, что предприятию можно доверять. В ряде случаев пользователи отчетной информации заинтересованы в обязательном прохождении аудита отдельными категориями предприятий. Например, акционеры заинтересованы в выражении аудитором мнения относительно правильности осуществления учетной деятельности и правомерности установления размера дивидендов.

Таким образом, аудит можно определить как внешнюю систему контроля, которая осуществляется наряду с системой внутреннего контроля, только уже стороной независимой и незаинтересованной.

Слайд 22

История развития аудита своими корнями уходит далеко в древность. Еще в 200-х годах до нашей эры существовало такое понятие, как квесторы. Люди данной профессии являлись должностными лицами, ведавшими финансовыми и судебными делами Римской империи. Квэсторы также осуществляли контроль за государственными бухгалтерами на местах, а их отчеты направлялись в Рим и выслушивались экзаменаторами. Кроме квесторов, в Риме существовала особая налоговая полиция, назначение которой заключалось в получении сведений об укрываемых от обложения доходах и имуществе.

Кроме Римской империи, аудиторская деятельность так или иначе осуществлялась в Древнем Египте и в Вавилоне. Имели место контроль и оценка правильности сбора налогов, а в Средние века аудиторская деятельность распространилась и на сферу торговли.

Существуют также свидетельства о том, что истоки аудиторской деятельности наблюдались и в Афинах в V веке до нашей эры. Осуществлялся контроль доходов и расходов со стороны народного собрания, а финансовая система Афин включала правительственных аудиторов. Их назначение заключалось в проверке документов всех должностных лиц по истечении их полномочий.

Кроме того, учеными древнего мира рассматривались многие

фундаментальные экономические процессы и механизмы. Уже тогда четко разграничивались учетные и контрольные функции. Указывалось также, что проверяющий должен быть наделен полномочиями и должен был быть независим от проверяемых.

Слайд 23

Что касается англоязычных стран, то здесь аудит зародился не позднее 1200-х годов, когда лондонское Сити подвергалось аудиту. В начале XIV столетия в числе выборных должностных лиц значились аудиторы. С тех пор в архивах имеется множество документов, которые свидетельствуют о широком признании значения аудита, а также о регулярном его осуществлении. В марте 1324 года король Эдуард II подписал указ о назначении государственных аудиторов, их назначением являлась проверка всех счетов.

Аудит в Великобритании в то время классифицировался на следующие типы:

- публичный аудит;
- детальная проверка счетов уплат управляющих финансами крупных поместий.

В первом случае казначей читал вслух аудиторские отчеты в присутствии должностных лиц и граждан. В отчетах аудиторов при этом указывалась строка «выслушано нижеподписавшимися аудиторами». Заслушивания проводились в связи с тем, что грамотой в то время владели далеко не все и не все могли читать.

Во втором случае отчет аудитора зачитывался перед владельцем, а также советом управляющих поместья. При этом аудитор сам являлся членом совета управляющих.

Указанные виды аудита направлены на обеспечение подотчетности государственных и частных должностных лиц в отношении вверенных им средств.

Слайд 24

В Средние века по многим странам распространились методы бухгалтерского учета, основанные на двойной записи. Данные методы распространились вследствие развития торговли и промышленности, развития рынков заемного капитала, а также сложности осуществления расчетов с таможенными и акцизными чиновниками. Кроме того, увеличился объем учетных работ, соответственно и возросла необходимость проведения контроля за ведением учета и его правильностью, достоверностью. Уже тогда во многих трудах подчеркивается полезность осуществления функции контроля.

Дальнейшее становление аудита происходит на фоне развития крупного производства, транспорта, а также зарождения капиталистических отношений. Именно тогда началось разделение интересов тех, кто непосредственно управляет предприятием, и тех, кто вкладывает средства в его деятельность. Последние не могли и не желали полагаться на ту информацию, которую предоставляли им управляющие и подчиненные им бухгалтеры. Акционеры и инвесторы нуждались в уверенности, что их не обманывают, а финансовая отчетность полностью отражает действительное финансовое положение предприятия.

Далее рассмотрим подробнее развитие аудита в отдельных странах.

Слайд 25

В 1805 году в Эдинбурге был опубликован справочник, содержащий информацию о 17 аудиторах. Позднее указанные аудиторы создали свою профессиональную организацию. На тот момент уже многие профессии имели свои профессиональные организации, начало которым было положено еще в Средние века с образованием гильдий. Позднее, в 1854 году, в Эдинбурге образовалось Общество бухгалтеров, в которое объединились бухгалтеры-аудиторы.

В 1862 году был принят особый закон о британских компаниях. Согласно данному закону компании как минимум один раз в год обязывались

предоставлять счета и отчеты для осуществления проверки специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю. В связи с этим ряды профессиональных аудиторов существенно расширились. В некоторых документах указывается, что по состоянию на 1905 год по всему миру насчитывалось порядка 11 тысяч аудиторов, около половины из которых приходилось на Великобританию.

Слайд 26

В 1880 году в Англии и Уэльсе был основан Институт присяжных бухгалтеров. Уже в 1983 году данный институт имел порядка 76 тысяч членов.

Всего в Великобритании насчитывается шесть основных организаций бухгалтеров и аудиторов, представленных на слайде.

Несмотря на это, правом заниматься аудитом обладают исключительно члены институтов присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, Шотландии, Ирландии и Ассоциации дипломированных бухгалтеров.

Институт присяжных бухгалтеров в Шотландии был основан в 1951 году и включил в свой состав существовавшие ранее обособленно институты присяжных бухгалтеров Эдинбурга, Глазго и Абердина.

Данный Институт определил аудит как комплекс методов, направленных на установление эффективности и целостности систем управления, точности финансовых отчетов.

Слайд 27

Обязанности аудитора не были четко определены, и потому все инвесторы, акционеры и кредиторы видели в нем защитника своих интересов. Однако после принятия в 1929 году закона, согласно которому все компании обязаны были включать в свои финансовые отчеты счет прибылей и убытков, начал формироваться современный взгляд на аудитора. Он рассматривался как лицо, ответственное только перед акционерами.

Кроме того, английские специалисты внесли существенный вклад в

развитие аудита и технику его осуществления. Именно английскими учеными XX века были созданы уравнения баланса. При этом цели проведения ревизий состояли в следующем:

- выявление подлогов;
- выявление случайных ошибок;
- выявление недостатков в организации учета.

Проведение аудита, ревизии начиналось с проверки кассы. Проводился анализ баланса, причем рассматривались точки зрения интересов различных заинтересованных лиц.

Слайд 28

Немалый вклад в развитие теории аудита внес ученый того времени Ватсон, который выделил три основных вида фальсификации учета:

- 1) актив отражает больше, чем есть на самом деле;
- 2) завышение суммы капитала;
- 3) занижение суммы капитала.

В первом случае подразумевается, что материально ответственные лица осуществили хищение. Второй случай имеет место при отражении действительного положения в лучшем свете, чем есть на самом деле. Третий случай, напротив, имеет место при отражении действительного положения в худшем свете, чем есть на самом деле. Первую ситуацию принято называть сокрытием, вторую и третью – вуалированием.

Для выявления данных видов фальсификации необходимо осуществление следующих условий:

- содействие владельца предприятия;
- четкое представление целей фальсификации;
- знание психологии потенциального растратчика;
- анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия;
- длительность работы;
- амбициозность;

- небрежность в записях;
- отставание осуществления бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной деятельности;
- назначение на должности по протекции.

Слайд 29

Уже тогда Ватсон классифицировал типичные преступления бухгалтеров:

- неоприходование денежных и иных ценностей;
- оформление документов некорректной датой;
- искусственное завышение остатков по денежным и материальным счетам, завышение итогов платежных ведомостей, завышение заработной платы определенному кругу лиц, завышение цен по сговору с поставщиками;
- выплата денежных средств подставным лицам;
- фиктивное кредитование счета кассы, отражение фиктивной кредиторской задолженности;
- и иные преступления, упомянутые на слайде.

Зарождение аудиторской анкеты также можно отнести к заслугам английских аудиторов. Именно они при проведении ревизионных процедур стали использовать в работе анкету, в которой содержались вопросы, подлежащие проверке. По каждому вопросу аудиторы проставляли в качестве ответов числа и получали ясную и полную картину состояния дел.

Слайд 30

Под влиянием британской практики аудита и в Соединенных Штатах Америки также возникло аудиторское дело. До начала XX века в Соединенных Штатах Америки аудит основывался на английской модели. Данная модель предусматривала детальные исследования данных, которые относились к балансу.

В 1886 году в Америке был впервые принят закон о присяжных

бухгалтерах, он дал начало образованию аудиторских компаний. Уже в 1887 году была создана ассоциация аудиторов Америки. Позднее, в 1896 году, уже законодательно регламентировалась аудиторская деятельность в штате Нью-Йорк. Аудитором мог стать дипломированный бухгалтер, который успешно сдал экзамен в Нью-Йоркском университете, а также получил специализированную лицензию на право осуществления аудиторской деятельности.

В 1898 году Роберт Монтгóмери, ученый аудитор, совместно с коллегами основал аудиторскую фирму. Впоследствии она стала одной из ведущих аудиторских фирм мира под названием «Кúперс энд Лáйбранд».

В 1905 году в Соединенных Штатах Америки была опубликована книга Роберта Монтгóмери под названием «Аудит: практическое руководство для аудиторов». Согласно данной книге считалось, что целью аудита является раскрытие вольных, невольных и принципиальных ошибок, которые могут иметь место в финансовой отчетности. В данном издании также были приведены аудиторские задачи, которые были призваны обнаружить возможные ошибки в отчетности.

Слайд 31.

Позднее стало ясно, что английская модель аудита не подходит для Америки. Исходная модель требовала большого количества трудовых затрат и занимала много времени. Америке того времени был присущ сверхбыстрый темп роста бизнеса, соответственно требовались и быстрые темпы проведения проверок, и, как следствие, аудит нуждался в прогрессивных технологиях.

Для решения возникших проблем аудиторы стали проводить проверки по иной модели. В частности, стали собирать свидетельства о деятельности фирм у партнеров по бизнесу, или, иными словами, контрагентов, с целью проверки операций. Стали учитываться интересы инвесторов, а также уделять достаточно внимания оценке актива и пассива. Таким образом, Америка отошла от английской модели аудита, которую впоследствии стали

называть «проверкой канцелярской точности». Повышенный спрос на аудиторские услуги привел к необходимости разработки новых методов аудита, а также подхода к стандартизации.

В Соединенных Штатах Америки аудит является обязательным для компаний, которые зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам. Данная Комиссия была создана в 1934 году после биржевого краха на Уолл-стрит в 1929 году. Закон о ценных бумагах, принятый в 1933 году, а также Закон о биржах, принятый в 1934 году, требовали, чтобы зарегистрированные компании составляли соответствующие формы финансовой отчетности.

Слайд 32

Что касается аудиторских организаций, то в Соединенных Штатах Америки имеется два типа профессиональных и негосударственных аудиторских организаций.

К первому типу относится Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров, который представлен на общенациональном, федеральном уровне. Данный Институт был организован в 1887 году и играет ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров удостоверяет квалификацию соискателя, сдающего соответствующие экзамены и получающего диплом бухгалтера-аудитора. Кроме того, данная структура руководит научной и методической работой в области аудита в Соединенных Штатах Америки, публикует монографии и издает ряд журналов по аудиту.

Второй тип аудиторских организаций представлен профессиональными аудиторскими организациями на уровне отдельных штатов. Такие организации называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров. Члены таких обществ имеют право на проведение аудиторских проверок, а также на оказание консультационной помощи на территории своих штатов. Бухгалтеры-аудиторы могут заниматься своей деятельностью в рамках частной практики или же являться сотрудниками аудиторских

фирм. Те бухгалтеры-аудиторы, которые имеют большую квалификацию, ведут преподавательскую деятельность в университетах и колледжах.

Слайд 33

Нормативному регулированию аудита в Соединенных Штатах Америки также отведена немалая роль.

В 1917 году с целью стандартизации аудиторских процедур были разработаны «Утвержденные методы по подготовке данных балансового отчета». В 1929 году вышло переиздание данных методов под названием «Проверка финансовых отчетов». В данном издании подчеркивалась важность внутреннего контроля, а также пояснялась практика составления аудиторских заключений. Позднее, во второй половине 1930-х годов, был опубликован документ под названием «Проверка финансовых отчетов независимыми аудитором». В данном документе были рекомендованы следующие процедуры аудита:

- изучение инвентарной стоимости;
- подтверждение дебиторов по расчетам.

Наиболее активный процесс стандартизации аудита в Америке начался с 1939 года, когда Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров учредил Комитет по аудиторским процедурам. Данный Комитет издал первое Положение об аудиторской процедуре. С 1939 года также начали публиковаться бюллетени исследований и отчеты по процедурам аудита, это были первые оригинальные документы Института, которые касались стандартизации аудита.

В первом отчете по процедурам аудита говорилось о 7 ключевых положениях, которые лежали в основе формирования профессии аудитора. Также в нем были признаны обязательными процедурами аудита такие процедуры, как изучение инвентарных ведомостей и подтверждение дебиторской задолженности. Были даны рекомендации об избрании независимых аудиторов советом директоров компании, а компаниям

рекомендовалось создавать независимые комитеты по аудиту для наблюдения за внутренними проверками и бухгалтерскими документами. Были сформулированы образцы заключений аудитора по представленной финансовой информации.

Слайд 34

В 70–80-х годах XX века в Соединенных Штатах Америки возрос интерес общественности к кругу обязанностей и работе аудиторов. Был проведен ряд неудачных проверок, которые повлекли за собой судебные разбирательства. Вследствие этого в Конгрессе проводились слушания, создавались специальные комиссии для определения роли и ответственности аудитора. В итоге были сделаны выводы о том, что представления общества о том, в чем должен заключаться аудит, и возможности реального процесса аудита не соответствуют друг другу. Было принято решение усилить активность Совета по аудиторским стандартам с целью сокращения и дальнейшей ликвидации данного несоответствия.

Важно также отметить, что определения аудита в разных организациях Америки различаются. К примеру, Американский институт присяжных бухгалтеров определяет аудит как процесс, посредством которого компетентный и независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации. Данная информация поддается количественной оценке и относится к специфической хозяйственной системе. Делается это с целью определения и выражения в своем заключении степени соответствия данной информации установленным критериям.

Комитет Американской ассоциации бухгалтеров по основным концепциям учета определяет аудит как системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях. Данный процесс устанавливает уровень соответствия полученных данных определенному критерию и представляет результаты заинтересованным пользователям.

Слайд 35

В настоящее время в Соединенных Штатах Америки функционируют более чем 45 тысяч аудиторских фирм. При этом их можно сгруппировать в четыре основные категории, которые вы можете видеть на слайде.

К так называемой Большой четверке относятся супергиганты на рынке аудиторских услуг, их офисы располагаются во многих крупных городах мира. К числу данных компаний относятся такие, как PricewaterhouseCoopers , Deloitte Touche Tohmatsu Limited , Ernst & Young , KPMG .

Иные крупные аудиторские фирмы относят к национальным фирмам, они также имеют большой международный потенциал. Еще несколько сотен аудиторских фирм с профессиональным штатом не менее 50 человек относят к крупным местным и региональным фирмам. И более 95 % аудиторских фирм Соединенных Штатов Америки относят к малым местным фирмам. Такие фирмы, как правило, имеют численность менее 25 человек и единственный офис.

Возможных вариантов организационных форм аудиторских фирм существует три:

- единоличное владение;
- товарищество;
- профессиональная корпорация.

Слайд 36

Сертификация аудиторов в Соединенных Штатах Америки проходит по трем основным специализациям, приведенным на слайде.

Кандидат в присяжные бухгалтеры должен сдать экзамен, который проводится раз в полгода, и отвечать требованиям комиссии по уровню образования и опыта. Такой экзамен готовится специальной комиссией и проводится одновременно на всей территории Соединенных Штатов Америки два раза в год, в мае и в ноябре. Экзамен проходит по следующим дисциплинам:

- 1) теория и практика бухгалтерского учета;

- 2) практика бухгалтерского учета;
- 3) аудит;
- 4) законодательство.

Таким образом, проверяются знания кандидатов по принципам бухгалтерского учета, проверяется способность применять их на практике. Проверяются также знания требований нормативных документов, техника составления отчетности, принципы и процедуры федеральной налоговой отчетности. Проверяются знания кандидатом профессиональных обязанностей, аудиторских стандартов и процедур, стандартов неаудиторских услуг, осуществляемых присяжными бухгалтерами. Проверяются знания кандидатом юридического содержания мероприятий в области бухгалтерского учета и аудита, знания юридической ответственности аудиторов.

Некоторые штаты, кроме установленных предметов, требуют также сдачи экзаменов и по другим предметам. В каждом штате к уровню образования и практическому опыту предъявляются свои требования.

Присяжный аудитор является специалистом, сдавшим экзамен на внутреннего аудитора, однако не имеющим права получения лицензии на практику. Для претендентов также установлены особые требования по уровню образования и практического опыта.

Слайд 37

В конце XIX века в Германии бурно развивался капитализм. На фоне этого в 1870 году были сделаны первые шаги по введению аудита. Тогда дополнение к принятому закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы данных обществ проверять балансы, отчеты о распространении прибыли и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров. Важным дополнением является то, что в законе не было указано, какими силами должна осуществляться проверка, внутренними ревизорами или внешними. Уже после 1870 года германское законодательство предусмотрело проведение внешнего аудита.

В августе 1884 года в Германии возник Институт бухгалтеров-ревизоров. Подобные Институты также появились в Христиании, Вене, Будапеште, Риге, Цюрихе. Данный Институт отражал интересы крупного финансового капитала и существовал на средства банков. Бухгалтера-ревизора в Германии называли трейгэндером, и их деятельность оценивалась по-разному.

Существовало мнение, что трейгэндер является доверенным лицом, советчиком, правой рукой, которая работает там, где ей поручено и где необходима оценка третьей стороны. Другие, напротив, считали деятельность Института малоэффективной и дорогой, к тому же выполняемой в интересах крупных банков, пристрастно.

Слайд 38

В немецкой школе выделялось три направления изучения баланса:

- 1) экономический анализ;
- 2) юридический анализ;
- 3) популяризация знаний о балансе среди акционеров.

Считается, что именно в конце XIX – начале XX веков в Германии возникло новое научное направление – балансоведение. Выделяют три фактора, которые обусловили возникновение данного направления:

- деятельность крупных юристов, создавших балансовое право;
- пропаганда баланса как основополагающей концепции бухгалтерского учета;
- необходимость ознакомления акционеров с механизмом баланса при исследовании его структуры.

При этом уже тогда выделялись основные требования, предъявляемые к балансу. К их числу относились:

- ✓ точность;
- ✓ полнота;
- ✓ ясность;

- ✓ правдивость;
- ✓ преемственность;
- ✓ единство баланса.

Слайд 39

Уже с 1908 года в Германии началась подготовка бухгалтеров-ревизоров. Срок такой подготовки составлял один год, причем принимались к обучению только те, кто получил высшее образование по экономическому профилю, а также имел опыт работы бухгалтера.

С 1931 года акционерные общества обязали проводить внешние аудиторские проверки. В то время объектами проверок уже стала не только годовая отчетность, но и организация бухгалтерского учета на предприятии в целом. В связи с этим наблюдательные советы акционерных обществ уже не справлялись с возложенной на них обязанностью проводить проверки. Все усугубляло то, что большая часть акционерных обществ имела немалочисленные филиалы, по большей части самостоятельно осуществляющие свою деятельность. Все вело к тому, что такой объем нелегкой работы могли выполнить только сторонние специалисты высокой квалификации.

Слайд 40

После завершения Второй мировой войны в Дюссельдорфе был создан Институт аудиторов, который позднее был переименован в Институт аудиторов в Германии. За время осуществления своей деятельности данный Институт зарекомендовал себя с положительной стороны и стал общегерманской организацией.

К задачам Института относятся следующие:

- содействие развития аудиторской профессии;
- обеспечение страны аудиторскими кадрами;
- разработка единых профессиональных принципов и норм;
- контроль за соблюдением данных норм всеми представителями

аудиторской профессии.

В ходе решения поставленных задач при Институте создаются специализированные комитеты для обсуждения возникающих проблем. В данные комитеты входят опытные и заслуженные представители профессии. Результаты обсуждений, наряду с различными материалами для ознакомления и проектами документов в области аудита, публикуются в специализированных периодических изданиях.

Членство в Институте является добровольным, однако с обязательным условием о соблюдении всех профессиональных правил и этических норм. В настоящее время в данном Институте состоят порядка 80 % всех аудиторов Германии.

Слайд 41

В настоящее время в Германии профессию аудитора обозначают термином «виртшафтспрюфер», что дословно означает «контроллер экономики». Аудитор в Германии является представителем свободной профессии, а к его задачам относятся осуществление экономического контроля, в особенности в части финансовой отчетности, и предоставление информации о результатах такого контроля.

Кроме того, все аудиторы и аудиторские фирмы обязаны членствовать в Аудиторской палате. Аудиторская палата призвана защищать профессиональные интересы и содействовать росту и развитию авторитета данной профессии. Также Палата осуществляет правовую помощь членам, оказывает консультации, содействует в подготовке новых кадров.

Кроме аудиторов, членами Аудиторской палаты могут быть руководители и члены правлений, а также иные ответственные работники аудиторских фирм.

Слайд 42

Право проводить аудит в Германии закреплено за официально уполномоченными аудиторами и аудиторскими фирмами. Причем

представители данной профессии крайне ограничены в отношении совмещения аудиторской деятельности с какими-либо иными делами.

Разрешено совмещать аудит только со следующими видами деятельности:

- осуществление деятельности представителя свободной профессии в технической и юридической областях;
- осуществление научно-исследовательской работы в институтах научного профиля, преподавание в высших учебных заведениях и колледжах;
- участие в операциях доверительного управления или фидуциарных операциях;
- осуществление свободной деятельности в области литературы и искусства.

В связи с этим в Германии существует профессиональный суд, который рассматривает дела, связанные с нарушениями аудиторами законодательства.

Слайд 43

Что касается системы подготовки кадров аудиторов в Германии, то она так же сложна, как и в любых других странах. Прежде всего, кандидат для получения допуска к экзамену должен иметь высшее образование по определенным специальностям. Кроме образования, кандидат в аудиторы должен иметь практический опыт, причем не менее шести лет, четыре из которых должны относиться к осуществлению контрольной деятельности.

В порядке исключения до сдачи экзамена могут быть допущены лица, не имеющие высшего образования, но вместе с тем имеющие не менее 10 лет практического опыта работы в качестве ассистента аудитора или иного работника в аудиторском обществе.

Вопрос о допуске кандидата в аудиторы к экзамену решается специальной комиссией, которая также имеет право запросить у кандидата дополнительные материалы и рекомендации.

После получения допуска к экзамену кандидаты в аудиторы

предоставляют подготовленную заранее научную работу по специальности. После этого выполняются три письменные работы в присутствии комиссии и проводится устная часть экзамена.

Если кандидат в аудиторы успешно прошел испытания и сдал экзамен, ему выдается документ, который удостоверяет профессиональный статус аудитора. После этого аудиторы становятся членами Аудиторской палаты. При этом каждый аудитор должен иметь свою собственную печать. Она является удостоверением его профессионального статуса и позиции.

Говоря об организации аудита в Германии, важно также отметить, что он имеет несколько направлений, таких как:

- аудиторский контроль предприятия в конце финансового года;
- аудиторский контроль документов юридического лица в период его основания на предмет соответствия законодательству;
- аудиторский контроль отдельных частей финансовой и деловой деятельности;
- аудиторские проверки на предмет обнаружения правонарушений;
- контрольная проверка всего предприятия или его части.

Слайд 44

Что касается организации аудита во Франции, то тут функционируют две основные организации, которые занимаются руководством аудиторской деятельности в стране:

- 1) Палата экспертов-бухгалтеров и поверенных бухгалтеров;
- 2) Общество комиссаров по счетам.

Основное различие заключается в том, что комиссары по счетам назначаются в обязательном порядке согласно законодательству, в то время как эксперты-бухгалтеры приглашаются для проведения ревизий ведения учета и отчетности. При этом в каждом акционерном обществе в обязательном порядке должен быть назначен комиссар по счетам. В том случае, если общество обязано публиковать консолидированную отчетность, то комиссаров по счетам должно быть назначено не менее двух.

Такие комиссары проводят проверки финансовой отчетности и ставят на отчетах сертификаты, которые являются подтверждением достоверности и обоснованности отчетов записями на бухгалтерских счетах.

В свою очередь, эксперты-бухгалтеры занимаются в основном консультациями по текущему учету, менеджменту, юридическим вопросам. Также в их ведении находится постановка бухгалтерского учета, налаживание системы внутреннего контроля.

Слайд 45

С развитием аудита из экспертов-бухгалтеров выделились специалисты нескольких специализаций, таких как специалисты по налоговому консультированию, специалисты по правовому консультированию, специалисты по менеджменту.

Палата экспертов-бухгалтеров и поверенных бухгалтеров представляет во Франции все аудиторские организации, функционирующие в стране, в отношениях с международными организациями. Научную же и методологическую работу ведет Французский институт экспертов-бухгалтеров. Данный Институт публикует журнал, в котором освещаются проблемы учета и аудита. Влияние на постановку бухгалтерского учета во Франции оказывает консультативный орган при министерстве экономики и финансов, который называется Национальным советом по учету.

Что касается законодательного регулирования аудита во Франции, то оно достаточно развито, государство осуществляет прямой контроль за формированием профессиональных кадров, их подготовкой и текущей деятельностью.

Слайд 46

Италия относится к числу стран с сильно развитым законодательным регулированием аудиторской деятельности.

В 1992 году было принято постановление, на основании которого аудиторскую деятельность на законном основании могут осуществлять

только те кадры, которые внесены в именной реестр. Данный реестр находится под контролем министерства юстиции Италии, и в нем могут числиться как индивидуальные аудиторы, так и аудиторские организации.

Кандидаты в аудиторы в обязательном порядке должны иметь диплом о высшем образовании по одному из направлений:

- экономическое образование;
- юридическое образование;
- среднее бухгалтерское образование при наличии практического опыта не менее трех лет.

Для получения права осуществлять аудиторскую деятельность необходимо сдать специальный экзамен по таким дисциплинам, как бухгалтерский учет, право, вычислительная техника и информатика. При этом сдача указанных экзаменов также регламентируется и контролируется министерством юстиции.

Слайд 47

Тема «Становление аудита в России»

Еще до правления Петра I в России существовали функции контроля за полнотой уплаты налогов, так как доход страны по большей части складывался за счет достаточно развитой системы налоговых сборов. Данный контроль осуществлялся на государственном уровне. В основном он был связан с тем, что налогообложение было в большой степени обременяющим для населения, что способствовало возникновению стремлений уклониться от их уплаты. В связи с этим постепенно производится совершенствование налоговой системы, которая позволит более точно учесть планируемые государственные доходы, а также контролировать их поступление.

Позднее, в период правления царя Алексея Михайловича Романова, а также в начале правления Федора Алексеевича Романова, по всему государству составляются дворовые списки. Данные списки получили

название «переписные книги» и служили для сбора вновь введенных налогов, которые именовались «подворным обложением».

Поступление налогов сосредотачивается в следующих приказах:

- Стрелецкий приказ;
- Ямской приказ;
- Большой приказ.

В каждом из указанных приказов имели место контрольные функции в отношении обеспечения сбора налогов.

Слайд 48

При Петре I система налогообложения значительно меняется. После проведения поголовной переписи населения была введена система налогообложения, основанная на подушной подати. Произошла реформа государственного управления.

Во главе финансового управления был поставлен Сенат, для заведования государственными доходами учредили камер-коллегию, расходы контролировались штатс-контор-коллегией, а для проверки счетов и отчетов была создана ревизион-контора. Несмотря на это, специализация сбора налогов с предназначением каждого из них для определенной отрасли управления сохранилась. Петр I достаточно внимания уделял совершенствованию государственного управления и контролю за государственными доходами и расходами.

Считается, что звание аудитора в России было введено Петром I. Должность аудитора совмещала обязанности таких специалистов, как делопроизводитель, прокурор и секретарь. При этом существует мнение, что институт аудиторов был введен в армии, где они занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров.

Уже тогда проводились проверки. Считается, что первая ревизия в стране была проведена в 1719 году. Эпоха правления Петра I, кроме прочего, характеризовалась отсутствием дефицита государственного бюджета.

Доходы государства постоянно росли, и, несмотря на большие издержки, Россия обходилась собственными доходами. Это обуславливалось несколькими факторами:

- введением подушной подати;
- контролем за сбором и расходованием налоговых средств;
- ролью личности самого Петра I.

Слайд 49

После правления Петра его преемники не внесли значительного вклада в дело контроля и ревизии. Более того, частые войны, а также некоторые другие факторы стали причиной дефицита бюджета государства. Во времена царствования Александра I были учреждены органы управления, которые представлены вашему вниманию на слайде.

Начало правления Александра III характеризовалось как период общегосударственных реформ. Начиная с 1845 года бюджет государства был дефицитным, в управлении финансами царил беспорядок. Положение государство было плачевным. Это обусловило необходимость проведения реформы в 1859 году. В ходе данной реформы были учреждены две комиссии:

- 1) комиссия при государственном контроле для составления правил о порядке счетоводства, отчетности и ревизии;
- 2) комиссия при министерстве финансов для пересмотра податей и сборов.

В 1862 году были утверждены правила о составлении, утверждении государственной росписи финансовых смет министерств и главных управлений. В 1863 году были изданы правила о порядке поступления государственных доходов, получившие название «кассовые правила». Также были введены правила счетоводства. Данные правила были введены повсеместно с 1866 года. Устанавливался новый порядок отчетности и

ревизии на основании документов, которые оправдывали каждую статью расхода. В 1864 году открыты новые местные учреждения контроля, получившие название контрольные палаты.

Слайд 50

Аудиторов того времени в России называли присяжными бухгалтерами. Однако на практике применялись в основном такие понятия, как ревизор, контролер. Кроме того, термин «ревизия» также применялся в значении «перепись населения». При проведении переписи составлялись именные списки населения в целях учета и налогообложения. Данные списки составлялись по населенным пунктам, в них включались все жители с указанием возраста и семейного положения. Такие списки назывались «ревизионными сказками».

В октябре 1889 года в Петербурге состоялось учредительное собрание Общества для распространения коммерческих знаний, с января 1896 года печатным органом Общества стал журнал «Счетоводство». Одной из замечательных инициатив Общества была попытка создания Института присяжных бухгалтеров России. Предполагалось, что в него войдут лица, получившие от специально создаваемых окружных комиссий удостоверения об успешно выдержанных экзаменах. Был подготовлен Устав института. Однако Общество просуществовало до 1917 года, но институт так и не был создан.

Слайд 51

В 1892 году в Москве было создано Общество счетоводов, которое находилось в ведении министерства внутренних дел. Данное общество провело три бухгалтерских съезда.

Данное общество прекратило свое существование в 1916 году. В конце XIX – начале XX века во многих крупных и средних городах возникли общественные организации бухгалтеров. Данные организации

способствовали распространению знаний, трудоустройству бухгалтеров, однако вопрос о возникновении профессии аудитора не затрагивался.

В различное время было предпринято три попытки организовать профессиональное объединение аудиторов.

Ни одна из попыток не увенчалась успехом. Также не было аудита и в СССР в послереволюционном периоде. 15 апреля 1936 года вышло Постановление «О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителъств». Оно определило функции государственного контроля и внутриведомственных контрольных органов.

Слайд 52

При Минфине существовало Контрольно-ревизионное управление. Кроме Минфина подобные управления имели министерства и ведомства, которые на основе типовой инструкции разрабатывали и согласовывали отраслевые инструкции о порядке проведения комплексных ревизий. Контрольно-ревизионные органы исполняли не только роль «сторожевого пса» государства. В этих органах работали квалифицированные специалисты, что способствовало быстрому росту аудиторских фирм в начальный момент формирования рынка аудиторских услуг в России в конце 80-х – начале 90-х годов.

В Советском Союзе, в связи с национализацией, собственником предприятий было государство. У ревизии в то время были как преимущества, так и недостатки. Например, как преимущество можно выделить то, что для проведения проверок, помимо штатных ревизоров, привлекали работающих бухгалтеров с крупных предприятий. Иными словами, бухгалтер видел работу своих коллег, и таким образом происходила передача опыта и знаний.

Слайд 53

Тем временем за рубежом методы работы аудиторов постоянно совершенствовались, создавались крупные аудиторские компании с мировым именем. К наиболее известным относятся такие компании, как Arthur Andersen, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte Touche и другие. В зарубежной практике аудит является необходимым условием работы крупной компании. Без аудиторского заключения со стороны аудитора с именем и репутацией партнеры и инвесторы могут отказаться работать с предприятием.

В России аудит как вид предпринимательской деятельности возник в конце 80-х годов XX века, когда стали появляться первые совместные предприятия, зарубежные партнеры потребовали проведения аудиторских проверок. Для этих предприятий аудиторская проверка стала обязательной для подтверждения годовых отчетов.

Первой аудиторской фирмой стала хозрасчетная фирма «Акционерное общество «Инаудит», созданная в 1987 году. Данная фирма занималась аудиторскими проверками, консультированием совместных предприятий по налогообложению, по различным правовым вопросам и другим.

Слайд 54

В конце 80-х – начале 90-х в стране появилось множество коммерческих организаций, в том числе и аудиторских фирм. Одновременно с появлением крупных фирм начинают формироваться общественные ассоциации бухгалтеров и аудиторов. Они проводят широкомасштабные конференции по всей стране, круглые столы по проблемам учета, налогообложения и аудита. Впервые начинают подниматься вопросы о нормативной и законодательной базе, о регулировании бухгалтерского учета и аудита, о реорганизации всей системы финансового контроля в целом.

В это же время начинают разрабатывать и нормативную базу аудиторской деятельности в Российской Федерации. В декабре 1993 года появились «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации».

Федерации», утвержденные Указом Президента № 2263 от 22.12.93. Этим нормативным документом определялось понятие аудиторской деятельности, указывалась сфера аудита, его цели, вводились понятия обязательной и инициативной проверки. Кроме того, данный документ регламентировал процедуры лицензирования и аттестации на получение права заниматься аудиторской деятельностью, порядок аннулирования лицензий. Устанавливался порядок подготовки аудиторского заключения, его состав, санкции для аудиторов и аудиторских фирм, допускающих ошибки, просчеты и небрежности в работе.

Слайд 55

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ был принят 7 августа 2001 года и действовал до 2009 года. Данным законом были сформулированы основные понятия и закреплены условия осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации.

К моменту принятия федерального закона было разработано 38 аудиторских стандартов – это нормативные документы, которые закрепляют основные правила аудита и его осуществления. Они позволяют удерживать аудит в стране на должном профессиональном уровне.

Аудиторские стандарты были разработаны с учетом международных стандартов аудита, выпускаемых Международной федерацией бухгалтеров с 70-х годов XX века. Международные стандарты аудита в учетной практике принято сокращать как ISA от полного наименования International Standards of Auditing . Международную федерацию бухгалтеров сокращают как IFAC , от полного названия International Federation of Accountants. .

В российских аудиторских стандартах значилось, что они действуют до принятия федерального закона, однако их действие было продлено, и в настоящее время разрабатываются новые аудиторские стандарты. Так, Постановлением Правительства Российской Федерации № 696 от 23.09.2002 года были утверждены новые аудиторские стандарты, еще больше адаптированные к международным.

Слайд 56

30 декабря 2008 года был принят новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, который изменил регулирование и порядок осуществления аудита в России.

В 2010 году были сформированы реестры саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций и действующих аудиторов. Характерными чертами аудиторских организаций отечественного аудита являются маленькая численность аудиторов, всего 4-5 человек, а также принадлежность к субъектам малого предпринимательства. Данные аудиторские фирмы не выдерживают конкуренции с крупными зарубежными коллегами. Таким образом, для России характерным являлась децентрализация аудиторской деятельности или размельчение бизнеса. Многие аудиторы и аудиторские фирмы, по сути, работают «на дому», что также значительно затрудняет контроль за качеством их работы.

С другой стороны, в России наблюдается ранжирование аудиторских организаций, в том числе определена десятка наиболее крупных, таких как «ФБК», «Росэкспертиза», «РосАудит» и другие. Данные аудиторские организации могут рассматриваться как конкуренты зарубежным фирмам.

Слайд 57

В соответствии с реализуемым планом реформирования аудиторской деятельности аудит в России должен выйти на новый уровень развития и иное качество. Цель не только повысить качество, но и поднять престиж аудиторской деятельности в России. На начальном этапе, в 90-х годах XX века, цель становления и развития аудита заключалась в заявлении о новом виде предпринимательской деятельности и новом профессиональном сообществе.

Развитие профессии аудитора совпало со становлением налоговой системы России. Кроме всего прочего, развитие аудита сопровождалось активным реформированием системы организации и ведения бухгалтерского учета, обусловленным по большей части стремлением перейти к

международным стандартам финансовой отчетности. Поэтому часто национальные аудиторы рассматривали свою деятельность в первую очередь как консультантов, с учетом происходящих изменений. Со временем аудит в России стал часто подменяться сопровождением и, по сути, ведением бухгалтерского учета по прямым или косвенным договорам с клиентами. В любом случае институт аудита был сформирован, и тем самым был запущен механизм развития современного аудита в России.

Слайд 58

В настоящее время определяется ряд национальных проблем аудита, таких как:

- осуществляемое подчас рассмотрение аттестата аудита как запасного варианта, получение аттестата как дополнительной профессии, что не только означает недостаточность практики специалистов, но и приводит к снижению качества аудита;
- недостаточность практического опыта аудита как института с учетом продолжительности периода его развития в сравнении с другими странами. Это приводит к проигрышу национальных аудиторов и аудиторских компаний зарубежным коллегам, имеющим столетнюю историю практической деятельности;
- отсутствие прав у российских специалистов на осуществление аудита финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В том числе к национальным проблемам аудита относится:

- несоответствие национальных стандартов аудита в полной мере требованиям международным стандартам аудита;
- отсутствие механизма и инструментов контроля за соблюдением требований обязательного аудита бухгалтерской финансовой отчетности, что приводит к сокращению количества клиентов национальных аудиторов. Подготовлен проект ФЗ «Об аудиторской

деятельности», где предусматривается увеличение стоимостных критериев признания субъектов обязательного аудита, что также приведет к оттоку клиентов;

- для России характерным является развитие обязательного аудита, за рубежом – инициативного, что изначально определяет востребованность аудиторских услуг.

Слайд 59

Проанализировав становление аудита, можно сделать вывод, что изначально аудит заключался в основном в проверке документации, подтверждающей записанные денежные операции, а также правильной группировке данных операций в финансовых отчетах. На данном этапе своего развития аудит назывался подтверждающим, и данный период считается первым этапом развития аудита. Аудит данного этапа представлял собой внешний, независимый финансовый контроль деятельности экономических субъектов.

Второй этап развития аудита берет свое начало во второй половине 1900-х годов, когда независимые внешние аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях. Считалось, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок минимизируется и, как следствие, финансовые данные в достаточной мере являются полными и точными. Характер деятельности аудиторских организаций стал более консультационным, чем непосредственно проверочным. Данный аудит именовался системно-ориентированным.

Третий этап развития аудита наблюдается в настоящее время и называется аудитом, ориентированным на риск. При проведении проверок или консультировании в первую очередь во внимание принимается возможный уровень риска. Как правило, в настоящее время аудиторские проверки проводятся выборочно, в основном в тех областях, где риск максимален.

Слайд 60

При рассмотрении истории становления и развития аудита важно уделять внимание его основным теоретическим аспектам. На практике существуют классификации аудита, которые также важно понимать для осуществления успешной деятельности в области аудита.

По стадии развития принято различать следующие виды аудита:

- подтверждающий аудит;
- системно-ориентированный аудит;
- аудит, базирующийся на риске.

Сущность подтверждающего аудита заключается в проверке и подтверждении практически каждой хозяйственной операции. Системно-ориентированный аудит предполагает наблюдение систем, которые контролируют операции. Аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При этом построение на предприятии качественной системы контроля значительно облегчает проведение внешнего аудита. Аудит, базирующийся на риске, предполагает проведение выборочной проверки. Таким образом, данный вид аудита позволяет сократить время, затрачиваемое на проверку, в тех областях, где риск допущения ошибки наименьший.

Слайд 61

По характеру заказа аудит подразделяют на следующие виды:

- инициативный аудит;
- обязательный аудит.

Инициативный аудит проводится по собственному желанию предприятия или его учредителей. Обязательному аудиту подлежат предприятия, указанные в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». В состав годовой отчетности таких предприятий наряду с бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах и приложением к ним также входит и аудиторское заключение.

Обязательный аудит проводится ежегодно исключительно аудиторскими организациями для следующих категорий предприятий:

- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж;
- иные организаторы торговли на рынке ценных бумаг;
- иные кредитные и страховые организации;
- негосударственные пенсионные фонды;
- организации, предоставляющие консолидированную отчетность.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской финансовой отчетности заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса для следующих организаций:

- организации, в уставном капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %;
- государственные унитарные предприятия;
- муниципальные унитарные предприятия.

Заказы размещаются в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.2005 года № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Слайд 62

По сфере деятельности субъекта аудит подразделяют как на общий аудит, так и на аудиты по отраслям. Кроме того, аудит также подразделяют на виды в зависимости от объекта проверки. Более подробно классификация видов аудита представлена вашему вниманию на слайде.

Раскроем суть классификации аудита по объекту проверки. Для этого установим цели проведения внешнего и внутреннего аудитов.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудитором или аудиторской фирмой. Его цель заключается в объективной оценке достоверности состояния бухгалтерского учета и отчетности. Кроме того, его

назначением также является подготовка рекомендаций по улучшению финансового положения предприятия, повышению эффективности его деятельности, изысканию неиспользованных резервов производства.

Внутренний аудит, напротив, проводится работниками предприятия, которые подчиняются непосредственно руководителю. Целью внутреннего аудита является обеспечение эффективности функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления.

Слайд 63

Служба внутреннего аудита должна являться самостоятельным подразделением аппарата управления и подчиняться только руководителю организации. Руководитель службы внутреннего аудита назначается и освобождается от занимаемой должности только руководителем предприятия. На должность руководителя службы и ведущих специалистов целесообразно назначать высококвалифицированных специалистов при выполнении требований, представленных на слайде.

Численность и оплата труда работников службы внутреннего аудита должны быть предусмотрены в штатном расписании. Руководитель и работники службы должны выполнять обязанности, возложенные на них должностными инструкциями. При этом они должны соблюдать этические принципы аудиторской деятельности и осуществлять проверки в соответствии с требованиями стандартов аудита.

Слайд 64

По периодичности проверки аудит подразделяется на следующие виды:

- первоначальный аудит;
- периодический, или, иначе, повторяющийся аудит.

Первоначальный аудит означает проведение проверки в данной организации впервые. Периодический аудит осуществляется при повторных договорных отношениях. Это зависит от заинтересованности экономического субъекта проверки в длительном сотрудничестве с квалифицированными

партнерами.

Основная цель аудиторской проверки заключается в установлении достоверности бухгалтерской финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

По объекту изучения принято выделять три вида аудита. Данная классификация представлена на слайде. Рассмотрим подробно каждый из указанных видов.

Финансовый аудит предусматривает оценку достоверности финансовой информации. Аудит на соответствие предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операций или отчеты. В процессе такой проверки устанавливается, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, обоснованно ли проводится начисление и уплата налогов, правильно ли начисляются средства на оплату труда и тому подобное. Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Его можно использовать для контроля за исполнением бизнес-плана, различных целевых программ.

Слайд 65

Важно также отметить, что, помимо осуществления аудита, аудиторские организации или индивидуальные аудиторы могут оказывать услуги, сопутствующие аудиту. Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановка и ведение налогового учета;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий.

Кроме видов деятельности, связанных так или иначе с организацией бухгалтерского учета на предприятии, аудитор может осуществлять следующие сопутствующие услуги:

- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, консультации по правовым вопросам. Сюда также относят представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов, оценочная деятельность;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Данное требование установлено Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Слайд 66

Тема «Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»

Основные положения по аудиторской деятельности, проведению аттестации аудиторов и повышению квалификации отражены в правовых и законодательных документах. Деятельность аудиторов строго регламентируется законодательством страны. Основными документами,

которые призваны обеспечить нормативное регулирование аудиторской системы в России, являются:

- ✓ Гражданский кодекс;
- ✓ Налоговый кодекс;
- ✓ Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- ✓ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»;
- ✓ Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации.

Отдельно можно отметить те законодательные акты, которые регулируют процесс аттестации аудиторов. К ним относятся:

- Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 99-ФЗ от 04 мая 2011 года;
- Положение о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации № 32н от 19 марта 2013 года;
- Порядок создания единой аттестационной комиссии, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации № 51н от 27 мая 2010 года.

Слайд 67

При осуществлении аудиторской деятельности в России обязательно учитывается тот опыт, который сложился в мировой практике. При этом выделяют две основные концепции регулирования аудиторской деятельности:

- 1) строгая регламентация аудита административными органами;
- 2) саморегуляция аудита.

Первая концепция получила широкое распространение преимущественно в европейских странах, таких как Австрия, Германия, Франция, Испания. На административные органы при использовании данной

концепции фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция основана на том, что аудиторская деятельность регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями. Данная концепция характерна в основном для англоговорящих стран, например, Соединенных Штатов Америки, Великобритании. Аудит в указанных странах ориентируется на потребности кредиторов, акционеров, инвесторов и им подобных пользователей информации.

Слайд 68

Что касается системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в России, то она находится на стадии становления. Наиболее целесообразно представляется использовать многоуровневую систему нормативного регулирования. Согласно данной концепции все нормативно-правовые акты разделены на определенные уровни, показанные на слайде, начиная от основных законов и заканчивая внутренними регламентами аудиторской деятельности.

Рассмотрим подробнее уровни данной системы. На первом уровне находится Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года. Данный закон является основополагающим и определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» место аудита в финансово-хозяйственной деятельности определяется как место необходимого элемента. Данный факт, а также сам факт существования федерального закона говорит о том, что становление аудита в России состоялось.

Слайд 69

На втором уровне находятся федеральные стандарты аудиторской деятельности. Данные стандарты определяют общие вопросы регулирования

аудиторской деятельности, устанавливают обязательные для всех нормы аудита. Федеральные стандарты аудиторской деятельности обязательны для всех объектов, связанных с аудиторской деятельностью.

Также ко второму уровню относят законодательные и подзаконные нормативные акты, которые устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности. Данные положения применимы как для индивидуальных аудиторов, так и для аудиторских фирм. Законодательные и подзаконные нормативные акты разработаны в соответствии с федеральным законодательством.

Иными словами, к документам данного уровня относят те документы, которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности и являются обязательными для исполнения субъектами рынка.

Слайд 70

К третьему уровню относят внутренние стандарты саморегулируемых аудиторских организаций, которые направлены на регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне саморегулируемых аудиторских организаций. Как понятно из названия, данные стандарты разрабатываются самими саморегулируемыми организациями.

Также к данному уровню относят нормативные документы министерств и федеральных служб, которые направлены на регулирование специфических особенностей аудита по видам. При этом важно отметить, что к видам аудита относят общий аудит, страховой аудит, банковский аудит и аудит инвестиционных институтов. Данные документы разрабатываются министерствами и федеральными службами.

Можно сказать, что основное назначение документов третьего уровня заключается в установлении норм аудита, которые были бы однозначно интерпретируемы всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности.

Слайд 71

К четвертому уровню относят внутренние регламенты, или, иначе, аудиторские стандарты. Они разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении обязательного аудита, а также оказании сопутствующих услуг.

Содержание, а также форма указанных документов является прерогативой самих аудиторских фирм, их разработкой. Указанные документы определяют качество, а также престиж аудиторских фирм.

Что касается регламентации деятельности самих саморегулируемых организаций, то в связи с принятием Закона «О саморегулируемых организациях» в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» им уделено достаточное внимание. В частности, регламентированы вопросы ведения реестра аудиторов и саморегулируемых организаций аудиторов и тому подобные организационные вопросы.

Слайд 72

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии реформирования. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций, саморегулируемых организаций аудиторов.

Осуществляемый в настоящее время процесс реформирования аудиторской деятельности затронул и реформирование системы его регулирования. В частности, аудиторские стандарты на федеральном уровне с 2010 года разрабатываются и утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Таким образом, Минфин страны снял с себя функцию регулирования непосредственно аудита, оставив себе только функцию регулирования процесса принятия и реализации стандартов аудита.

Первые стандарты аудиторской деятельности утверждались Комиссией при Президенте Российской Федерации. В дальнейшем эту функцию

реализовало Правительство Российской Федерации, приняв 34 стандарта. Стандарты, принятые до 2010 года и действующие в настоящее время, не всегда находятся в соответствии с международными стандартами аудита и финансовой отчетности, поэтому назрела необходимость в пересмотре этих стандартов и принятии новых.

Слайд 73

Появилось понятие саморегулирования аудиторской деятельности. Саморегулируемые организации сформировали списки своих членов и передали их в Министерство финансов для формирования единого списка на федеральном уровне. Эти списки постоянно изменяются с учетом появления новых членов, переходов в другие сообщества аудиторов и исключением из числа аудиторов и аудиторских организаций.

В целом говоря об институте функционирования саморегулируемых организаций, следует отметить их обязательность не только для аудиторов, но и для нотариусов, арбитражных управляющих, оценщиков, строителей и других.

При этом саморегулируемые организации различаются по принципам, представленным на слайде.

Далее необходимо подробнее остановиться на рассмотрении Федерального закона «Об аудиторской деятельности», так как он является основополагающим документом в системе регулирования аудита. На его положениях основываются нормативно-правовые акты в области аудита второго и последующих уровней.

Слайд 74

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 31 декабря 2008 года содержит в себе 26 статей, регламентирующих аудиторскую деятельность. При этом одна статья, посвященная внесению изменений в приказ «О лицензировании отдельных видов деятельности», в настоящий момент утратила силу.

Первая статья Федерального закона содержит в себе 8 частей, посвященных аудиторской деятельности. В данной статье определяются понятия «аудит» и «аудиторская деятельность». Аудиторская деятельность определяется как деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Данная статья была изменена Федеральным законом № 403-ФЗ от 01 декабря 2014 года, в результате чего была определена деятельность, не относящаяся к аудиторской. Закон гласит, что к аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличным от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

Также первая статья Федерального закона определяет, что виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются уполномоченным федеральным органом. Данным федеральным органом является федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности.

Слайд 75

Немаловажным является тот факт, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность, не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью. Разрешена только деятельность, предусмотренная данной статьей Федерального закона.

До недавнего времени был разрешен анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование. Однако Федеральный закон № 403-ФЗ от 01 декабря 2014 года отменил данную возможность.

Важным дополнением является оговорка о том, что аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской финансовой отчетности. Данный контроль осуществляется в соответствии с

законодательством уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Кроме того, аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица, в документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Лицензия на проведение указанных работ выдается на основании результатов специальной экспертизы. Лицензия аудиторской организацией может быть получена при выполнении условий, представленных на слайде. Иными словами, для того, чтобы получить лицензию на выполнение указанных работ, аудитор должен иметь все возможности для защиты информации, составляющей государственную тайну.

Слайд 76

Статьей второй Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определяется законодательное регулирование аудиторской деятельности. Указано, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с указанным Федеральным законом. Кроме того, аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, которые регулируют отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Третья статья определяет понятие аудиторской организации, согласно которому это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. При этом указано, что данная организация имеет право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций, членом которой такая организация является. В случае если в реестр внесена запись об организации, но она не была включена в него в течение трех месяцев, то такая организация не имеет права использовать в своем наименовании производные слова от слова «аудит».

Слайд 77

Четвертая статья Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определяет понятие аудитора и момент его признания. Согласно данной статье аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. При этом физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Пятая статья данного закона устанавливает предприятия, для которых аудит является обязательным, определяет, что такой аудит проводится ежегодно. Статья шестая Федерального закона определяет и регламентирует аудиторское заключение. Согласно данной статье аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской финансовой отчетности аудируемых лиц. Данный документ содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица.

Слайд 78

В шестой статье Федерального закона также содержатся требования к структуре аудиторского заключения. Условно структуру аудиторского заключения можно разделить на три блока. В первом содержится общая информация об аудиторе и аудируемом лице. Данный блок содержит:

- наименование «Аудиторское заключение»;
- указание адресата;
- сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе. К ним относят наименование организации, Ф. И. О. индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место

нахождения, наименование саморегулируемой организации, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций.

Следующим блоком идет информация о проведении проверки, такая как:

- перечень бухгалтерской финансовой отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица, объем аудита;
- мнение аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности.

В заключительной части документа выражается непосредственно мнение аудитора о достоверности отчетности:

- результаты проверки, проведенной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в соответствии с другими федеральными законами;
- указание даты заключения.

Слайд 79

Важно особо отметить, что пятая и шестая части статьи шесть Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определяют понятие заведомо ложного аудиторского заключения. Кроме того, данные части устанавливают круг лиц, которым разрешено обращаться в суд для признания аудиторского заключения ложным. Кроме аудируемого лица такое право имеет Центральный Банк, федеральный орган исполнительной власти

по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов» и иные лица.

Седьмая статья настоящего Закона регламентирует применение стандартов аудиторской деятельности, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Здесь важно отметить, что в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом № 403-ФЗ от 01 декабря 2014 года, указанные стандарты не должны противоречить международным стандартам аудита. До внесения данной поправки было указано, что стандарты аудиторской деятельности не должны противоречить федеральным стандартам. Фактически это является значимым шагом на пути к окончательному переходу к международным стандартам финансовой отчетности. Кроме того, указано, что стандарты аудиторской деятельности не должны препятствовать осуществлению аудиторской деятельности.

Слайд 80

Статья восьмая Федерального закона определяет независимость аудиторов и аудиторских организаций и устанавливает круг лиц, которыми не может осуществляться аудит. Регламентируется также порядок выплаты и размер вознаграждения за проведение аудита и оказание сопутствующих услуг.

Статья девятая рассматриваемого Закона определяет аудиторскую тайну, а также документы, являющиеся исключением из аудиторской тайны. Данная статья обязует аудиторскую организацию и ее работников, с которыми заключены трудовые договора, соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну.

Десятая статья регламентирует контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов. Указано, что аудиторская организация, аудитор обязаны:

- 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

В данной статье также отражены порядок и основания для проведения внеплановой и плановой внешней проверки качества работы каждой аудиторской организации. При этом основанием для проведения проверки может являться жалоба или иные основания, установленные законодательством Российской Федерации и саморегулируемой организацией аудиторов.

Слайд 81

Одиннадцатая статья Федерального закона «Об аудиторской деятельности» регламентирует порядок получения квалификационного аттестата аудитора. Здесь важно отметить, что для получения квалификационного аттестата аудитора необходимо сдать квалификационный экзамен. К данному экзамену допускаются претенденты, получившие высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе. За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

Кроме того, данная статья определяет, что для получения квалификационного аттестата аудитора претендент должен:

- сдать квалификационный экзамен;
- на дату подачи заявления о выдаче аттестата иметь стаж работы в сфере аудита не менее трех лет. Принимается также претендент, имеющий стаж не менее трех лет в области формирования бухгалтерской отчетности, однако два года из трех должны обязательно приходиться на работу в аудиторской организации.

Аудитор, получивший квалификационный аттестат аудитора, должен ежегодно проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемой саморегулируемой организацией аудиторов.

Статья 12 рассматриваемого Закона определяет основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Слайд 82

Статья 13 устанавливает права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора. Согласно данной статье при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги;
- исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации.

Важно отметить, что аудируемое предприятие в обязательном порядке должно предоставлять всю необходимую документацию по запросу аудитора. В противном случае аудитор может отказаться от дальнейшего проведения аудита или выразить отрицательное мнение о достоверности отчетности. Также аудитор вправе:

- ♦ получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе оказания аудиторских услуг вопросам;
- ♦ отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности в аудиторском заключении в нескольких случаях. К таким случаям, прежде всего

относится непредоставление аудируемым лицом всей необходимой документации. Также сюда можно отнести выявление в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

- ♦ страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг или ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;
- ♦ осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Слайд 83

Согласно статье 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторы обязаны:

- 1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг. Аудиторы должны составлять документы на русском языке;
- 3) обеспечивать хранение документов, полученных или составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены или составлены. В том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение, извлечение сведений и указанных документов;
- 4) информировать учредителей аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудитору случаях

коррупционных и иных правонарушений аудируемого лица. В случае если учредители аудируемого лица не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации, аудиторы обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы;

- 5) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Слайд 84

14 статья определяет права и обязанности аудируемого лица. На основании данной статьи аудируемое лицо вправе:

- 1) требовать и получать от аудитора обоснования замечаний и выводов, а также информацию о членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;
- 3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Также аудируемые лица обязаны:

- 1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг. Создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию. Давать по устному или письменному запросу исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме. Запрашивать необходимые для оказания аудиторских услуг сведения у третьих лиц;
- 2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении

аудита, а также на сокрытие запрашиваемой информации и документации. Наличие в запрашиваемых для проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

- 3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг. Данное обязательство имеет силу и в том случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;
- 4) исполнять требования стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Слайд 85

Статья 15 устанавливает функции государственного регулирования аудиторской деятельности, а также приводит уполномоченные органы для контроля и регулирования аудита.

Статья 16 отражает назначение и основные функции Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе.

Статья 17 определяет деятельность саморегулируемой организации.

В соответствии с данной статьей саморегулируемая организация – это некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Статья 18 определяет требования к членству в саморегулируемой организации.

Слайд 86

Согласно статье 18 членом саморегулируемой организации аудиторов может быть аудиторская организация, для которой соблюдены следующие требования:

- коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- безупречная деловая репутация;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации аудиторов.

Кроме указанных требований существуют также требования, предъявляемые к количеству аудиторов, а также доле уставного капитала:

- численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- доля уставного капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам или аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;
- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, должно быть аудитором. Полномочия исполнительного органа коммерческой организации не могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю, управляющему.

Слайд 87

Статья 18 определяет также и требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации:

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

Статья 19 регламентирует ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций. В 20 статье отражены меры дисциплинарного и иного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов. 21 статья регламентирует ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов. 22 статья регулирует государственный контроль за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов.

В 23 статье даны заключительные положения. 24 статья утратила силу с введением Федерального закона № 99-ФЗ от 04 мая 2011 года. В 25 статье приводятся утратившие силу законодательные акты в области аудиторской деятельности.

В заключение важно отметить, что знание рассмотренного федерального закона необходимо прежде всего аудиторам и руководителям аудиторских организаций. Кроме того, знание данного закона необходимо бухгалтерам, юристам и экономистам, а также иным специалистам, которым адресованы нормы данного закона.

Слайд 88

Таким образом, подводя итог, можно выделить три основных уровня за контролем качества аудита, которые представлены вашему вниманию на

слайде. Рассмотрим, что относится к основным функциям каждого из указанных уровней.

Министерство финансов занимается разработкой и утверждением Федеральных стандартов аудиторской деятельности. Данные стандарты являются базой не только для осуществления профессиональной деятельности, но и для ее контроля.

Саморегулируемые организации занимаются разработкой стандартов саморегулируемой организации. Кроме того, к задачам их деятельности относится контроль за исполнением федеральных стандартов и стандартов саморегулируемых организаций, а также обеспечение чистоты рядов в профессиональной деятельности.

К задачам аудиторских организаций относится разработка внутрифирменных стандартов, а также контроль за их исполнением. Также к их задачам относят контроль за исполнением стандартов федеральных стандартов и стандартов саморегулируемых организаций.

Повышение качества аудита возможно только при реализации контроля по всем возможным уровням и направлениям. Необходимо затрагивать качество, начиная со стадии подготовки auditors и заканчивая оценкой действенности системы внутреннего контроля качества в аудиторских организациях.

Слайд 89

Тема «Аттестация auditors. Ответственность auditors и аудиторских организаций»

С 1 января 2010 года в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 года государственное лицензирование аудиторской деятельности отменено. Однако auditors, индивидуальные auditors и аудиторские организации в обязательном порядке должны являться членами саморегулируемых организаций auditors, включенных Минфином России в реестр. На саморегулируемые организации возложены функции ведения реестра auditors и аудиторских

организаций, аттестации, повышения квалификации аудиторов и контроля качества их работы. Таким образом, аудитор в обязательном порядке должен иметь квалификационный аттестат, а также являться членом саморегулируемой организации аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации, вправе участвовать в осуществлении организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена устанавливается уполномоченным федеральным органом. Устанавливается также порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, порядок определения результатов квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора в настоящее время утвержден Приказом Минфина Российской Федерации № 32н от 19 марта 2013 года. Далее рассмотрим основные положения данного порядка.

Слайд 90

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, созданной в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». С целью проведения квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия:

- ♦ обеспечивает подготовку вопросов, предлагаемых лицам, претендующим на получение квалификационного аттестата аудитора, или претендентам 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 и документов, связанных с проведением квалификационного экзамена, в том числе с определением его результатов;
- ♦ осуществляет иные действия, необходимые для проведения квалификационного экзамена.

Области знаний, по которым проверяется квалификация претендентов определяются советом по аудиторской деятельности. Единая аттестационная комиссия устанавливает перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, в форме тестов с многовариантным ответом, вопросов экзаменационных билетов, практических задач. Предлагаемые претендентам на квалификационном экзамене вопросы из одной области знаний должны иметь равный уровень сложности. Предлагаемые претендентам на квалификационном экзамене вопросы в форме тестов должны иметь один однозначно определяемый правильный ответ. Экзамен состоит из двух частей, компьютерного тестирования и выполнения письменной работы.

Слайд 91

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене в форме тестов с многовариантным ответом, и вопросов экзаменационных билетов должен включать:

- 1) не менее 2000 тестов с многовариантным ответом, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;

- 2) не менее 600 вопросов экзаменационных билетов, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене в форме практических задач, устанавливается единой аттестационной комиссией для каждого квалификационного экзамена. Данный перечень должен включать не менее двух практических задач, предназначенных для проверки навыков претендентов, необходимых для осуществления аудиторской деятельности. На каждом квалификационном экзамене претендентам предлагается новый перечень вопросов в форме практических задач.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене в форме тестов с многовариантным ответом, подлежит обновлению не менее чем на 10 процентов в течение календарного года. В том числе с учетом изменений, внесенных в законодательные и иные нормативные правовые акты, а также международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита.

Перечень вопросов, предлагаемых в форме вопросов экзаменационных билетов, подлежит обновлению с учетом изменений, внесенных в законодательные акты, а также международные стандарты финансовой отчетности и аудита.

Слайд 92

Не позднее 22 рабочих дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена в части письменной работы единая аттестационная комиссия размещает перечень вопросов в форме вопросов экзаменационных билетов на своем официальном сайте.

Вопросы, предлагаемые претендентам на квалификационном экзамене в части тестовых вопросов и практических задач, раскрытию, в том числе публикации, передаче претендентам не подлежат.

Единая аттестационная комиссия обеспечивает осуществление необходимых организационных и технических мер для защиты перечня вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене от неправомерного или случайного доступа к нему. Единая аттестационная комиссия обеспечивает также защиту перечня вопросов от уничтожения, изменения, блокирования, копирования, распространения вопросов, а также от иных неправомерных действий.

Слайд 93

Для участия в квалификационном экзамене претендент заполняет регистрационную анкету. Регистрация осуществляется в электронном виде на официальном сайте единой аттестационной комиссии.

В регистрационной анкете претендент сообщает о себе следующие сведения:

- фамилия, имя, отчество;
- наименование субъекта Российской Федерации, где проживает претендент;
- электронный адрес, по которому может быть направлено электронное уведомление о регистрации претендента;
- сведения о наличии высшего образования, полученного по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

После заполнения регистрационной анкеты претенденту автоматически присваивается регистрационный номер, который используется при проведении квалификационного экзамена, в том числе при определении результатов квалификационного экзамена. Присвоенный претенденту регистрационный номер не подлежит повторному использованию, за исключением случаев повторной сдачи квалификационного экзамена этим же претендентом. Единая аттестационная комиссия обеспечивает защиту регистрационных сведений, а также информации о регистрационных

номерах, присвоенных претендентам, от неправомерного или случайного доступа к ним.

Слайд 94

Не позднее трех рабочих дней, следующих за днем получения 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. Днем получения единой аттестационной комиссией от претендента платы за прием квалификационного экзамена считается день зачисления платы на счет единой аттестационной комиссии в банке.

Единая аттестационная комиссия прекращает подтверждать право на участие претендентов в очередном квалификационном экзамене не позднее чем за восемь рабочих дней до даты его проведения.

В случае если претендент не соответствует требованию Федерального закона «Об аудиторской деятельности», единая аттестационная комиссия уведомляет претендента об этом. Уведомление осуществляется путем направления претенденту электронного сообщения на электронный адрес не позднее 22 рабочих дней со дня присвоения претенденту регистрационного номера. Напомним, что требованием федерального закона является наличие у претендента высшего образования, полученного по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

Слайд 95

В квалификационном экзамене принимают участие претенденты, право на участие которых в квалификационном экзамене подтверждено единой аттестационной комиссией. Не менее чем за восемь рабочих дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия уведомляет претендентов о дате, времени и месте проведения

квалификационного экзамена. Данное уведомление осуществляется путем размещения соответствующей информации на официальном сайте единой аттестационной комиссии и направления каждому претенденту письма на электронный адрес.

Претендент допускается к квалификационному экзамену при предъявлении паспорта гражданина Российской Федерации или иного документа, удостоверяющего его личность. Претендент, не имеющий при себе документа, удостоверяющего его личность, либо опоздавший к началу квалификационного экзамена, считается не явившимся на квалификационный экзамен.

Для проведения компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия формирует группу претендентов. Численность группы претендентов определяется наличием оборудованных мест сдачи компьютерного тестирования, но не менее 15 претендентов. Группа формируется из числа зарегистрировавшихся претендентов в календарной очередности их регистрации. Дата, время и место проведения компьютерного тестирования устанавливаются единой аттестационной комиссией.

Слайд 96

При определении мест проведения компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия должна обеспечить систематическое проведение компьютерного тестирования в каждом субъекте Российской Федерации. При регистрации претендента должна быть обеспечена возможность выбора претендентом места проведения компьютерного тестирования из числа определенных единой аттестационной комиссией.

Перед началом компьютерного тестирования представитель комиссии или специалист, осуществляющий техническое обслуживание компьютерной техники, проводит инструктаж претендентов по организации компьютерного тестирования. При проведении компьютерного тестирования каждый претендент получает индивидуальный набор тестов автоматически в режиме реального времени путем произвольной выборки. Индивидуальный набор

тестов состоит из вопросов из всех областей знаний. В индивидуальный набор тестов включается по 10 вопросов из каждой области знаний.

Претендент получает доступ к индивидуальному набору тестов автоматически после ввода регистрационного номера. Общее время для ответов на все вопросы тестов определяется комиссией с учетом того, что для ответов на вопросы из каждой области знаний претенденту предоставляется не более 30 минут.

Слайд 97

Доступ претендента к индивидуальному набору тестов прекращается автоматически после ответа на последний вопрос или по истечении времени, отведенного для ответов на все вопросы.

Претендент получает доступ к каждому следующему вопросу индивидуального набора тестов для ответа на него после ответа на предыдущий вопрос. Пересмотр ответов на вопросы индивидуального набора тестов претендентом не допускается.

Компьютерное тестирование проводится в помещениях, оборудованных компьютерной техникой, позволяющей формировать и доводить до каждого претендента индивидуальный набор тестов в режиме реального времени. Каждый претендент должен быть обеспечен отдельным рабочим столом. Размещение претендентов в указанных помещениях должно исключать возможность общения претендентов.

Проведение компьютерного тестирования прекращается не позднее чем за 15 рабочих дней до даты проведения очередного квалификационного экзамена в части письменной работы.

Слайд 98

Письменная работа квалификационного экзамена выполняется во время экзаменационной сессии. Экзаменационные сессии проводятся два раза в год одновременно во всех местах их проведения. Каждая экзаменационная сессия продолжается два календарных дня подряд.

Претендент может выполнять письменную работу одновременно в одну экзаменационную сессию либо в несколько экзаменационных сессий. В случае если претендент выполняет письменную работу в несколько экзаменационных сессий, первая экзаменационная сессия именуется основной экзаменационной сессией. Все последующие экзаменационные сессии именуются дополнительными экзаменационными сессиями. Общее количество экзаменационных сессий для претендента не может превышать четырех, в том числе количество дополнительных экзаменационных сессий – трех. Претендент по своему усмотрению выбирает, в какой из дополнительных экзаменационных сессий он примет участие. Дата, место и время проведения дополнительных сессий устанавливаются единой аттестационной комиссией. Для проведения письменной работы единая аттестационная комиссия формирует группы претендентов. Численность группы претендентов определяется наличием оборудованных мест для выполнения письменной работы, но не менее 25 претендентов. Группа претендентов формируется из числа претендентов, сдавших квалификационный экзамен в части компьютерного тестирования.

Претендент, сдавший экзамен в части компьютерного тестирования, вправе сдавать экзамен в части письменной работы, если с даты объявления результатов компьютерного тестирования прошло не более двух лет. По истечении этого срока результаты компьютерного тестирования аннулируются единой аттестационной комиссией.

Слайд 99

Дата и место проведения квалификационного экзамена в части письменной работы устанавливаются единой аттестационной комиссией. При определении мест проведения экзамена в части письменной работы комиссия должна обеспечить проведение квалификационного экзамена в центре каждого федерального округа. При регистрации претендента должна быть обеспечена возможность выбора претендентом места проведения

квалификационного экзамена в части письменной работы из числа определенных единой аттестационной комиссией.

Время начала квалификационного экзамена в части письменной работы устанавливается единой аттестационной комиссией. Для ответа на вопрос экзаменационного билета из одной области знаний претенденту предоставляется не более 45 минут. Для решения практической задачи претенденту предоставляется не более двух часов.

При выполнении письменной работы каждый претендент получает индивидуальный экзаменационный билет. В индивидуальный экзаменационный билет включаются по одному вопросу из каждой области знаний, а также одна практическая задача.

Индивидуальные экзаменационные билеты формируются комиссией из перечня вопросов в форме вопросов экзаменационных билетов и практических задач, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, автоматически, путем случайной выборки. Единая аттестационная комиссия устанавливает одинаковую последовательность проверки областей знаний для всех претендентов, участвующих в основной и дополнительных экзаменационных сессиях. При участии в дополнительной экзаменационной сессии каждый претендент получает индивидуальный экзаменационный билет, включающий по одному вопросу из каждой избранной претендентом области знаний и при необходимости одну практическую задачу. Количество областей знаний, проверяемых в одну дополнительную экзаменационную сессию, а также включение в индивидуальный экзаменационный билет практической задачи определяет каждый претендент по своему усмотрению.

Слайд 100

Претендент получает каждый следующий вопрос экзаменационного билета для ответа на него после сдачи представителю единой аттестационной комиссии письменного ответа на предыдущий вопрос экзаменационного билета. Пересмотр претендентом ответа на вопрос экзаменационного билета

после сдачи его представителю единой аттестационной комиссии не допускается.

Претендент должен сдать представителю комиссии письменный ответ на вопрос с экзаменационным билетом после окончания подготовки ответа или по истечении времени, отведенного для ответа на вопрос экзаменационного билета. Каждый лист письменного ответа на вопрос экзаменационного билета должен быть подписан претендентом. Листы письменных ответов на вопросы экзаменационного билета не должны содержать фамилию, имя, отчество претендента, а также никаких иных сведений либо отметок, позволяющих идентифицировать претендента. Листы с ответами содержат исключительно регистрационные номера претендентов.

Претендент, нарушивший данные требования, считается не сдавшим квалификационный экзамен. Квалификационный экзамен сдается претендентом самостоятельно на русском языке без помощи переводчика и каких-либо иных лиц.

Слайд 101

При решении практической задачи претендент может пользоваться калькулятором. Также разрешено пользоваться законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, на которых основывается решение практической задачи и доступ к которым обеспечивается комиссией.

При проведении квалификационного экзамена претенденту запрещается:

- пользоваться законодательными и правовыми актами Российской Федерации, международными стандартами финансовой отчетности и аудита, иными материалами, а также средствами связи и компьютерной техники, кроме предоставленных комиссией;
- вести переговоры с другими претендентами;
- вести какие-либо записи на бумажном или ином носителе информации;

- покидать помещение, в котором проводится квалификационный экзамен, во время квалификационного экзамена;
- выносить из помещения, в котором проводится квалификационный экзамен, экзаменационные билеты, а также листы письменных ответов на вопросы экзаменационного билета.

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

Слайд 102

В помещении, в котором проводится квалификационный экзамен, допускается присутствие только претендентов, представителей комиссии, специалистов, осуществляющих техническое обслуживание компьютерной техники. В случае если произошел технический сбой или возникли иные обстоятельства, препятствующие завершить компьютерное тестирование, то комиссия обеспечивает устранение неисправности и дает возможность завершить прохождение тестирования. При отсутствии возможности продолжения претендентом компьютерного тестирования единая аттестационная комиссия устанавливает для него другую дату и время прохождения им компьютерного тестирования.

За каждый правильный ответ на вопрос в форме теста претендент получает 2 балла, за неправильный ответ или отсутствие ответа – 0 баллов. За каждый ответ на вопрос экзаменационного билета претендент получает 10, либо 8, либо 6, либо 4, либо 2, либо 0 баллов в зависимости от того, в какой степени претендент ответил на вопрос экзаменационного билета. За решение практической задачи претендент получает 50, либо 40, либо 30, либо 25, либо 20, либо 10, 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.

Слайд 103

Претендент, получивший за ответы на все вопросы индивидуального набора тестов менее 86 % максимально возможного количества баллов, считается не сдавшим квалификационный экзамен и не допускается к выполнению письменной работы. Если претендент по результатам основной сессии получил за ответы на все вопросы экзаменационного билета и решение практической задачи суммарно не менее 67 % максимально возможного числа баллов, он считается сдавшим квалификационный экзамен.

Претендент по результатам основной сессии, не получивший необходимого количества баллов, допускается к участию в дополнительных сессиях при оценке 10 баллов хотя бы за один ответ на вопрос экзаменационного билета. Если претендент по результатам основной сессии не получил 10 баллов ни за один ответ на вопросы билета, он считается не сдавшим квалификационный экзамен. Претендент, по результатам дополнительной сессии не получивший необходимого количества баллов, допускается к участию в следующих дополнительных сессиях.

Протокол результатов компьютерного тестирования формируется в автоматическом режиме непосредственно после проведения компьютерного тестирования. Единая аттестационная комиссия определяет лиц, уполномоченных на подписание протокола результатов компьютерного тестирования.

Результаты компьютерного тестирования объявляются комиссией не позднее пяти рабочих дней с даты проведения компьютерного тестирования. Датой объявления результатов компьютерного тестирования считается день направления претенденту электронного сообщения об этих результатах на электронный адрес, указанный претендентом при регистрации. Письменные ответы на экзаменационные вопросы печатаются и доставляются в единую аттестационную комиссию, которая организует их централизованную проверку.

Слайд 104

Результаты письменной работы определяются не позднее 45 рабочих дней, следующих за последним днем выполнения претендентами письменной работы. Результаты письменной работы и промежуточные результаты каждой экзаменационной сессии оформляются соответствующими протоколами, которые подписывают лица, уполномоченные единой аттестационной комиссией. Датой определения результатов письменной работы и промежуточных результатов каждой сессии считается день подписания уполномоченными лицами протокола результатов письменной работы и протоколов промежуточных результатов каждой сессии.

Решение о сдаче или несдаче претендентами квалификационного экзамена принимается единой аттестационной комиссией не позднее восьми рабочих дней с даты определения результатов письменной работы. Решение о сдаче или несдаче претендентами квалификационного экзамена подписывается руководителем единой аттестационной комиссии или лицом, им уполномоченным.

Решение о допуске претендента к участию в дополнительной сессии и зачете баллов принимается комиссией не позднее восьми рабочих дней с даты определения промежуточных результатов основной или предыдущей дополнительной сессии.

Слайд 105

В случае неявки зарегистрировавшегося претендента на квалификационный экзамен или несдачи квалификационного экзамена претендент вправе повторно сдавать квалификационный экзамен. Претендент имеет право подать апелляцию на нарушение порядка участия претендента в квалификационном экзамене. Апелляция подается в единую аттестационную комиссию не позднее 22 рабочих дней с даты объявления результатов квалификационного экзамена. Апелляция подается в электронном виде на официальном сайте единой аттестационной комиссии. В апелляции указывается регистрационный номер претендента. Единая аттестационная

комиссия уведомляет претендента о получении апелляции не позднее трех рабочих дней со дня ее получения путем направления ему письма на электронный адрес.

Единая аттестационная комиссия рассматривает апелляцию и принимает решение по ней в течение не более 22 рабочих дней с даты получения апелляции единой аттестационной комиссией. Результат рассмотрения апелляции объявляется единой аттестационной комиссией не позднее пяти рабочих дней с даты принятия соответствующего решения. Датой объявления решения единой аттестационной комиссии по результатам рассмотрения апелляции считается день направления претенденту письма об этом решении на электронный адрес.

Слайд 106

Кроме прохождения процедуры аттестации аудитор обязан также проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Такое обучение необходимо проходить ежегодно в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за получением квалификационного аттестата аудитора. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов каждый год.

Квалификационный аттестат аудитора в ряде случаев может быть аннулирован. К таким случаям относят следующие:

- получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получение квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным законодательно;
- вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

- несоблюдение аудитором требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным.

Кроме указанных случаев, аудитор может лишиться квалификационного аттестата и в случаях продолжительного отсутствия практической деятельности или повышения квалификации:

- ♦ неучастие аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет;
- ♦ несоблюдение аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда причина несоблюдения указанного требования признается уважительной;
- ♦ уклонение аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Слайд 107

Особо стоит отметить аннулирование квалификационного аттестата аудитора в случае, если аудитор не участвует в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных лет. Данное основание имеет ряд исключений, в частности не аннулируются аттестаты следующих категорий аудиторов:

- лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов;
- лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов;

- лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях функций членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
- работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской финансовой отчетности данных организаций;
- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
- иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами.

Слайд 108

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор. Решение в отношении квалификационного аттестата аудитора лица, не являющегося членом ни одной саморегулируемой организации аудиторов, принимает саморегулируемая организация аудиторов, выдавшая этот квалификационный аттестат аудитора.

Решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

Лицо, чей квалификационный аттестат аннулирован на основании приговора суда, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Не вправе обращаться с заявлением о допуске к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании лица, аттестат которых аннулирован на основании:

- получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным законодательно;
- несоблюдения аудитором требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным.

Таким образом, процедуру прохождения аттестации аудитора можно определить как очень трудоемкий и сложный процесс, требующий хорошей подготовленности, наличия практического опыта. Знание бухгалтерского учета различных участков и законодательной базы в данной области является необходимым требованием для успешного прохождения испытаний.

Слайд 109

Тема «Подготовка аудиторской проверки»

Предприятия и организации имеют право выбрать аудиторскую организацию для проведения обязательной аудиторской проверки. Для проведения инициативных аудиторских проверок или оказания других услуг, сопутствующих аудиту, предприятия также имеют право выбора аудиторской организации или индивидуального аудитора.

Однако выбор несколько сужается при проведении обязательного аудита в организациях, в уставных капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 %. В этом случае выбирать следует из аудиторских организаций – победителей открытого конкурса на право проведения

аудиторских проверок указанных организаций. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Правительством Российской Федерации.

Здесь важно отметить, что аудиторские услуги могут оказываться любому экономическому субъекту. При этом не имеет значения его форма собственности или организационно-правовая форма.

Слайд 110

Основными моментами, на которые следует обратить особое внимание во всех случаях при выборе аудиторской организации или аудитора, являются следующие:

- членство аудитора или аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;
- наличие у аудиторской организации достаточного числа сотрудников, аудиторов для проведения аудиторской проверки организации соответствующего размера;
- соблюдение принципа независимости аудиторской организации, а также ее руководителей и должностных лиц, аудитора-предпринимателя и аудиторов.

Аудитор должен быть независим от организаций-заказчиков, их руководителей и должностных лиц, отвечающих за соблюдение требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности, и их близких родственников. Также следует обращать внимание на следующее:

- наличие положительных рекомендаций от других клиентов;
- отсутствие претензий к аудиторской организации или индивидуальному аудитору со стороны других клиентов, налоговых и иных контролирующих органов;
- ответственность фирмы и гарантии качества аудита;
- уровень цен на предоставляемые услуги;
- сроки исполнения работ.

Указаны самые основные моменты, на которые стоит обратить внимание. Кроме этого, организация при выборе аудитора или аудиторской организации может также изъяслять свои требования и пожелания.

Как уже было сказано ранее, аудиторская организация также имеет право выбора клиента. При этом следует определить, будет ли она заключать договор с клиентом по результатам этапа предварительного планирования аудиторской проверки.

Слайд 111

При выборе клиента аудиторской организации важно установить следующее:

1. Виды деятельности организации-клиента. Это необходимо, прежде всего, чтобы оценить свои возможности при проведении обязательной аудиторской проверки.
2. Размер организации-клиента. Критериями могут выступать численность персонала, объем документооборота, наличие и расположение филиалов и обособленных подразделений и тому подобные факторы. Определение размера необходимо, чтобы понять, может ли быть скомплектована соответствующая бригада аудиторов для проведения проверки.
3. Причина, побудившая клиента пригласить аудиторскую организацию для проведения проверки. Вариантов может быть несколько, самые основные – это проведение обязательного или инициативного аудита. Кроме того, это может быть аудит для подтверждения отчета об эмиссии ценных бумаг, аудит для получения лицензии на определенный вид деятельности и тому подобные.
4. Готовность руководства организации предоставить всю необходимую информацию для проверки. Руководство организации обязано, в частности, предоставить аудиторам копии отчетов по результатам предыдущих аудитов не менее чем за три предшествующих финансовых года.
5. Готовность руководства организации вносить изменения, иными словами, исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность по

результатам проведенной аудиторской проверки. Аудиторские организации имеют право требовать от проверяемых организаций устранения выявленных нарушений.

Слайд 112

Планирование аудита представляет собой один из важнейших процессов при осуществлении аудита, оно является начальным этапом проведения проверки. Нормы, которые применяются при планировании, описаны в стандарте под названием «Планирование аудита».

Данный этап заключается в разработке общего плана аудита, в котором отражены ожидаемый объем, график, сроки его проведения. Также разрабатывается аудиторская программа, которая определяет виды, объем и последовательность проведения аудиторских процедур, необходимых для формирования мнения о достоверности отчетности. При этом важно отметить, что объем планирования зависит от величины проверяемого предприятия, предыдущего опыта аудиторской работы на данном предприятии и знания деятельности клиента.

Стандарт по планированию аудита определяет соблюдение следующих принципов:

- ♦ комплексность;
- ♦ непрерывность;
- ♦ оптимальность.

Принцип комплексности подразумевает под собой обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования. Принцип непрерывности выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам. Принцип оптимальности заключается в обеспечении вариантности планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита, на основе критериев, установленных аудитором.

Слайд 113

Условно планирование аудита можно разделить на следующие основные этапы.

1. Предварительное планирование.
2. Подготовка и составление общего плана.
3. Подготовка и составление программы аудита.

Сущность первого этапа заключается в том, что перед заключением договора аудитор должен ознакомиться с потенциальным клиентом. Иными словами, необходимо проанализировать внешние и внутренние факторы, которые оказывают влияние на хозяйственную деятельность, узнать о его индивидуальных особенностях. Следует также получить иную информацию об аудируемом лице, такую как структура, производственная деятельность, номенклатура выпускаемой продукции и подобное. Данная информация может быть получена на основании учредительных документов клиента, бухгалтерской и статистической отчетности, планов и смет, договоров и иных документов.

По итогам исследования предприятия аудитор принимает решение о проведении или непроведении проверки.

Слайд 114

Следующим этапом планирования является составление плана и программы аудита. Общий план и программа аудита готовится с учетом информации, полученной на стадии предварительного планирования. В процессе проведения аудита могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. К таким основаниям относят следующие:

- уточненная характеристика системы внутреннего контроля и оценка ее надежности. Необходимость дополнительных проверок отдельных элементов возникает, если оценка надежности системы внутреннего контроля клиента окажется ниже предварительной;

- результаты проверочных процедур позиций отчетности с высокой степенью риска, если количество ошибок намного превышает планируемый объем, поэтому необходимо увеличить объем проверки. Также это возможно в случае, если первая предварительная оценка оказалась неправильной;
- прочие неизвестные в момент начала проверки выводы и факты. Во время проверки было обнаружено, что позиции отчетности, по которым ранее не предвиделось существенных ошибок, содержат риск.

Программа аудита является развитием общего плана и представляет собой перечень и содержание аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы.

Программа аудита оформляется документально и представляет тесты, предназначенные для сбора информации о системе внутреннего контроля и бухгалтерском учете предприятия. Общий план и программа аудита должны быть оформлены и завизированы в порядке, установленном внутрифирменными стандартами.

Слайд 115

После того как аудиторская организация провела оценку предприятия и составила план аудита, необходимо составить письмо-обязательство. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита – это документ, который составляет аудиторская организация в ответ на приглашение провести аудиторскую проверку.

Письмо-обязательство – это не просто акт вежливости, атрибут делового этикета. Составление письма-обязательства является завершающим этапом планирования аудиторской проверки. На данном этапе

квалифицированные работники аудиторской организации ознакомились с особенностями и условиями деятельности потенциального клиента.

Данное письмо направляется непосредственно руководителю организации, пригласившей аудиторскую фирму, до заключения договора на аудиторскую проверку. Основное назначение этого документа заключается в объяснении руководителю организации особенности оказания аудиторских услуг. Письму-обязательству должно предшествовать в обязательном порядке официальное обращение предприятия к аудиторской организации с отражением просьбы об оказании аудиторских услуг. В ответ на полученное письмо предприятию необходимо подтвердить свое согласие с условиями аудита, предложенными аудиторской организацией, причем обязательно в письменной форме. В случае если подтверждение получено, то условия письма имеют свою силу в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки.

В том случае, если цели и масштаб аудиторской проверки оговорены в долгосрочном договоре, то письмо-обязательство может либо не составляться вовсе, либо содержать только дополнительную информацию.

Слайд 116

Немаловажно также отметить, что у письма-обязательства есть ряд обязательных указаний к форме и содержанию. Так, например, обязательными элементами структуры письма-обязательства являются следующие:

- условия аудиторской проверки;
- обязательства аудиторской организации;
- обязательства предприятия.

Кроме того, письмо по условиям должно содержать следующие обязательные указания:

- об объекте и цели аудиторской проверки, в частности, о порядке аудита филиалов и подразделений предприятия в случае их наличия;

- должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;
- о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;
- о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

Слайд 117

Кроме обязательных указаний письма по условиям, существуют и обязательные указания письма по обязательствам, такие как:

- ♦ о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;
- ♦ об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;
- ♦ о соблюдении аудиторской организацией коммерческой тайны;
- ♦ о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.

Для обязательств предприятия письмо также содержит обязательные указания. Среди них следующие:

- об ответственности предприятия и его исполнительного органа за полноту и достоверность данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и иной информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;
- о направлении предприятием по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении ими соответствующей задолженности;

- о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме, с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Слайд 118

Также индивидуальный аудитор или аудиторская организация вправе включать в письмо-обязательство иную дополнительную информацию, которая может касаться непосредственно аудита или общих вопросов его организации. К информации, непосредственно связанной с аудитом, относят следующее:

- примерный календарный план проведения аудита и состав группы аудиторов;
- общую характеристику применяемых методов проведения проверки;
- условия оплаты аудита;
- согласие предприятия на использование результатов предшествующих аудиторских проверок;
- описание ответственности аудиторской организации;
- рекомендации по использованию аудиторского заключения.

К информации организационного характера можно отнести следующие аспекты:

- общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах;
- предложение о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и предприятием;
- предложение об использовании услуг других аудиторов, независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемой организации, которые аудиторская организация и предприятие сочтут необходимыми.

Слайд 119

После того как получено официальное подтверждение о проведении аудита, составляется договор о его проведении. Данный договор заключается в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации и Стандартом аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

В аудиторской деятельности используются различные виды договоров, такие как договор на проведение аудита, на абонентское обслуживание, на консультационно-информационное обслуживание и так далее.

Договор считается заключенным в том случае, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям. В его тексте раскрываются основные аспекты и условия, представленные вашему вниманию на слайде.

Договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией и предприятием. Как и другие договоры предпринимательской деятельности, договор на проведение аудита юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон-участниц. Однако договор на проведение аудита существенно отличается от других договоров.

Слайд 120

Перед тем как подписать договор, аудитор должен не только уяснить желание клиента, но и постараться помочь ему грамотно и корректно сформулировать свой заказ. От качества заключенного договора на оказание аудиторских услуг зависит качество всей проверки в целом, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом.

В договоре необходимо учитывать некоторые особенности аудита Российской Федерации. Это обусловлено тем, что аудиторская деятельность специфична и руководство экономического субъекта зачастую не в полной мере понимает суть и содержание аудита.

После предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания ему аудиторских услуг начинается подготовка договора. На данном этапе определяется трудоемкость, стоимость и сроки проведения аудита, потребности в привлечении консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер. В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде. Договор может быть заключен и на длительный срок. Предметом такого договора могут быть одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законодательством в области аудита. Иными словами, предметом договора является сфера аудиторских услуг и их объем. Для проведения аудиторской проверки это должна быть работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за период, определенный договором.

Слайд 121

Так же, как и в письмо-обязательство, в договор могут быть дополнительно внесены иные положения, имеющие значение для сторон. Условия оказания аудиторских услуг отражают следующие положения:

- цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита;
- сроки и этапы оказания аудиторских услуг;
- ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.

Далее отражаются права и обязанности аудиторской организации, а также условия проведения аудита. К правам и обязанностям относят следующее:

- неукоснительное соблюдение требований законодательных актов;

- самостоятельное определение форм и методов аудиторской проверки исходя из требований законодательства, а также конкретных условий договора;
- проверка любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получение разъяснений и дополнительных сведений по вопросам, возникшим в ходе проверки;
- квалифицированное проведение проверки и оказание аудиторских услуг, соблюдение конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;
- обеспечение сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, неразглашение их содержания без согласия руководителя проверяемого субъекта.

К условиям оказания аудиторской деятельности относятся следующие:

- ◆ доступ в систему компьютерной обработки данных проверяемого экономического субъекта;
- ◆ получение по письменному запросу информации от третьих лиц, необходимой для осуществления проверки;
- ◆ отказ от проведения аудиторской проверки или отказ от выражения мнения о достоверности отчетности в случае непредставления проверяемым субъектом необходимой информации.

Слайд 122

В правах и обязанностях экономического субъекта отражаются необходимость или возможность:

- создания аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг;
- предоставления аудиторам всей необходимой документации;
- обеспечения доступа в систему компьютерной обработки информации, а также выдачи по запросу аудиторов разъяснений и объяснений в устной и письменной формах;

- получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов;
- оперативного устранения выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В разделе о стоимости и порядке оплаты аудиторских услуг указываются:

- ◆ порядок определения стоимости аудиторских услуг;
- ◆ порядок и сроки оплаты аудиторских услуг, в том числе выплаты аванса либо задатка.

Слайд 123

Следующий раздел в своем содержании отражает ответственность сторон, а также порядок разрешения споров. Предусматриваются положения, связанные с ответственностью за частичное или полное нарушение условий договора. Более подробно данные положения представлены вашему вниманию на слайде.

Кроме того, в указанном разделе отражается такой аспект, как возможность и необходимость разрешения возникших споров и разногласий путем переговоров между сторонами договора либо в судебном порядке.

Также в тексте договора на оказание аудиторских услуг могут быть отражены следующие дополнительные аспекты:

- общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала;
- примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;
- согласие предприятия на использование результатов, полученных предшествующей аудиторской организацией;

- рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
- предложения о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и предприятием.

Наиболее важными аспектами, которые могут быть отражены в тексте договора на оказание аудиторских услуг, являются следующие:

- общая характеристика применяемых методов проведения проверки;
- уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемый при проведении аудита;
- описание важнейших ограничений ответственности аудиторской организации;
- условия оплаты дополнительных расходов, возникших в ходе проверки, а также финансовые санкции за просрочку оплаты оказанных аудиторских услуг.

Слайд 124

Важно отметить также, что при составлении договора на оказание сопутствующих аудиту услуг имеет смысл предусмотреть раздел, уточняющий содержание аудиторского задания. Изменения или дополнения данного договора являются его неотъемлемой частью.

Одним из наиболее значимых вопросов, отражаемых в договоре на оказание аудита, является оценка стоимости аудиторских услуг. Здесь крайне важно не занижить и не завысить цену, так как это может иметь негативное воздействие на аудируемое предприятие.

Оплату аудиторских услуг, как и оплату труда, можно условно разделить на четыре типа. С указанными типами оплаты вы можете ознакомиться на слайде.

Каждый из указанных методов оплаты имеет свои преимущества и недостатки. Так, например, основным недостатком аккордной системы

оплаты аудиторских услуг, является то, что невозможно обоснованно оценить реальную ценность, услуги. Невозможно также оценить непредвиденные обстоятельства, которые могут резко увеличить трудоемкость проводимых работ.

Наиболее часто используемым методом в мировой практике является почасовая оплата. Стоимость устанавливается на один час или день работы, исходя из квалификации аудитора.

Слайд 125

Тема «Аудит – деятельность, основанная на риске»

Аудит на предприятии может производиться выборочно, исходя из наличия критических точек в работе предприятия, а также условий осуществления деятельности. В таком случае процедура аудита базируется на риске, всегда есть вероятность того, что намеренная или ненамеренная ошибка останется незамеченной.

При этом принято различать два вида рисков, непосредственно связанных с проведением аудита:

- предпринимательский;
- аудиторский.

Предпринимательский риск аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительное. Аудитор может не получить планируемый доход от проверки, получить сумму меньше планируемой, понести убытки из-за некачественной проверки. Данный риск может быть определен как опасность предъявления претензий клиентами и другими сторонами, заинтересованными в результатах аудита, и опасность возникновения финансовых потерь от занятий аудиторской деятельностью.

Предпринимательский риск зависит от следующих факторов:

- конкурентоспособность аудитора;
- недружественная реклама деятельности аудитора;

- вероятность судебных исков по отношению к аудитору;
- финансовое состояние клиента;
- характер операций клиента;
- компетентность администрации и учетного персонала клиента;
- сроки проведения аудита и тому подобные факторы.

Слайд 126

Аудиторский риск означает риск, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Здесь возможно два варианта:

- ♦ бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и искажения после подтверждения ее достоверности;
- ♦ бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в ней нет.

Аудиторский риск является критерием качества работы аудитора, в основе оценки лежит его профессиональное мнение. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- 1) внутрихозяйственный риск или, иначе неотъемлемый;
- 2) риск средств контроля;
- 3) риск необнаружения.

Внутрихозяйственный риск выражает вероятность наличия ошибок в системе бухгалтерского учета до проверки их системой внутреннего контроля. Риск системы контроля выражает вероятность наличия существенных ошибок в системе бухгалтерского финансового учета после

проверки их системой внутреннего контроля. Иными словами, риск средств контроля фактически означает оценку аудитором эффективности работы системы внутреннего контроля на предприятии. Риск необнаружения выражает вероятность необнаружения аудитором ошибок.

Слайд 127

Составляющими риска необнаружения могут быть риски, представленные вашему вниманию на слайде. Их сущность заключается в следующем:

- опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок;
- опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки;
- опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок.

Важно также отметить, что аудитор обязан принимать во внимание существование обратной зависимости между уровнем существенности и степенью аудиторского риска:

- чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;
- чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. В том случае, когда аудитору требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- 1) модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества или изменение их сути;
- 2) увеличить затраты времени на проверку;
- 3) повысить объемы аудиторских выборок.

Слайд 128

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели, которая представлена на слайде.

Охарактеризуем дополнительно каждый из элементов представленной модели.

1. Приемлемый аудиторский риск является относительной величиной. Он выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как аудит завершен и дано положительное заключение.

2. Внутрихозяйственный риск также представляет собой относительную величину. Он выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля.

3. Риск контроля является относительной величиной. Выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля.

4. Риск необнаружения также является относительной величиной. Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Слайд 129

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

- 1) оценка плана с точки зрения уровня квалификации аудитора;
- 2) определение риска необнаружения и соответствующего количества подлежащих сбору свидетельств;
- 3) более общий способ использования модели аудиторского риска.

Первый способ, как уже отмечено, поможет в оценке плана с точки зрения квалификации аудитора. Основываясь на своем опыте и знании,

аудитор предполагает, что внутривозрастной риск составит 80 %, риск контроля 50 %, риск необнаружения 10 %. Таким образом, подставив полученные значения в модель, определим, что значение аудиторского риска составляет 4 %.

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

Слайд 130

Для составления более эффективного плана можно использовать второй способ вычисления риска. Для этого определяется риск необнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств. В этих целях модель аудиторского риска преобразуют таким образом, чтобы возможно было исчислить риск необнаружения. Преобразованная модель представлена на слайде.

Здесь можно предположить, что уровень внутривозрастного риска также оценен на уровне 80 %, риск системы контроля на уровне 50 %. Наряду с этим аудитор допускает размер приемлемого аудиторского риска на уровне 5 %. Таким образом, подставив указанные значения в модель, определим размер риска необнаружения. План аудита мог быть изменен в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых свидетельств с риском необнаружения на уровне 12,5 %.

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

На основе данной модели аудиторского риска можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между приемлемым аудиторским

риском и риском необнаружения. Также существует обратная зависимость между приемлемым аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Например, если аудитор решает сократить уровень приемлемого аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск необнаружения и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств.

Слайд 131

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

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

Величина приемлемого аудиторского риска может быть выражена соотношением 3, представленным на слайде. Важно отметить, что нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. При этом полное отсутствие существенных ошибок аудитор гарантировать не может.

Слайд 132

Существует несколько основных факторов, которые могут влиять на величину приемлемого аудиторского риска:

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

- ♦ организационно-правовая форма клиента;
- ♦ форма собственности и ее распределение в уставном капитале клиента;
- ♦ характер и сумма обязательств клиента;
- ♦ уровень внутреннего контроля клиента;
- ♦ вероятность банкротства у клиента и тому подобные факторы.

Аудитор должен провести обследование клиента и оценить значение каждого из факторов, влияющих на уровень риска.

Степень минимизации аудиторского риска во многом зависит от степени заинтересованности внешних пользователей в данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Чем шире круг потенциальных пользователей, тем актуальнее для аудитора минимизация аудиторского риска. Предполагается, что отчетность организаций, осуществляющих разнообразную деятельность и имеющих большой объем финансово-хозяйственных операций, более востребована, чем отчетность промышленных предприятий, выпускающих однородную продукцию. Акционеры, собственники и потенциальные инвесторы скорее будут заинтересованы отчетностью открытых акционерных обществ, чем отчетностью закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью.

Слайд 133

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

Величина внутрихозяйственного риска может быть выражена соотношением 4, которое представлено на слайде. Если принимать во внимание зависимость между внутрихозяйственным риском и риском

необнаружения, а также планируемым количеством свидетельств, то можно установить следующую зависимость:

- 1) внутрихозяйственный риск обратно пропорционален риску обнаружения;
- 2) внутрихозяйственный риск прямо пропорционален количеству свидетельств.

Обобщив данные, представленные на слайде, можно сделать следующее заключение. Аудитор обязан оценить данный риск только для отчетности в целом и наиболее существенных счетов учета. Число таких счетов будет не слишком большим. При этом аудитору необходимо рассматривать отдельно счета, для которых свойственны непреднамеренные искажения, и счета, для которых характерны преднамеренные искажения.

Слайд 134

В самом начале аудита можно лишь приблизительно оценить уровень внутрихозяйственного риска. Оценивая внутрихозяйственный риск, аудитор должен учесть следующие основные факторы:

- характер бизнеса клиента;
- честность администрации;
- мотивы поведения клиента;
- результаты предыдущего аудита;
- проводимый аудит – первоначальный или повторный;
- взаимоотношения с дочерними и зависимыми фирмами;
- профессионализм учетного персонала;
- сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности;
- количество и состав операций клиента и другие подобные факторы.

На основе проведенной оценки аудитор должен определить, какой именно из этих факторов важен для конкретного участка аудита. При этом некоторые факторы оказывают сильное влияние на отклонения от норм на каких-то специфических участках. Большинство аудиторов и при самых

благоприятных обстоятельствах устанавливают уровень внутрихозяйственного риска значительно выше 50 %, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок – даже на уровне 100 %.

Слайд 135

Риск контроля представляет собой оценку аудитором эффективности системы внутрихозяйственного контроля клиента в отношении ее способности предотвращать или обнаруживать ошибки. Аудитор стремится установить эту оценку на уровне ниже максимума, рассматривая это как часть плана аудита.

Допустим, аудитор заключает, что система внутрихозяйственного контроля абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок. В этом случае аудитор определит риск контроля в 100 %. Чем эффективнее система внутрихозяйственного контроля, тем ниже уровень риска контроля. Величина риска контроля может быть выражена соотношением 5, представленным на слайде.

Как и в случае внутрихозяйственного риска, риск контроля обратно пропорционален риску необнаружения, тогда как между риском контроля и количеством подлежащих сбору свидетельств существует прямая зависимость.

Прежде чем установить уровень риска контроля ниже максимального уровня, то есть менее 100 %, аудиторы должны выполнить следующие действия:

- 1) ознакомиться с системой внутрихозяйственного контроля клиента;
- 2) на основе этого оценить, насколько хорошо она работает;
- 3) протестировать на эффективность контрольные моменты, структура которых образует систему внутрихозяйственного контроля.

Первое действие относится к любому аудитору, а второе и третье обязательны для аудитора в тех случаях, когда он устанавливает риск контроля ниже максимального уровня.

Слайд 136

Риск необнаружения – это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности при помощи аудиторских процедур. В данном случае предполагается, что в системе внутривозвратного контроля их не смогли обнаружить и исправить. Риск необнаружения исчисляется по трем остальным рискам, входящим в модель аудиторского риска. Величина риска необнаружения может быть выражена соотношением б, представленным на слайде.

Риск необнаружения определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска необнаружения аудитор не соглашается брать на себя большой риск невыявления ошибок из-за недостатка свидетельств, поэтому в данном случае необходимо получить большее число свидетельств. Когда аудитор готов взять на себя большой риск, свидетельств требуется меньше. На слайде представлена характеристика зависимости между компонентами аудиторского риска.

После того как будут определены все риски и установлен соответствующий план аудита, компоненты плана по внутривозвратному риску и риску контроля не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств.

Если аудиторские свидетельства покажут, что ошибки, превышающие допустимую сумму, отсутствуют, то записанная для данного участка сумма принимается. Но если аудиторские свидетельства покажут наличие ошибок, превышающих допустимую сумму, то от модели следует отказаться. Необходимо проделать достаточное количество процедур, чтобы с высокой степенью достоверности идентифицировать и количественно определить существующие ошибки.

Тема «Понятие уровня существенности в аудите. Получение разъяснений и общения с руководством аудируемого лица»

Приступаем к рассмотрению следующей темы – «Понятие уровня существенности в аудите».

В рамках данной темы мы остановимся на определении и рассмотрим метод вычисления уровня существенности аудируемого субъекта. Далее мы рассмотрим взаимосвязь уровня существенности и аудиторского риска.

В заключение изучения данной темы мы рассмотрим порядок получения разъяснений и общения с руководством аудируемого лица.

Стандартом аудиторской деятельности № 4 регулируется существенность в аудите.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной при определенных условиях. К таким условиям относится следующее: ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой отчетности или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений с количественной точки зрения. Тем не менее как количество, так и характер или качество искажений должны приниматься во внимание.

Слайд 138

Примерами качественных искажений являются следующие.

1. Недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение таким описанием.
2. Отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты РФ, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности возможны различные уровни существенности.

В стандарте отмечается, что аудитору следует принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур и при оценке последствий искажений.

Вообще, под существенностью принято понимать вероятность того, что применяемые аудиторские, юридические, экспертные и другие процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического

субъекта. Также это вероятность оценки их влияния на принятие соответствующих решений пользователями финансовой отчетности.

Слайд 139

Следует помнить, что существенность отражает возможность определить наличие ошибки, влияющей на достоверность отчетности экономических субъектов, оценить эту ошибку для принятия соответствующего аудиторского решения. Это качественная составляющая существенности. Количественная же составляющая существенности выражается через определение ее уровня.

Под уровнем существенности понимается следующее. Это предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели. Эти показатели характеризуют достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту. Они называются базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

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

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

Во-первых, изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности.

Во-вторых, изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности.

В-третьих, изменение аудиторской специализации аудиторской организации.

Слайд 140

Продолжаем перечислять аспекты, которые могут послужить основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности.

Четвертый аспект – значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту, их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности.

И наконец, пятый – смена руководства аудиторской организации.

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

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, взяв определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы.

Допускаются как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности. Каждый из них должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

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

Слайд 141

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

Для оценки существенности аудитор должен иметь представление о возможных пользователях информации и решениях, которые могут приниматься на ее основе, с тем чтобы определить соотношение неправильности отчета и принятия этих решений.

Суждение аудитора о существенности достаточно субъективно и требует от него высокого профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, а также особенностей экономической и социальной среды.

Рассмотрим, как взаимосвязаны уровень существенности и аудиторский риск.

Понятия существенности и риска используются в качестве основы методологии и инструмента планирования аудита.

При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить определенные вопросы. Например, вопрос о том, какие показатели финансовой отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур.

Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Слайд 142

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость. Чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля. Либо он компенсирует повышение риска, снижая риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица.

Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться.

Слайд 143

Аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

При оценке достоверности финансовой отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Совокупность неисправленных искажений включает в себя следующие аспекты.

Первое – конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита.

Второе – наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены, то есть прогнозируемые ошибки.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск. Он может добиться этого посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Аудитор рассматривает вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» в следующих случаях.

Первое – если руководство аудируемого лица отказывается вносить такие поправки в финансовую отчетность.

Второе – результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной.

Слайд 144

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить следующее. Он должен рассмотреть, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором.

Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска. Этому он добивается посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Существуют два основных метода оценки уровня существенности и аудиторского риска.

Первый – оценочный.

Второй – расчетный.

Оценочный метод определяет, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют уровень существенности и аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий.

Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности и аудиторского риска.

Указанные методы аудиторы используют в планировании аудита.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности и приемлемый аудиторский риск на следующих этапах проведения аудиторской проверки.

1. На этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур.
2. В ходе выполнения конкретных аудиторских процедур.
3. На этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Слайд 145

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные, отмеченные им искажения сами по себе могут не иметь существенного характера. Также он должен понимать, что искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми могут иметь существенный характер. Возможно несколько случаев.

Первый случай

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

1. Отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности.
2. Качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

Второй случай

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

1. Отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности.

2. Отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

Слайд 146

Третий случай выражения мнения аудитора о существенности определенных показателей отчетности

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

Первое – отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности.

Второе – имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но они однозначно не могут быть признаны существенными.

Для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации сделать в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений.

Сам уровень существенности рассчитывают следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяют такие финансовые показатели, как:

- нераспределенная прибыль предприятия;
- выручка без налога на добавленную стоимость, акцизов и других платежей;

- валюта баланса;
- собственный капитал;
- общие затраты предприятия;
- итого.

Значение этих показателей заносится в таблицу. От этих показателей берутся установленные процентные доли. Исходя из них, рассчитывается значение, применяемое для нахождения уровня существенности.

Слайд 147

Некоторые показатели могут не участвовать при расчете уровня существенности. Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы не характерна для данного предприятия.

Предприятие может не иметь выручки от продаж, если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в соответствующих графах таблицы ставят прочерк. Аудитор должен проанализировать числовые значения, применяемые для нахождения уровня существенности.

Значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону от остальных, аудитор может отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20 % от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в

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

Рассмотренный порядок имеет рекомендательный характер.

Слайд 148

Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности с учетом обязательных требований правил аудиторской деятельности. Например, в отличие от предложенного порядка аудиторские организации могут выполнить следующие действия.

- ❖ Изменить значения коэффициентов или долей для расчета значения существенности.
- ❖ Вводить новые и исключать отдельные показатели, менять финансовые показатели.
- ❖ Менять порядок усреднения при нахождении показателя.
- ❖ Принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать их динамику.
- ❖ Предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько – для различных статей баланса.
- ❖ Самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

Перейдем к вопросу получения разъяснений и общения с руководством аудируемого лица.

Аудитор в определенных случаях должен получить от руководства экономического субъекта разъяснения, необходимые ему для достижения целей его работы. Необходимый объем информации, а также перечень случаев, в которых необходимо получение таких разъяснений, определяются аудитором самостоятельно.

Разъяснения, получаемые аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, могут быть запрошены на следующих этапах:

- ♦ на этапе предварительного планирования аудита;
- ♦ на этапе подготовки общего плана и программы аудита;
- ♦ непосредственно на этапе проверки – в ходе выполнения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля;
- ♦ на этапе завершения аудита и подготовки аудиторского заключения.

Слайд 149

На разных этапах проведения проверки аудитору следует получать разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта в следующих целях.

1. На этапе предварительного планирования аудита эти разъяснения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия. Также они могут быть использованы для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.
2. На этапе подготовки общего плана и программы аудита такие разъяснения могут способствовать пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков.
3. На этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу такие разъяснения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля. Также они могут представить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами.
4. На этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности. Также они могут

служить источником свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств.

При этом аудитору следует иметь в виду, что руководство проверяемого экономического субъекта не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих аудиту.

Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письменном обязательстве.

В случае если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации.

Слайд 150

Способ обращения аудитора может быть как устным, так и письменным, непосредственно к руководителю или представителям руководства проверяемого экономического субъекта.

Обращения могут иметь целью получение информации от них самих или содействие руководства в обращении аудитора непосредственно к руководителям низовых подразделений проверяемого экономического субъекта.

При любой форме обращения аудитор должен по возможности точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, а также может снабдить свой запрос пояснениями, которые сочтет необходимыми.

Отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформировать свое мнение.

Аудитору следует оценить степень влияния отказа руководства проверяемого экономического субъекта в даче разъяснений по конкретному вопросу на выводы, которые он сделает по результатам аудита.

В существенных случаях отказ руководства проверяемого экономического субъекта в предоставлении сведений по запросу аудитора либо неполное предоставление таких сведений должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита. Также оно должно расцениваться как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться в устной форме во время посещения аудиторами экономического субъекта. Кроме того, оно может осуществляться в письменной форме путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

При общении с руководством экономического субъекта аудиторская организация должна рассматривать полученную информацию с точки зрения ее уместности, надежности и достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Слайд 151

Все существенные вопросы общения с руководством экономического субъекта и полученные от него разъяснения должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Целью общения с руководством экономического субъекта до начала аудита являются оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских или сопутствующих аудиту услуг.

Общение с руководством экономического субъекта до начала аудита включает общение на стадии предварительного планирования аудита и общение на стадии переговоров.

На стадии переговоров с руководством экономического субъекта должны быть определены и согласованы существенные условия предстоящего договора. Аудиторской организации рекомендуется разработать с учетом требований законодательства типовые договоры на

оказание аудиторских или сопутствующих аудиту услуг, которые должны применяться на постоянной основе.

Целью общения с руководством экономического субъекта во время аудита являются оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться следующие вопросы:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- оценка аудиторского риска и уровня существенности;
- изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- использование работы экспертов;
- организационные вопросы, связанные с проведением аудита;
- другие вопросы, связанные с подготовкой и проведением аудита.

Целью общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита являются обсуждение выявленных в ходе аудита проблем. Кроме того, к цели общения с руководством относится согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Слайд 152

Тема «Организация аудиторской проверки»

Переходим к рассмотрению следующей темы «Организация аудиторской проверки». В рамках этой темы мы остановимся на рассмотрении особенностей составления плана и программы аудита. Также мы рассмотрим порядок оценки средств внутренней контрольной среды.

Рассмотрим вопрос «План и программа аудита».

Составление плана и программы аудита является следующим этапом аудиторской проверки после составления договора на оказание аудиторских услуг и обзором масштабов проверки.

Особенности планирования аудита регламентированы правилом аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита».

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были 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.

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. Оно помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Слайд 153

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. Такие обсуждения возможны 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.

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 следующее.

Во-первых, деятельность аудируемого лица. К ней относятся общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица, общий уровень компетентности руководства. Также к ней относятся особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита.

Во-вторых, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. К ним относятся учетная политика, принятая аудируемым лицом, и ее изменения, планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу. Также к ним относятся влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Слайд 154

Продолжаем перечислять аспекты, которые при разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание.

В-третьих, риск и существенность, что подразумевает ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита, установление уровней существенности для аудита. Также данный аспект включает в себя возможность существенных искажений или недобросовестных действий. В рамках выявления риска и существенности необходимо также исследовать сложные области бухгалтерского учета, в том числе такие, где результат

зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей.

Четвертое, характер, временные рамки и объем процедур. К ним относят относительную важность различных разделов учета для проведения аудита, а также влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей. Кроме того, к ним относится исследование существования подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита.

Пятое, координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы. К этому направлению относится привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица, привлечение экспертов. Также к нему относится количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга и количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом.

И наконец, учесть прочие аспекты. Например, возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом, или обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц.

Слайд 155

К прочим аспектам, которые при разработке общего плана аудита аудитор необходимо принимать во внимание, относятся следующие вопросы. Это особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства, срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу.

К числу прочих аспектов, которым необходимо уделить внимание при планировании аудита, относятся форма и сроки подготовки и представления

аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством.

При планировании аудита целесообразно выделить следующие основные этапы.

1. Предварительное планирование.
2. Подготовка и составление общего плана.
3. Подготовка и составление программы.

При планировании аудита целесообразно проанализировать, может ли допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица оказаться под вопросом. Также необходимо обратить внимание на обстоятельства, требующие особого внимания.

Перейдем к рассмотрению особенностей составления программы аудита.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Процесс планирования завершается составлением программы аудита, в которой определяют характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита. Программы, которую руководители аудиторской группы используют как для инструктирования ассистентов аудитора, так и для контроля качества их работы.

Слайд 156

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой отчетности по каждой из областей

аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки риска, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу. Во внимание аудитор должен принимать и временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, привлечение других аудиторов или экспертов.

Рассмотрим особенности внесения изменений в план и программу аудита.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания. Оно может быть изменено в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур.

Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Слайд 157

Аудитор должен пересматривать общий план аудита по мере необходимости. Пересмотр может быть осуществлен, например, в следующих ситуациях.

1. При выявлении аудитором значительного объема договоров о совместной деятельности, если проверка по данному направлению не была запланирована.
2. В результате применения аналитической процедуры выявлено неверное отражение фактов хозяйственной деятельности. Например, арифметический расчет входного сальдо по бухгалтерскому балансу на начало отчетного периода не подтвержден регистрами бухгалтерского учета по статье «Прочие

активы». В этом случае аудитор имеет право включить в план проверку данного направления по предыдущему отчетному периоду за дополнительную плату.

Отказ руководства экономического субъекта от дополнительной оплаты аудиторских услуг, связанных с пересмотром плана, должен найти отражение в аудиторском отчете с соответствующей формулировкой.

Программа аудита должна пересматриваться в процессе аудита по мере необходимости. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

Перейдем к рассмотрению процесса оценки рисков аудируемым лицом. Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий.

Для целей финансовой отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой отчетности. Также важно, как руководство определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Слайд 158

Процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций. Или такой процесс может быть направлен на исследование того, как определяются и анализируются существенные для финансовой отчетности оценочные значения.

Риски, имеющие отношение к финансовой отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами. Они могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете,

обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой отчетности.

При выявлении возможных рисков руководство рассматривает степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими. Руководство может составлять планы, программы, осуществлять соответствующие действия для устранения этих рисков. Или руководство может принять решение игнорировать риски из-за дороговизны возможных средств контроля в отношении этих рисков либо по другим причинам.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств.

- ❖ Изменения в окружении аудируемого лица. Например, макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков.
- ❖ Новый персонал. Например, новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты.
- ❖ Внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем. Так, значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля.

Слайд 159

Продолжаем перечислять обстоятельства, из-за которых могут возникать или изменяться риски.

Следующий фактор, который может оказать влияние на изменение рисков, – быстрый рост и развитие аудируемого лица. Действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности.

Перейдем к другому фактору – новым технологиям. Так, внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

Новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг также относятся к факторам возникновения рисков. Например, освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля.

Реорганизация аудируемого лица может привести к сокращению численности персонала и изменениям в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функций. Оно также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля.

Расширение операций за рубежом также является причиной возникновения или изменения рисков. Например, расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые инвестиции. К необычным рискам, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, относятся дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой. Также к ним относятся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства.

Последний внешний фактор, оказывающий влияние на риски аудируемого лица, – это новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Например, принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

Слайд 160

Базовые принципы процесса оценки рисков аудируемым лицом являются уместными для любого хозяйственного субъекта независимо от

масштабов его деятельности. Однако процесс оценки рисков является, вероятно, менее формальным и менее структурированным у субъектов малого предпринимательства.

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

Рассмотрим особенность реализации контрольных действий.

В соответствии со статьей 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Экономический субъект, бухгалтерская отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. За исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя.

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица.

Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Слайд 161

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

Первое – проверка выполнения. Такие контрольные действия включают следующее:

- 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.

Вторая категория контрольных действий – обработка информации.

Разнообразные контрольные процедуры в части обработки информации выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций и делятся в области информационных систем на две большие группы средств контроля. Это общие средства контроля и прикладные.

Общие средства контроля в информационных системах представляют собой политику и процедуры, которые имеют широкие области применения. Они предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем.

Слайд 162

Общие средства контроля за информационной системой обычно включают средства контроля в отношении операций информационного центра и компьютерной сети, приобретения программного обеспечения для операционной системы, его обслуживания. Также они включают в себя

средства контроля в отношении защиты от несанкционированного доступа, приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем.

Такие средства контроля применимы к универсальным компьютерам, мини-компьютерам и вычислительным машинам конечных пользователей в локальных сетях.

Прикладные средства контроля применяются к обработке отдельных видов информации. Эти средства контроля помогают удостовериться, что осуществленные хозяйственные операции были санкционированы, в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны.

Примерами прикладных средств контроля являются следующие.

1. Проверка арифметической точности бухгалтерских записей.
2. Ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей.
3. Автоматизированные процедуры контроля, такие как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях. Это предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии.

Третья категория – проверка наличия и состояния объектов.

Указанные контрольные действия направлены на обеспечение сохранности активов, включая меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям. Также они включают в себя санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными и проведение периодических инвентаризаций. Например, сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета.

Слайд 163

Степень, в какой средства контроля в отношении наличия и состояния объектов учета могут предотвратить присвоение активов, важна для

подготовки надежной финансовой отчетности. При этом аудит зависит от таких обстоятельств, как высокая подверженность активов незаконному присвоению.

Четвертая категория – разделение обязанностей.

Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций в учете и хранения активов уменьшают возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.

Примерами разделения обязанностей является разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов.

Некоторые контрольные действия могут зависеть от применения на более высоком уровне надлежащих процедур, установленных руководством аудируемого лица или представителями собственника.

Например, контроль за санкционированием может быть делегирован в соответствии с такими установленными представителями собственника правилами, как определение границ разрешенных инвестиций. А операции, связанные с крупными приобретениями или выбытиями, могут потребовать одобрения на ином уровне, включая в некоторых случаях одобрение акционерами.

Контрольные действия, осуществляемые субъектами малого предпринимательства, аналогичны тем, которые проводят хозяйствующие субъекты более крупного размера. Однако уровень формального подхода, применяемого теми и другими, является различным.

Слайд 164

Субъекты малого предпринимательства могут посчитать, что некоторые виды контрольных действий являются ненадлежащими вследствие контрольных средств, применяемых руководством.

Так, сохранение руководством за собой права на одобрение продаж в кредит и крупных приобретений может обеспечить строгий контроль за

указанными операциями при сокращении или полном отказе от проведения других контрольных действий.

Надлежащее разделение обязанностей, как правило, можно осуществить с трудом в субъектах малого предпринимательства.

Однако даже хозяйствующие субъекты, которые имеют всего несколько штатных сотрудников, могут добиться надлежащего разделения обязанностей. Если это невозможно, они могут использовать возможности руководства для надзора с целью достичь желаемых результатов контрольных действий.

Перейдем к рассмотрению особенностей контрольной среды аудируемого лица.

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

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

Контрольная среда включает следующие элементы.

Первый элемент – доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей.

Эффективность средств контроля не может быть обеспечена при отсутствии честности и других этических ценностей у сотрудников, осуществляющих управленческие и контрольные функции. Честность и другие этические ценности являются существенными элементами, оказывающими влияние на эффективность организации средств контроля и их мониторинга.

Слайд 165

Честность и другие этические ценности определяются этическими и поведенческими стандартами, действующими в аудируемом лице, и тем, как они доводятся до всеобщего сведения и применяются на практике. Это включает действия руководства, направленные на устранение или уменьшение факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных, незаконных или неэтичных поступков. А также доведение до сознания персонала ценностных и поведенческих стандартов аудируемого лица с помощью распоряжений руководства, кодекса поведения, а также личного примера.

Второй элемент контрольной среды представляет профессионализм или компетентность сотрудников.

Профессионализм – это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника.

Приверженность профессионализму отражает мнение руководства об уровне профессиональных знаний. Он необходим для выполнения соответствующих видов работ, и, таким образом этот уровень устанавливается в качестве квалификационных требований.

Третьим элементом контрольной среды является участие собственника или его представителей.

Представители собственника в значительной степени оказывают влияние на сознательность сотрудников аудируемого лица в отношении контроля. Характерными особенностями, которые должны быть присущи представителям собственника, являются независимость от руководства, их опыт и статус, масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней, уместность их действий.

К особенностям относится также информация, которую они получают, уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством

аудируемого лица вопросов, их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.

Полномочия представителей собственника аудируемого лица устанавливаются в регламентах деятельности, инструкциях или рекомендациях, составленных для представителей собственника.

Слайд 166

Важной функцией представителей собственника является надзор за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля аудируемого лица. Также к функциям представителей собственника относятся действия по привлечению внимания и принятию необходимых мер в случае обнаружения серьезных недостатков системы внутреннего контроля.

Четвертый элемент контрольной среды аудируемого лица – это компетентность и стиль работы руководства.

Компетентность и стиль работы руководителей имеют широкий диапазон характеристик. К таким характеристикам могут относиться подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими. Также к ним может относиться позиция и действия руководства в отношении составления финансовой отчетности. К таким характеристикам также относятся подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике.

Пятым элементом контрольной среды является организационная структура экономического субъекта.

Организационная структура аудируемого лица представляет собой систему, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей. Аудируемое лицо разрабатывает организационную структуру, соответствующую его потребностям. Надлежащий характер организационной структуры аудируемого лица зависит в том числе от характера и масштабов его деятельности.

Шестой элемент контрольной среды – это наделение ответственностью и полномочиями.

Этот элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников. Также он охватывает политику в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые для выполнения обязанностей возможности. Он включает систему информирования персонала о целях аудируемого лица, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников, участии в достижении целей аудируемого лица.

Слайд 167

Продолжаем перечислять элементы контрольной среды аудируемого лица.

Последним элементом является кадровая политика и практика.

Кадровая политика и практика в отношении сотрудников подразумевают: набор персонала, адаптацию – наличие инструктажа при приеме на работу, подготовку, обучение персонала, консультирование, вознаграждение сотрудников.

Например, при наборе наиболее квалифицированных сотрудников критериями являются базовое образование, предшествующее опыту работы, честность и этичное поведение. Такие критерии должны демонстрировать стремление аудируемого лица к найму компетентных и заслуживающих доверия сотрудников.

Политика в области обучения, которая приобщает сотрудника к деятельности экономического субъекта, а также такие практические мероприятия, как обучение на семинарах, должны наглядно отражать ожидаемый уровень качества выполняемой работы.

Служебный рост сотрудников, осуществляемый в результате периодической оценки работы, должен демонстрировать приверженность

аудируемого лица к продвижению по службе квалифицированного персонала на более высокие уровни ответственности.

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут применять элементы контрольной среды, отличающиеся от тех, которые применяют аудируемые лица более крупного масштаба.

Например, они могут не иметь письменно оформленного кодекса поведения, но вместо этого поддерживать соответствующие нормы этического поведения с помощью устного общения и примера руководства.

Рассмотрим особенности мониторинга средств внутреннего контроля аудируемого лица.

Важной обязанностью руководства является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости.

Слайд 168

Мониторинг может включать следующие мероприятия.

1. Наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками.
2. Оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями.
3. Осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности.

Мониторинг осуществляется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Например, если не осуществлять мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с банками, то персонал, возможно, прекратит заниматься их подготовкой.

Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности аудируемого лица и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. Менеджеры по продажам, закупкам и производству на уровне подразделений и аудируемого лица в целом непосредственно участвуют в решении оперативных вопросов. Они могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях.

Во многих аудируемых лицах внутренние аудиторы или персонал, выполняющий аналогичные функции, вносят свой вклад в мониторинг средств контроля путем проведения самостоятельных оценок надежности средств контроля.

Слайд 169

Персонал регулярно предоставляет информацию о функционировании системы внутреннего контроля, сосредоточивая основное внимание на оценке организации и применении системы внутреннего контроля. Также он сообщает информацию о достоинствах и недостатках системы внутреннего контроля, а также рекомендации по ее улучшению.

Мониторинговые мероприятия могут включать использование информации, полученной извне. Эта информация может указывать на проблемы или важные области, требующие улучшения. Руководство, осуществляя мониторинг, может также учитывать сообщения внешних аудиторов, касающиеся системы внутреннего контроля.

Непрерывный мониторинг, осуществляемый субъектами малого предпринимательства, в большей степени является неформальным и обычно осуществляется как часть общего руководства деятельностью аудируемого лица. Непосредственное участие руководства в операциях позволяет выявлять серьезные отклонения от ожидаемых показателей и неточности в финансовых данных, что ведет к принятию мер для корректировки средств контроля.

Перечислим примеры условий и событий, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения информации. Приведенные примеры охватывают широкий диапазон условий и событий. Данные события разбиты по группам: внешние и внутренние, или объективные и субъективные.

К внешним относятся следующие события:

- ♦ операции в регионах, которые являются экономически нестабильными, например, в странах со значительной девальвацией валюты или экономикой с высоким уровнем инфляции;
- ♦ операции, зависящие от неустойчивых рынков, например, фьючерсная торговля, высокий уровень сложности нормативного регулирования;
- ♦ изменения в отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, изменения в сети поставщиков, перемещение хозяйственной деятельности в новые регионы.

Слайд 170

К внутренним условиям и событиям, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения информации, относятся следующие:

- ❖ ограничение возможностей аудируемого лица по привлечению средств, нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности;
- ❖ второе условие возможного наличия риска связано с разработкой или предложением новых видов товаров, работ или услуг. Либо освоение

новых видов деятельности, реорганизация юридического лица или сложные схемы объединения или совместной деятельности;

- ❖ сложные финансовые расчеты, предполагающие обязательства аудируемого лица, которые не отражаются в его финансовой отчетности, также предполагают наличие рисков существенного искажения информации.

Также к внутренним условиям и событиям, которые могут указывать на наличие рисков существенного искажения информации, относятся:

- ❖ недостатки в системе внутреннего контроля, несоответствие стратегии аудируемого лица;
- ❖ искажения, допущенные в предыдущие периоды, значительный объем корректировок в конце отчетного периода позволяют определить, что существует риск существенного искажения информации;
- ❖ существенный объем нетиповых операций;
- ❖ введение в учетную политику новых учетных принципов, стандартов, положений, инструкций также может являться причиной возникновения ошибок или отражения неточной информации в финансовой отчетности;
- ❖ незавершенные судебные дела и обремененные условиями обязательства, например, гарантии по продажам, финансовые гарантии или обязательства в отношении восстановления окружающей среды.

Слайд 171

Тема «Аудиторские доказательства. Аудиторская выборка»

Рассмотрим следующую тему «Аудиторские доказательства. Аудиторская выборка».

В рамках этой темы мы остановимся на понятии и видах аудиторских доказательств, способах их получения. Далее перейдем к рассмотрению понятия и классификации аудиторской выборки, рассмотрим риски при проведении выборки.

Аудиторские фирмы и аудиторы вправе самостоятельно определять формы и методы проверки. Все методы можно условно разделить на две группы:

- методы организации аудита: сплошная, выборочная, документальная, фактическая, аналитическая, комбинированная проверки;
- методы получения аудиторских доказательств.

На основании результатов предварительного анализа и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в общем плане аудита определяется способ проведения аудита – сплошной или выборочный.

Аудиторская организация может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным способом при определенном условии. К условию относится следующее: если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение выборочного способа менее эффективно, чем сплошного.

Слайд 172

Сплошные проверки проводятся лишь в наиболее значимых разделах проверки, как правило, по отдельным ее направлениям.

При осуществлении выборочной проверки аудиторская организация обязана руководствоваться федеральным правилом аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка».

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций.

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов. Они отобраны для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой

произведена выборка. Выборка может быть нестатистической или произвольной и статистической.

Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска. Как правило, его применяют при невозможности использовать метод статистической выборки.

Статистический выборочный метод может применяться в следующих целях.

1. При обнаружении повторяющихся ошибок, искажений, проявляющихся с определенной частотой и в определенном количестве.
2. При оценке масштабов распространения обнаруженных ошибок.

Существуют следующие виды выборки:

- 1) возвратная выборка – из процесса отбора не исключаются ранее проверенные элементы.
- 2) безвозвратная выборка – из процесса отбора исключаются ранее проверенные элементы.
- 3) механическая выборка – предполагает предварительное ранжирование единиц проверяемой совокупности.
- 4) серийная выборка – отбор элементов для проверки осуществляется не единицами, а сериями.
- 5) другие методы.

Обычно выборка должна быть репрезентативной, то есть представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Слайд 173

Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

- 1) случайный отбор – он может проводиться по таблице случайных чисел;
- 2) систематический отбор;

3) комбинированный отбор – он представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

При определении объема выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности.

Риск выборки имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различаются риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки правильности оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании средств контроля различаются следующие риски выборки.

Риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна.

Риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

Слайд 174

При проведении детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различаются следующие риски выборки:

- 1) риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

2) риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительной работы со стороны аудиторской организации или экономического субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка.

Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки.

Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок. Такую ошибку аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок.

Слайд 175

Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которой основывается мнение аудитора.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности. Также к аудиторским доказательствам относятся письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников – от третьих лиц.

Федеральное правило аудиторской деятельности № 7 «Аудиторские доказательства» регламентирует единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности. Также оно содержит установленные нормы по отношению к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям.

1. Надлежащий характер, а именно, качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

2. Достаточность, которая предполагает количественную оценку аудиторских доказательств и зависит от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности: чем выше риск, тем больше требуется доказательств. Также она зависит от качества таких доказательств: чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств. Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

Слайд 176

К аудиторским доказательствам относятся документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица. Также к доказательствам относится информация, полученная из других источников. Перечислим их.

- ❖ Информация, полученная в ходе предыдущего аудита. При условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита.
- ❖ Информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом.
- ❖ Информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом при подготовке бухгалтерской отчетности.

Аудиторские доказательства должны собираться аудитором главным образом в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации аудируемого лица.

Слайд 177

Классификация аудиторских доказательств довольно разнообразна. Рассмотрим различные категории.

Первая категория – внутренние, внешние и смешанные аудиторские доказательства. Внутренние включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде. Внешние включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде. А смешанные включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные и внутренние доказательства.

Вторая классификация аудиторских доказательств – прямые и обратные. Прямые непосредственно подтверждают истинность и правильность сделанного предположения. Тогда как обратные подтверждают истинность такого предположения путем опровержения противоположного предположения.

Третья категория аудиторских доказательств – личные объяснения и вещественные или же устные и письменные. Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Источниками получения аудиторских доказательств являются следующие документы:

- 1) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- 2) регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- 3) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- 4) бухгалтерская отчетность.

Слайд 178

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные

аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Независимо от вида аудиторских доказательств они должны быть достоверными, достаточными и иметь надлежащий характер.

Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, которые состоят из тестов средств контроля и процедур проверки по существу. Тесты средств контроля выполняются в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора.

Процедуры проверки по существу включают в себя детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

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

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в виде детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета, и аналитических процедур.

В ходе разработки тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен установить методы отбора элементов для тестирования, которое являлось бы эффективным для целей аудита.

Слайд 179

Тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства. Их с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными для целей аудита.

При отборе элементов для тестирования аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относится следующее:

- организация – формирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля. Целью рассмотрения таких доказательств является подтверждение предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Под предпосылками подготовки финансовой отчетности понимаются сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой отчетности.

Слайд 180

Предпосылки подготовки финансовой отчетности делятся на следующие три категории.

Первая категория – предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций,

событий и иных фактов хозяйственной жизни. Перечислим предпосылки, которые относятся к этой группе:

- возникновение – отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;
- полнота – все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;
- точность – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом;
- отнесение к соответствующему периоду – хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде;
- классификация – хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Вторая категория – предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода. К ним относятся следующие характеристики:

- существование – отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;
- права и обязательства – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;
- полнота – все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;
- оценка и распределение – активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые

результатирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно.

Слайд 181

Третья группировка предпосылок подготовки финансовой отчетности включает в себя предпосылки составления отчетности в отношении представления и раскрытия информации. К ним относят следующие характеристики.

- ❖ Возникновение, права и обязательства – отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица.
- ❖ Полнота – все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее.
- ❖ Классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме.
- ❖ Точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудитор может изменять группировку приведенных в настоящем пункте предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Например, предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций могут быть объединены с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности.

Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки.

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

Слайд 182

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

- Аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников.
- Аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными.
- Аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица.
- Аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.
- Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Понятие и характеристика аудиторских процедур приведены в отдельном разделе II. Аудиторские процедуры и информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, представлены в федеральном правиле № 7.

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение,

подтверждение, пересчет, повторное проведение аналитических процедур и их сочетания.

При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается по интересующему аудитора вопросу к осведомленным лицам, являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся таковыми, и оценивает их ответы на такое обращение.

Слайд 183

Тема «Аудиторские процедуры. Документирование»

Перейдем к рассмотрению аудиторских процедур. В рамках данной темы рассмотрим, какие предусмотрены виды аудиторских процедур и каков механизм их реализации. Рассмотрим порядок документирования при осуществлении аудиторской проверки.

При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур.

Также аудитор при запросе должен принять во внимание:

- ♦ при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной;

- ♦ ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;
- ♦ запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

При выполнении аудиторской процедуры инспектирования аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации. Также он осуществляет физический осмотр материальных активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

Слайд 184

При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

- 1) инспектирование исполненного договора может представить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики, например, в части признания выручки;
- 2) инспектирование материальных активов может представить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности на них или обязательств этого лица;
- 3) инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером

наблюдения является изучение аудитором подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица, или выполнение персоналом контрольных действий.

При наблюдении аудитор должен понимать, что такая аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

При выполнении аудиторской процедуры подтверждения аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения следующих аудиторских доказательств:

- 1) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;
- 2) в отношении условий договоров, включая их изменения, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;
- 3) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

Слайд 185

При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

При выполнении аудиторской процедуры повторного проведения аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера.

Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Рассмотрим сущность и цели аналитических процедур.

При применении аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица. Также он изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

Аналитические процедуры включают в себя две категории действий.

Первая категория – рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении с сопоставимой информацией за предыдущие периоды или с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица. Например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора.

Слайд 186

Первая категория действий при реализации аналитических процедур включает в себя и сопоставление с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность.

Например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики.

Вторая категория – рассмотрение взаимосвязей между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать

прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица. Также в составе этой категории действия по рассмотрению взаимосвязи между финансовой информацией и другой информацией. Например, между расходами на оплату труда и численностью работников.

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами. Например, простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и другие.

Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации. Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

Аналитические процедуры используются на следующих этапах проведения аудита.

1. При планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур.
2. В качестве аудиторских процедур проверки по существу в определенном случае. Когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета с целью снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности.
3. В качестве общей обзорной проверки финансовой отчетности на завершающей стадии аудита.

Слайд 187

Рассмотрим особенности таких аналитических процедур, как общая обзорная проверка финансовой отчетности экономического субъекта.

Аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора.

Выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей финансовой отчетности. Также они должны помочь аудитору сделать общий вывод о том, что финансовая отчетность аудируемого лица подготовлена надлежащим образом.

Аудитор должен быть готов к тому, что по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита могут быть выявлены вопросы, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур.

Перейдем к рассмотрению аудиторских процедур при первой проверке аудируемого лица.

При осуществлении первой проверки аудируемого лица аудитору необходимо получить информацию о достаточности и надлежащем характере аудиторских доказательств в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода. Такие сведения зависят от следующего:

- учетной политики аудируемого лица;
- факта проведения аудита финансовой отчетности предыдущего периода и факта модификации аудиторского заключения;
- особенностей ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в финансовой отчетности текущего отчетного периода;
- существенности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода для финансовой отчетности текущего отчетного периода.

Слайд 188

Аудитор должен определить, отражают ли остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода надлежащую учетную политику. Также он должен определить, применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой отчетности текущего отчетного периода.

При наличии каких-либо изменений в учетной политике или вытекающих из таких изменений последствий аудитор должен определить, были ли указанные изменения должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в отчетности.

Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам учета на начало отчетного периода. Он может узнать это, ознакомившись с рабочими документами другого аудитора.

Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора. Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

При общении с другим аудитором действующий аудитор должен соблюдать Кодекс этики аудиторов России.

Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода не проводился или если аудитор не удовлетворен применением процедур, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры по аудиту.

Слайд 189

Некоторые аудиторские доказательства относительно текущих активов и обязательств аудируемого лица могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода.

Например, в результате факта погашения в течение отчетного периода дебиторской задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, появляются следующие аудиторские доказательства. К ним относят: существование, права и обязанности, полноту и стоимостную оценку на начало отчетного периода.

При проверке материально-производственных запасов аудиторю сложно определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае аудиторю рекомендуется выполнить следующие дополнительные процедуры:

- 1) наблюдение за проведением текущей инвентаризации материально-производственных запасов и отслеживание количественных изменений в период с даты текущей инвентаризации к началу отчетного периода;
- 2) проверка стоимостной оценки элементов материально-производственных запасов, существовавших на начало отчетного периода;
- 3) проверка величины прибыли и правильности бухгалтерского учета затрат на отчетную дату.

В результате проведения перечисленных аудиторских процедур появляются достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств аудиторю рекомендуется проверить учетные записи, на основе которых формируются остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода.

В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода от третьих лиц. Например, по долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочным финансовым вложениям. В остальных случаях аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры.

Слайд 190

При проведении аудиторской проверки, в том числе при планировании аудита, аудиторская организация должна учитывать возможное наличие искажений бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Искажение финансовой отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.

Под ошибкой понимается непреднамеренное искажение в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо цифрового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Под недобросовестным действием понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц. При этом такие действия совершены с помощью незаконных действий для извлечения незаконных выгод.

Искажение бухгалтерской отчетности представляет собой неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения и может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

- ♦ искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой отчетности;
- ♦ искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий персонала проверяемого экономического субъекта.

Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, а также наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть у проверяемого экономического субъекта существенным или несущественным.

Слайд 191

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен корректировать аудиторские процедуры в зависимости от видов нарушений, приводящих к появлению искажений и степени существенности выявленных искажений.

Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий. Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок несут руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой отчетности установлены федеральным правилом-стандартом аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита».

Согласно требованиям данного стандарта аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения. С учетом того, что такие сведения важны с точки зрения представления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с законодательством РФ.

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

Рабочие документы используются при планировании и проведении аудита, при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы. Также они используются для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Слайд 192

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана или получена и завершена оформлением.

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

Аудитор должен документально оформлять следующие действия.

1. Обсуждение участниками аудиторской группы подверженности финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также принятые существенные решения.
2. Наиболее важную информацию относительно каждого из аспектов деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. В том числе информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля для оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности, источники информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности аудируемого лица.
3. Выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности.
4. Выявленные риски и связанные с ними средства контроля, оцениваемые на основе установленных стандартами требований.

Форма, содержание и объем рабочих документов являются предметом профессионального суждения аудитора. В частности, результаты оценки рисков могут быть зафиксированы в отдельных рабочих документах или отражены в рабочих документах, касающихся выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Слайд 193

Примеры обычных методов документирования, используемых по отдельности или в сочетании, включают повествовательные описания, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы.

Подобные методы могут быть также полезными при документировании аудиторской оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки такой отчетности.

Форма и содержание этой документации зависят от характера, масштабов и сложности структуры аудируемого лица и его системы внутреннего контроля, наличия и полезности информации, полученной от аудируемого лица. Также форма и содержание документации зависят от конкретных принципов методологии и технологии аудита, применяемых в ходе аудиторской проверки.

Например, документация, касающаяся функционирования сложных информационных систем, в которых обрабатывается и включается в отчетность большой объем информации о хозяйственных операциях в электронном виде. Такая документация может включать блок-схемы, вопросники или выводы в табличной форме.

В случае ограниченного применения информационных систем, а также в случае обработки небольшого объема операций может быть достаточно документации, оформленной в повествовательной форме.

Как правило, чем более сложным по структуре является аудируемое лицо и чем больше аудиторских процедур выполняется аудитором, тем в большем объеме будет составлена документация аудитора.

Тема «Информация, сообщаемая руководству аудируемого лица по результатам проверки. Характеристика и состав аудиторского заключения»

Рассмотрим тему «Информация, сообщаемая руководству аудируемого лица по результатам проверки. Характеристика и состав аудиторского заключения».

В рамках данной темы раскроем состав информации и цель ее представления в ходе аудиторской проверки руководству или собственникам аудируемого лица. Рассмотрим, каков формат представления такой информации и каковы сроки ее представления, затронем вопрос конфиденциальности такой информации.

Также в рамках данной темы начнем рассмотрение общей характеристики завершающего этапа аудиторской проверки и результата деятельности аудитора – формирования аудиторского заключения.

Особое внимание необходимо уделить информации, которую аудируемая организация должна и может получить от своего аудитора. Правило № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» устанавливает единые требования в отношении сообщения информации. Эта информация получена по результатам аудита финансовой отчетности и представлена руководству аудируемой организации и представителям собственника компании.

Важным вопросом, затронутым стандартом, является определение получателей информации. Действительно, иногда и аудитору бывает сложно решить, кому конкретно из руководства аудируемого лица и состава собственников нужно предоставлять ту или иную информацию.

Что же касается аудируемой организации, то тут важность вопроса о предоставлении информации надлежащим получателям возрастает. Это позволит внести необходимые изменения в данные бухгалтерского и

налогового учета, а также налоговые декларации и соответственно избежать штрафов по налогам.

Слайд 195

Руководитель организации, несущий ответственность за организацию учета, может, получив информацию о состоянии учета, принять надлежащие меры, направленные на исправление выявленных нарушений.

Аудитор должен своевременно сообщить полученную по результатам аудита информацию о существенных недостатках в организации и применении системы внутреннего контроля.

Согласно стандарту аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица.

- Руководством аудируемого лица являются лица, отвечающие за повседневное управление аудируемым лицом. Также к ним относятся лица, осуществляющие финансово-хозяйственные операции, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности. Например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер.
- Представителями собственника аудируемого лица являются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица. Также к ним относятся лица, которые в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства.

Аудитор включает сведения о недостатках системы внутреннего контроля в информацию, полученную по результатам аудита, которую сообщает руководству аудируемого лица и представителям собственника при условиях:

- 1) если аудитор выявляет риски существенного искажения информации, которые аудируемое лицо не контролировало;
- 2) если контроль рисков существенного искажения информации является неадекватным;
- 3) если, по мнению аудитора, имеется существенный недостаток в процессе оценки рисков аудируемым лицом.

Слайд 196

Требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой отчетности, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица изложены в правиле-стандарте № 22.

Аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Это усложняет задачу определения круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом.

Аудитор с учетом требований правила-стандарта основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация. Он принимает во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства Российской Федерации. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Например, в аудируемых лицах, где имеется совет директоров и комитет по аудиту, надлежащими получателями информации могут быть как оба эти органа, так и один из них.

Аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация в двух случаях:

- 1) если управленческая структура аудируемого лица четко не определена;

- 2) если представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству Российской Федерации.

Во избежание недоразумений в договоре оказания аудиторских услуг может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только информацию, представляющую интерес для управления и на которую он обратит внимание в результате аудита. Также следует отметить, что аудитор не обязан разрабатывать аудиторские процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Слайд 197

В договоре оказания аудиторских услуг может быть также прописано следующее:

- указываться форма, в которой будет сообщаться информация;
- определяться надлежащие получатели информации;
- определяться конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Данные взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной этики, независимости и объективности.

Аудитор должен сообщать информацию, представляющую собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой отчетности, если, по его мнению, она важна как для руководства, так и для представителей собственника организации. Как правило, такая информация отражает следующие данные:

- ♦ общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема

аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица. Объем аудита выражается в количестве проверенных хозяйственных операций. По объему проверка может быть сплошной или выборочной. Объем аудита должен быть достаточным для формирования такого мнения аудитора, риск ошибочности которого не превышал бы предельной величины. Как правило, не более 5 %;

- ♦ выбор или необходимость изменения руководством аудируемой организации принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность аудируемого лица.

Слайд 198

Продолжим перечислять информацию, представляющую собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой отчетности:

- ♦ возможное влияние на финансовую отчетность каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности, например, судебных разбирательств;
- ♦ предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;
- ♦ разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой отчетности аудируемого лица и могут привести к ее недостоверности;
- ♦ предполагаемые модификации аудиторского заключения, то есть предположения о степени достоверности отчетности;
- ♦ другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника, например, существенные недочеты в области внутреннего контроля;

- ♦ иные вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг.

Кроме того, аудитор также должен проинформировать надлежащих получателей информации о следующем.

1. Сведения, сообщаемые аудитором, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита.
2. Аудит финансовой отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

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

Несмотря на безусловную полезность устного общения, самым важным результатом работ на этапе, предшествующем выдаче аудиторского заключения, является письменная информация о нарушениях, выявленных в процессе проверки.

Слайд 199

На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устной или письменной форме, влияют следующие вопросы.

1. Размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица.
2. Характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом.
3. Существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов.
4. Принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация, представляющая интерес для управления аудируемым лицом, сообщается в устной форме, аудитору следует

документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации.

Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей информации целесообразно, чтобы аудитор получал от представителей собственника и руководства аудируемого лица письменные подтверждения. Они относятся к любым устным сообщениям по вопросам аудита, представляющим интерес для управления аудируемым лицом.

Как правило, аудитор предварительно обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для аудируемого лица, за исключением тех, которые ставят под сомнение компетентность или репутацию самого руководства.

Предварительные обсуждения с руководством аудируемого лица имеют большое значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать возможность руководству аудируемого лица представить дополнительную информацию.

Слайд 200

Возможен случай, когда руководство аудируемого лица соглашается самостоятельно, без участия аудитора, сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом, представителям собственника. Тогда аудитору может не потребоваться повторное сообщение данной информации при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Аудитор должен проанализировать, может ли какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой отчетности текущего года.

Если аудитор приходит к выводу, что такая информация представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить ее представителям собственника аудируемого лица.

Наиболее удобным является разбиение информации на обширный отчет, представляемый финансовому директору или главному бухгалтеру аудируемого лица. В нем указываются нарушения, выявленные в ходе проверки, и краткая информация для руководителя или собственника, необходимая для принятия управленческих решений.

Представление отчета должно состоять из двух этапов.

Первый этап – предварительное представление рабочего варианта отчета для согласования.

Цель согласования – получить формальное согласие должностных лиц с информацией, приведенной в отчете, либо возражения или дополнения, которые могут быть учтены аудитором при формировании конечного варианта отчета.

Второй этап – представление окончательного варианта отчета.

Слайд 201

Рассмотрим сроки сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника.

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

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

В определенных случаях в связи с необходимостью решения срочного вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было согласовано предварительно.

Аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита.

В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по представлению информации могут носить сложный характер. В данном случае аудитору целесообразно получить юридическую консультацию.

Рассмотрим следующий вопрос: «Характеристика и состав аудиторского заключения».

В завершение аудиторской деятельности на конкретном предприятии аудитор в соответствии с международной, а за последние десять лет и с российской практикой, должен представить аудиторское заключение по проделанной работе.

Данное заключение является одним из главных этапов аудита, так как в нем говорится о том, насколько достоверна финансовая отчетность аудируемого лица. Исходя из этого, можно сказать, что с точки зрения пользователя именно заключение и есть продукт деятельности аудитора. Конечно, итоги аудиторской деятельности шире, они весьма разнообразны. Но для многих клиентов таким результатом является именно аудиторское заключение, имеющее правовое значение официального документа.

Слайд 202

Достоверное и правильное составление аудиторского заключения очень важно для каждого аудируемого лица, так как в нем отражается его репутация.

Вряд ли внешние пользователи рискнут сотрудничать с теми организациями, аудиторское заключение которых является отрицательным, либо аудитор и вовсе отказался от выражения своего мнения по данной фирме. И наоборот, если заключение является положительным, то это будет привлекать к данной фирме коммерческих партнеров.

В то же время в грамотном составлении аудиторского заключения заинтересованы и сами аудиторские организации, так как неправильное его составление может повлечь за собой нежелание потенциальных аудируемых лиц сотрудничать с ними.

Рассмотрим характеристику и состав аудиторского заключения.

В аудиторской проверке главной целью является оформление объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности организации, которое оформляется в содержании аудиторского заключения.

Опираясь на статью 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», можно сказать, что аудиторское заключение является официальным документом, который предопределен для пользователей финансовой отчетности.

Данный документ включает в себя выраженное в установленной форме мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета по законодательству РФ.

В аудиторском заключении часто используемое понятие «достоверность» подразумевает уровень точности данных бухгалтерской отчетности. Он позволяет пользователям делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности предприятия, о его финансовом и имущественном положении и принимать аргументированные решения, основанные на этих выводах.

Составляется аудиторское заключение в соответствии с федеральными правилами-стандартами аудиторской деятельности.

Слайд 203

За формулировку и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности отвечает непосредственно аудитор. А вот за подготовку и представление бухгалтерской отчетности ответственность несет руководство аудируемого лица. Исходя из чего можно сказать, что аудит не избавляет

руководство предприятия от ответственности в вопросе финансовой отчетности.

Несмотря на то что аудиторское заключение составляется в свободной форме, оно должно содержать в себе следующую информацию.

- ❖ Заголовок аудиторского заключения, в котором говорится о том, что аудиторская проверка проводилась независимыми аудиторами. А также он содержит название аудитора или аудиторской организации и полное название проверяемой фирмы с указанием точной даты проверки.
- ❖ Вступление – информация о составе финансового отчета и дата подготовки. Также во вступлении говорится о том, что ответственность за правильность подготовки заключения ложится на руководителей фирмы.
- ❖ Масштаб проверки – масштаб аудита и содержания проведенной работы. Данный раздел дает его пользователям уверенность в том, что аудиторская проверка проведена согласно с требованиями законодательства и норм, которые регулируют аудиторскую практику и ведение бухгалтерского учета. Данный раздел может содержать информацию и о соответствии требованиям международных стандартов и практики. В нем указывается, что данная аудиторская проверка была спланирована и подготовлена с полной уверенностью, что в финансовом отчете нет существенных ошибок. Во время аудиторской проверки аудитор должен делать оценку ошибок в системах учета и внутреннего контроля предприятия на предмет их существенного влияния на финансовый учет.

Слайд 204

Продолжаем перечислять основные сведения, отражаемые в аудиторском заключении.

- ❖ Заключение аудитора про проверку финансовой отчетности содержит в себе информацию о бухгалтерской отчетности, а также об ее точности во всех существенных аспектах.

- ❖ Дата аудиторского заключения ставится непосредственно в день окончания аудиторской проверки. Дата на аудиторском заключении проставляется в тот самый день, когда руководство предприятия подписывает акт приема-передачи аудиторского заключения. Дата в аудиторском заключении проставляется или перед вступительной частью аудиторского заключения, или после подписи аудитора.
- ❖ Подпись аудиторского заключения – подписывается директором аудиторской фирмы или уполномоченным на это лицом, которое имеет соответствующую серию сертификата аудитора на вид проведенного аудита.
- ❖ Адрес аудиторской фирмы – адрес истинного местонахождения аудиторской фирмы и номер лицензии на аудиторскую деятельность. Размещается как в конце аудиторского заключения, после подписи аудитора, так и в матрице бланка аудиторской фирмы.

Слайд 205

Тема «Виды, структура и порядок составления аудиторского заключения»

Рассмотрим следующую тему «Виды, структура и порядок составления аудиторского заключения».

В рамках этой темы мы рассмотрим следующие вопросы.

Первый – «Содержание и виды аудиторских заключений».

Следующий вопрос в рамках данной темы – «Структура аудиторского заключения».

Третий вопрос – «Принципы составления аудиторского заключения».

Перейдем к рассмотрению содержания и видов аудиторского заключения.

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки – основание объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия. Данное мнение и является основой для содержания аудиторского заключения.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности представляет собой оценку аудиторской организации, соответствие во всех существенных аспектах этой отчетности нормативным актам, регулирующим ведение учета и составление отчетности в РФ.

К таким документам относятся Закон «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета и другие нормативные документы. Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами-стандартами аудиторской деятельности.

Одним из основных правил составления аудиторского заключения является язык, на котором оно прописывается, – русский, и валюта стоимостных показателей – валюта РФ, рубль. Любые исправления в аудиторском заключении запрещаются.

Слайд 206

По результатам аудита бухгалтерской отчетности предприятия аудиторская фирма выражает свое мнение о достоверности этой отчетности в формах безусловно-положительной или модифицированной.

Также аудитор вправе отказать в аудиторском заключении и не выражать свое мнение.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия означает следующее. Отчетность соответствует нормам действующего законодательства. Отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Модифицированное мнение предусматривает выражение положительного мнения с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от его выражения.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия

означает следующее. За исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность соответствует действующему законодательству. Она подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение финансовых результатов его деятельности за отчетный период.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия означает следующее. В связи с определенными обстоятельствами отчетность не отражает во всех существенных аспектах финансовые результаты его деятельности.

Отказ аудиторской организации от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия в аудиторском заключении означает невозможность выражения мнения в одной из установленных порядком форме.

Слайд 207

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

При составлении своего заключения аудиторская организация должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности предприятия.

Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности предприятия. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах. Однако возможно установление более жестких требований нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы. Эта не гарантия

того, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность предприятия, не существуют.

В аудиторском заключении должны быть ясно и полно изложены все значительные обстоятельства, приводившие к составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно включать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении воздействия таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность предприятия.

Количество экземпляров аудиторского заключения и сроки его предоставления должны быть оговорены заранее.

В обязанности аудиторской фирмы входит предоставление аудиторского заключения только экономическому субъекту.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность предприятия с пометкой аудитора.

Слайд 208

Заключение аудиторской фирмы по итогам проверки годовой отчетности является неизменным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат в соответствии с законодательством РФ аудиту. Это заключение также носит юридический статус.

В Законе «Об аудиторской деятельности» используется понятие заведомо ложного заключения. В пункте 1 статьи 11 законодатель предусматривает следующее. Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки. Оно явно противоречит содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Введение понятия «заведомо ложное аудиторское заключение», конечно, устанавливает ответственность за выдачу такого заключения.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Для лица, подписавшего такое заключение, наступают последствия в виде аннулирования квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Рассмотрим структуру аудиторского заключения.

В аудиторском заключении содержится три основных части:

- 1) вводная часть;
- 2) аналитическая часть;
- 3) итоговая часть.

Вводная часть включает всю самую важную информацию об аудиторской фирме или аудиторе, который работает самостоятельно.

Слайд 209

Информация об аудиторской фирме включает следующие обязательные сведения.

1. Юридический адрес и телефоны.
2. Сведения о лицензии на право аудиторской деятельности – номер лицензии, дата выдачи, наименование органа, выдавшего лицензию, срок действия лицензии.
3. Фамилии, имена и отчества аудиторов, принимавших участие в проведении аудита, их квалификационные аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью.
4. Информация об аудиторе, который работает самостоятельно: фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора.
5. Дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии, номер квалификационного аттестата аудитора.

В аналитическую часть аудиторского заключения входит отчет аудиторской фирмы об общих результатах проверки внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности организации. Также в состав этого раздела входит отражение информации о соблюдении предприятием законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Для упрощения работы аудиторов и аудиторов-ассистентов разумно применять внутрифирменный стандарт, который более подробно описывает положения и предоставляет примерную форму отчета аудиторской фирмы.

Аналитическая часть аудиторского заключения включает следующие сведения:

- ♦ название части, наименование адресата аналитической части;
- ♦ наименование предприятия, объект аудита;
- ♦ общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у предприятия;
- ♦ общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- ♦ общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Слайд 210

Заголовок в аналитической части аудиторского заключения должен быть таким: «Отчет аудиторской фирмы». Адресатом, которому представляется аналитическая часть, является администрация предприятия.

По итогам аудиторской проверки данные о состоянии внутреннего контроля фирмы включают следующее:

- ответственность администрации предприятия за организацию и состояние внутреннего контроля;
- цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита;
- общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности предприятия;

- описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности предприятия.

По итогам аудиторской проверки данные отчета о состоянии бухгалтерского учета и отчетности фирмы отображают общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности. Также результаты проверки отражают описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

По итогам аудиторской проверки полученные данные о соблюдении экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций показывают следующие сведения:

- цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимым законодательству и нормативным актам при проведении аудита;
- общую оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимому законодательству.

Слайд 211

Продолжаем перечислять сведения, которые показывают по итогам аудиторской проверки полученные данные о соблюдении экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций:

- ♦ описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству;

- ♦ ответственность исполнительного органа предприятия за несоблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций.

Оценку всеобщих итогов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности организации, так же как и соблюдения экономическим субъектом законодательства, можно сформулировать в произвольной форме.

Несмотря на это, для более легкой работы аудиторов и аудиторов-ассистентов разумно сконфигурировать внутрифирменный стандарт. Он позволяет конкретизировать проанализированные положения и представленную приблизительную форму отчета аудиторской организации.

Итоговая часть аудиторского заключения – это непосредственное мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия. Итоговая часть содержит в себе следующие сведения:

- наименование адресата итоговой части;
- наименование предприятия, объект аудита;
- указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность;
- распределение ответственности предприятия и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности;
- указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит.

Слайд 212

Продолжаем перечислять сведения, которые должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения:

- изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного. Оценка в стоимостном выражении, если это

возможно, влияния обстоятельств на бухгалтерскую отчетность предприятия;

- мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия, дата аудиторского заключения.

Обязательным условием для итоговой части служит указание нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Итоговая часть подразумевает описание разделения ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности. Отметим то, что экономический субъект несет непосредственную ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит. Аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия.

Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности предприятия.

На каждой странице аудиторского заключения ставится подпись аудитора, который проводил проверку, и заверяется его личной печатью. А также на нем ставит свою подпись руководитель аудиторской фирмы и заверяет печатью аудиторской фирмы.

Экономический субъект может передать заинтересованным лицам лишь итоговую часть аудиторского заключения. В таком случае аналитическая и итоговая части могут быть подписаны и скреплены печатью по отдельности. В свою очередь, 1-я и 2-я части заключения носят конфиденциальный характер и без согласия самой фирмы не подлежат разглашению.

Слайд 213

Аудиторы и аудиторские организации не имеют права предоставлять сведения, которые были получены в процессе проверки, третьим лицам для применения в предпринимательской деятельности.

Переходим к рассмотрению принципов составления аудиторского заключения.

Федеральным правилом-стандартом № 1 «Аудиторское заключение о бухгалтерской финансовой отчетности и формирование мнения о ее достоверности» предусмотрено следующее. При формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитору следует оценить, следующую информацию.

1. Общий порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание.
2. Большое значение при формировании мнения аудитора имеет обоснованность принятой учетной политики и оценочных показателей;
3. Аудитор при формировании мнения о достоверности отчетности должен установить, является ли информация, отраженная в бухгалтерской отчетности, надежной, сопоставимой, понятной и уместной.
4. Аудитор должен определить, дает ли бухгалтерская отчетность, в том числе отраженная в ней информация, достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях. Аудитор должен сформировать представление о том, позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность.

Последний аспект, который должен быть принят во внимание аудитором при формировании мнения и его выражении в аудиторском заключении, заключается в следующем. Необходимо определить, уместна ли используемая в бухгалтерской отчетности терминология, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности.

Слайд 214

Аудитор должен установить, содержит ли бухгалтерская отчетность соответствующую ссылку на примененные при составлении этой отчетности требования правил отчетности или их описание.

Указание на то, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с правилами_отчетности, является надлежащим только в определенном случае. Бухгалтерская отчетность должна соответствовать всем применимым требованиям правил отчетности, действовавшим в период, за который она составлена.

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в определенном случае. К нему относится формирование вывода: бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Немодифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом. Бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату. Достоверно отражены результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Слайд 215

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в следующих случаях.

1. На основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения.

2. Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Если аудитор установил, что бухгалтерская отчетность недостоверна, то он должен обсудить это обстоятельство с руководством аудируемого лица. В зависимости от требований правил отчетности и от принятых руководством аудируемого лица решений аудитор должен определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении.

Включение в аудиторское заключение отдельного раздела с описанием результатов дополнительной выполненной работы должно быть сделано определенным образом. Оно должно обеспечить понимание, что обязанность по выполнению такой работы возложена на аудитора в дополнение к ответственности за аудит бухгалтерской отчетности, предусмотренной федеральными стандартами аудиторской деятельности.

В некоторых случаях от аудитора может потребоваться составление отдельного отчета или заключения по результатам выполненной дополнительной работы.

Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел с описанием результатов дополнительной работы, выполненной аудитором, то заявления и описания должны быть включены в раздел «Заключение о бухгалтерской отчетности». Раздел «Заключение» в соответствии с требованиями нормативного правового акта должен следовать за разделом «Заключение о бухгалтерской отчетности».

Слайд 216

Аудиторское заключение подписывается следующими лицами.

1. 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.

2. Индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение. В том числе получение следующих аудиторских доказательств.

1. Бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации.
2. Лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

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

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде.

К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение. Она датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Слайд 217

Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить следующее.

Аудитор должен определить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности.

Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то

аудитор должен выполнить следующее. Ему необходимо обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации.

Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована.

Характер представления дополнительной информации, в отношении которой может создаться ошибочное впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, может быть изменен посредством следующих действий.

1. Исключение любых ссылок в бухгалтерской отчетности на непроаудированные дополнительные данные или пояснения, чтобы имело место четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией.
2. Размещение непроаудированной дополнительной информации отдельно от бухгалтерской отчетности. В случаях, когда это невозможно, – как минимум разместив сгруппированную непроаудированную дополнительную информацию после информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, четко указав при этом: «Без проведения аудита».

Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от обязанности рассмотреть эту информацию на предмет выявления существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской отчетностью.

Требования, касающиеся рассмотрения аудитором непроаудированной прочей информации, устанавливаются соответствующим федеральным стандартом аудиторской деятельности.

Слайд 218

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.

Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности предприятия, то такая отчетность обязана содержать показатели всех филиалов и подразделений предприятия независимо от ряда факторов. К факторам относятся: их географическое местоположение, степень хозяйственной и финансовой самостоятельности, структура отчетности, внутрихозяйственные взаимоотношения, а также представительства.

Отклонения от вышеуказанных положений должны быть отражены в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение по консолидированной бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов составляется аудиторской фирмой по специальной договоренности с организацией.

В аудиторском заключении необходимо учитывать все существенные обстоятельства, обнаруженные в результате проверки. Значительными являются те обстоятельства, которые оказывают значительное влияние на точность финансовой отчетности.

Употребление принципа существенности в аудиторском отчете подразумевает, что в нем изложены все важнейшие условия, выявленные в ходе аудита.

В случае если по итогам аудита экономический субъект совершил нужные коррективы в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

Аудиторское заключение обязано быть подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в определенном порядке. В случаях,

предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении подтверждаются соответствующими печатями.

Слайд 219

Тема «Порядок представления аудиторского заключения. Раскрытие информации о событиях, произошедших после даты составления отчетности, в аудиторском заключении»

Рассмотрим тему «Порядок представления аудиторского заключения. Раскрытие информации о событиях, произошедших после даты составления отчетности, в аудиторском заключении».

В рамках этой темы мы рассмотрим порядок представления аудиторского заключения пользователям.

Кроме того, мы выделим этапы, на которых может быть выявлена новая информация или ошибка в отражении данных, обнаруженная после составления аудиторского заключения. Также мы охарактеризуем порядок действий аудитора и аудируемого лица на данных этапах, регламентированный правилами аудиторской деятельности РФ.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке. Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации.

Никакие исправления в аудиторском заключении не допускаются.

Рассмотрим последний вопрос в рамках данной темы – порядок представления аудиторского заключения.

На заключительном этапе аудита мнение аудитора о достоверности показателей финансовой отчетности излагается в документации, имеющей определенные, заранее установленные реквизиты и атрибуты. В этой связи аудитору на этом этапе надлежит соблюдать немалую осторожность в вопросах объявления мнения, которое закрепляется в аудиторском заключении.

Слайд 220

Чаще всего в случае если аудиторами обнаружены ошибки или нарушения, и если пересмотренное значение уровня точности превосходит возможный размер ошибки, аудиторы должны выполнить следующие действия:

- разработать советы по покрытию ущерба, привести предложения о надлежащих исправлениях, дополнениях и корректировках системных учетных записей, чтобы ликвидировать значительные некорректности бухгалтерской отчетности;
- установить число и сущность дополнительных поправок, определенных корректировкой значений сальдо анализируемых счетов. Например, начисление дополнительного резерва по сомнительным долгам;
- в случае необходимости четко разграничить и отразить в тексте заключения, если это потребовалось в конкретных условиях, ответственность между головным аудитором и другими аудиторами;
- избрать окончательную форму и конкретный вариант аудиторского заключения. Например, будут ли в нем оговорки, какого характера, в каких элементах, или аудитор окажется вынужден отказаться от формирования определенного мнения.

Чаще всего предложения для администрации, привносимые аудитором, принимаются. В противном случае клиент рискует уплатить штрафы при последующей проверке представителями других контрольных органов.

В аудиторском заключении дается общий ответ на конкретный вопрос, поставленный клиентом при заключении договора, уже с учетом исправления неточностей.

Но во всех случаях на основании собранных аудиторских свидетельств или доказательств проверяющие ориентируются на существенность выявленных им ошибок и отклонений от нормы.

Слайд 221

Порядок составления аудиторского заключения предопределяет и важнейшие процедуры его представления. Определено, в частности, количество экземпляров аудиторского заключения, которое представляется экономическому субъекту аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. В соответствии со стандартами аудита должно быть не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения. Не менее одного экземпляра – в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита. И не менее одного экземпляра – для представления заинтересованным пользователям, включая налоговые органы.

Второй из перечисленных двух экземпляров аудиторского заключения должен не включать в себя аналитическую часть или отчет аудитора. Как и на Западе, второй экземпляр должен представлять собой краткую форму аудиторского заключения, с подробно исследованными обязательными элементами, оговорками, объяснительными абзацами, модификациями формулировок в необходимых случаях.

Далее, каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью именуют единым целым. Они должны быть сброшюрованы.

Рассмотрим вопрос «Раскрытие информации о событиях, произошедших после даты составления отчетности, в аудиторском заключении».

Понятно, что в соответствии с условиями договора аудиторское заключение должно быть представлено аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом.

Но здесь важно и то, сумел ли сам экономический субъект выполнить свои обязательства по договору, не имело ли место ограничение сферы аудита клиентом, обстоятельствами и прочими факторами.

Слайд 222

Экономический субъект вправе представлять оригинал или копию полученного аудиторского заключения любым заинтересованным пользователям, включая учредителей или участников, налоговые органы, инвесторов и других лиц. Ответственность за такое представление лежит именно на администрации предприятия, а не на аудиторе.

Порядок представления аудиторского заключения регламентирован следующим образом. Кроме случаев, установленных законодательством РФ, никакие заинтересованные пользователи, включая налоговые органы, не могут требовать от аудиторской фирмы предоставлять пользователям копии аудиторского заключения.

В свою очередь, аудиторская фирма или индивидуальный аудитор не имеют права и не обязаны представлять пользователям такие копии полного аудиторского заключения или определенной части.

Раскрытие информации о событиях, произошедших после даты составления отчетности, в аудиторском заключении регламентируется правилом-стандартом аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты».

Аудиторская организация несет ответственность за выражение мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты, для которых была подготовлена бухгалтерская отчетность, но до даты подписания аудиторского отчета.

Аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных аудиторских доказательств, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения и требующие внесения корректировок в финансовую отчетность, установлены.

От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Слайд 223

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения. Они обычно включают следующие действия аудитора:

- ♦ анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую отчетность;
- ♦ изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров, ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода. В составе этой процедуры – направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита.

Слайд 224

Продолжаем перечислять процедуры по выявлению необходимости внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней дополнительной информации:

- анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой отчетности текущего периода и, если это необходимо, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;
- направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий.

Последний вид необходимых мероприятий аудитора предполагает направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую отчетность. Отметим вопросы, которые необходимо выявить при направлении запросов:

- ♦ текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;
- ♦ принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;
- ♦ имела ли место или планируется продажа активов.

Слайд 225

Продолжаем перечисление информации, которую необходимо выявить при направлении запроса.

- ♦ имели ли место или планируются ли выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;
- ♦ имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например, в результате пожара или наводнения;
- ♦ произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;
- ♦ было или рассматривается ли внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;
- ♦ произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой отчетности. Например, события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудитору становится известно о событиях, оказывающих существенное влияние на отчетность аудируемого лица, он должен выяснить, отражены ли они должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они в финансовой отчетности.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой отчетности после даты подписания аудиторского заключения.

В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в отчетность. Он должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Слайд 226

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах. Аудитор также представляет руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой отчетности.

Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой отчетности. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

В данном случае имеются в виду финансовая отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и заключение не представлено аудируемому лицу, аудитор выполняет следующее действие. Ему следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по ранее подготовленной отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события,

которые предполагают внесение изменений в отчетность, аудитору необходимо выполнить следующее. Он должен уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам.

Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Слайд 227

После предоставления пользователям финансовой отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой отчетности.

Под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

- 1) дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- 2) дата передачи бухгалтерской отчетности контролирующим органам;
- 3) дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 4) дата опубликования бухгалтерской отчетности.

Датой представления бухгалтерской отчетности для компании считается дата фактической передачи ее по принадлежности или дата отправления, указанная на штампе организации. Дата представления пользователям финансовой отчетности не может быть установлена ранее даты составления финансовой отчетности.

Возможна ситуация, когда после предоставления пользователям финансовой отчетности аудитору становится известно о событии, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения. Вследствие

этого события аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение. В этом случае аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую отчетность, аудитору следует выполнить следующее.

Он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры. Также он должен проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением по ней.

Слайд 228

В состав действий аудитора входит также предоставление нового заключения по пересмотренной финансовой отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой отчетности. В нем подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию пользователей отчетности и аудиторского заключения и не пересматривает отчетность, аудитору необходимо поступить следующим образом. Он должен уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о следующем. Он должен сообщить, что аудитор самостоятельно примет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Принятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Необходимости в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой отчетности за следующий период. Однако установлено условие: в новой отчетности информация должна быть надлежащим образом раскрыта.

Отметим, что составление и представление аудиторского заключения – очень важная часть в процессе проверки аудируемого предприятия. Оно является заключительным этапом аудита.

Аудиторское заключение призвано представить мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

Слайд 229

Следует отметить, что аудиторское заключение составляется в свободной форме, но обязательно в нем должны быть следующие неотъемлемые элементы.

1. Заголовок аудиторского заключения.
2. Вступление, масштаб проверки, заключение аудитора по проверке финансовой отчетности.
3. Дата аудиторского заключения.
4. Подпись аудиторского заключения и адрес аудиторской фирмы.
5. Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности предприятия, проведенного аудиторской фирмой.

При составлении аудиторского заключения следует принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита.

Важно отметить, что аудиторское заключение состоит из вводной части, аналитической и итоговой. Мнение аудиторской фирмы о

достоверности бухгалтерской отчетности должно сопровождаться объяснением того, что понимается под такой достоверностью.

Аудитор устанавливает истинность информации в бухгалтерской отчетности клиента.

Слайд 230

Тема «Основные принципы законодательного регулирования услуг, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»

Перейдем к рассмотрению последней темы курса – «Основные принципы законодательного регулирования услуг, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами».

В рамках этой темы рассмотрим характеристику каждого вида оказываемых аудиторских услуг, которые косвенно содержат структуру или часть структуры аудиторских проверок.

Финансовая отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей.

Многие пользователи полагаются на финансовую отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям.

Финансовая отчетность в Российской Федерации должна составляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим бухгалтерский учет и составление финансовой отчетности.

Исходя из специфических требований представителей собственника конкретного хозяйствующего субъекта и вероятных пользователей, финансовая отчетность может также составляться в соответствии со следующими нормативно-правовыми актами:

- 1) международными стандартами финансовой отчетности;

- 2) национальными стандартами или правилами ведения учета и составления отчетности других государств.

Рассмотрим основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг.

Аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены.

К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами аудиторской деятельности, относится следующее:

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

Слайд 231

Проведение аудита и обзорных проверок должно позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации.

Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

Правило-стандарт аудиторской деятельности № 24 не применяется к другим видам сопутствующих аудиту услуг, предоставляемых аудиторами.

Перечислим эти услуги:

- налоговое консультирование, автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, оценка предпринимательских рисков;
- проведение маркетинговых исследований, обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Слайд 232

Продолжаем перечислять услуги, предоставляемые аудиторами, которые не подпадают под требования, установленные стандартом аудиторской деятельности № 24:

- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью и распространению их результатов;
- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности, бухгалтерское консультирование, анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей;
- экономическое и финансовое консультирование, управленческое и правовое консультирование;
- представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам также входит в перечень разрешенных видов деятельности, реализуемых аудиторскими организациями.

При оказании данных услуг аудиторам надлежит выполнять общие требования к их качеству.

Слайд 233

Рассмотрим уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором. Под уверенностью понимается следующее. Это убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями.

Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности.

Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

При проведении аудита аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений.

В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

Слайд 234

При проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности.

При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности.

Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

При проведении компиляции финансовой информации пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора, обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности. Но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

Слайд 235

Целью обзорной проверки финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо. Под чем-либо понимается факт, заставивший бы его предположить, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению.

Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой отчетности. За них отвечает сторона, составляющая отчетность, и они предназначены для использования предполагаемыми пользователями.

Слайд 236

Несмотря на то что проведение обзорной проверки связано с применением аудиторских навыков, а также со сбором доказательств, как правило, не предусматриваются следующие действия аудитора:

- 1) оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 2) тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета. Иными словами, в ходе процедур, характерных для аудита.

Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки. При этом обнаружение возможных существенных искажений финансовой отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом. Кроме того, уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

Слайд 237

При выполнении обзорной проверки исполнитель руководствуется этическими принципами, предусмотренными федеральным правилом аудиторской деятельности № 1.

Исполнитель должен планировать и выполнять обзорную проверку с позиции профессионального скептицизма, осознавая, что могут существовать обстоятельства, способные вызвать существенное искажение финансовой отчетности.

С целью выражения негативной уверенности в заключении по результатам обзорной проверки исполнитель должен получить достаточные

надлежащие доказательства. Он может получить их прежде всего посредством запросов и аналитических процедур, позволяющих сделать соответствующие выводы.

Обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения цели.

Процедуры, необходимые при проведении такой проверки, определяются исполнителем с учетом:

- 1) требований законодательства Российской Федерации;
- 2) федерального правила аудиторской деятельности № 24;
- 3) других федеральных правил-стандартов аудиторской деятельности;
- 4) нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации;
- 5) условий договора оказания услуг по обзорной проверке.

При проведении обзорной проверки исполнитель обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

Слайд 238

В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме заявления исполнителя о следующем. Его внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы ему основания полагать, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта не отражает достоверно во всех существенных отношениях следующее:

- 1) финансовое положение хозяйствующего субъекта на конец отчетного года;
- 2) результаты его финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год.

Такая форма выражения мнения аудитора называется негативной уверенностью.

В случае выполнения согласованных процедур аудитор нанимают 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.

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 проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Этическими принципами, которыми руководствуется аудитор при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, являются:

- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- следование регламентирующим указанную деятельность документам.

Слайд 239

Независимость не является обязательным требованием при выполнении согласованных процедур. Однако условия или цели задания могут требовать соблюдения аудитором требований, касающихся его независимости.

В случае если аудитор не является независимым, это должно быть указано в отчете.

Аудитор выполняет согласованные процедуры в отношении финансовой информации и использует полученные доказательства в качестве основы для отчета.

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

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

В случае компиляции финансовой информации аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету – в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту.

Слайд 240

Аудитор нанимается с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления финансовой отчетности, лежащих в основе этой информации.

Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают некоторые преимущества от привлечения аудитора,

поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Слайд 241

Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление финансовой отчетности, но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

Используемые процедуры не предназначены и не предполагают, что бухгалтер будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста. Это обусловлено тем, что услуги предоставляются с должной профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Слайд 242

Подведем итог рассмотренному в ходе изучения курса материалу.

Аудит финансовой отчетности предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями.

При выражении мнения аудитор использует фразу: «Отражает достоверно во всех существенных отношениях».

Задания, обеспечивающие уверенность в достоверности финансовой или иной информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, направлены на достижение тех же целей.

При формировании аудиторского мнения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, необходимые для формулирования выводов, на которых будет основано его мнение.

Аудиторское мнение повышает достоверность финансовой отчетности посредством выражения разумного, но не абсолютного уровня уверенности.

Это обусловлено тем, что при проведении аудита абсолютная уверенность недостижима по следующим причинам.

1. Ввиду необходимости использования субъективного суждения, применения выборочного тестирования.
2. Из-за существования ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
3. В связи с тем, что большинство доступных доказательств, подтверждающих определенный вывод, не носит исчерпывающего характера.