



**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ
«Аудит»**

Ростов-на-Дону

2022

УДК 657.62

Конспект лекций по дисциплине «Аудит» для обучающихся по специальности
38.05.01 «Экономическая безопасность». – Ростов н/Д: ДГТУ, 2022. – 54 с.

УДК 657.62

Составитель: **Изварина Н.Ю.**,
к.э.н., доцент кафедры ЭБУиП

СЕМЕСТР 7

ЛЕКЦИЯ 1

ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ АУДИТА И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопросы:

- 1. Контроль в условиях рыночной экономики*
- 2. Предпосылки возникновения и развития аудита*
- 3. Развитие аудита в России*

Вопрос 1. Контроль в условиях рыночной экономики

В Российской Федерации сложилась следующая структура контролирующих органов для коммерческих компаний:

- *государственные контрольно-бюджетные органы*, осуществляющие контроль за деятельностью компаний, связанной с наполнением и расходованием бюджетов всех уровней;
- *ведомственные контрольно-ревизионные службы*, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных компаний;
- *аудиторские фирмы*, осуществляющие проверки и оказывающие другие аудиторские услуги на договорных условиях с экономическими субъектами.
- *внутрихозяйственные контрольные службы*, организуемые непосредственно на предприятиях (ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, инвентаризационные комиссии и др.);

Аудит, выступая методом осуществления вневедомственного независимого финансового контроля, не заменяет государственный финансовый контроль, однако его основными субъектами служат прежде всего коммерческие предприятия и организации, которые не входят в систему имеющих в стране министерств и ведомств и по этой причине не охватываются ведомственным контролем.

Экономическая реформа привела к изменению доминирующей формы собственности, которая все в большей степени переходит в руки частных предпринимателей и негосударственных хозяйствующих субъектов. Соответственно это вызывает существенное сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость соразмерной темпам реформ организации новых, присущих рыночным отношениям способов упорядочения финансовой деятельности негосударственных предприятий и организаций, исторически отработанной формой которых считается независимый аудит. Практика показала, что органы государственного финансового контроля и независимые аудиторы, аудиторские фирмы отнюдь не конкуренты, а наоборот, квалифицированный и добросовестный аудит может быть весомым подспорьем в работе государственных органов финансового контроля и оказывать существенное позитивное влияние на повышение эффективности их работы, на полноту и качество выполнения их функций и поставленных перед ними задач.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти, в частности Счетной палатой РФ (ст. 1). Вместе с тем Закон об аудиторской деятельности не препятствует их сотрудничеству, а в ряде случаев подразумевает его. Прежде всего это выражается в четком определении перечня условий, когда осуществляется обязательный независимый аудит. Под данный перечень попадают кредитные организации, государственные внебюджетные фонды, государственные унитарные предприятия.

Большинство российских экономистов выделяют следующие различия при сопоставлении аудита и ревизии:

Сопоставление аудита и ревизии		
Критерии сопоставления	Аудит	Ревизия
Цели	Проверка финансовой отчетности с целью выражения мнения о её достоверности	Выявление и оценка недостатков, нарушений, злоупотреблений, с целью их устранения и наказания виновных
Задачи	Устанавливаются заказчиком при заключении договора	Определяются органом назначившим ревизию
Объект	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Устанавливается органом, назначающим проверку
Достаточность	Принцип разумной уверенности	Принцип максимально возможной точности в выявление виновных лиц и размера ущерба
Методы	Идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач	Идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач
Управленческие связи	Ориентирован на горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом	Ориентирована на вертикальные связи, назначается вышестоящим органом
Решение практических задач	Нацелен на улучшение финансового положения клиента	Цель — пресечение и профилактика злоупотреблений
Оформление результатов	Завершается составлением аудиторского заключения, имеющего юридическое значение. Итоговая часть, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована	Завершается актом ревизии, в котором отмечаются выявленные недостатки. Акт передается вышестоящему органу.

Вопрос 2. Предпосылки возникновения и развития аудита

Исторической родиной аудита считается Англия, где в связи с мощным развитием рыночных отношений в 1844 г. вышла серия законов о компаниях, согласно которым их Правления были обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. В Эдинбурге (1854 г.) возник институт, который объединил бухгалтеров и аудиторов. Последние ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности с выражением мнения о ее объективности, таким образом, взяв на себя определенную долю ответственности и в случае возникновения возможных убытков у клиентов.

В 1862 г.в Англии был принят закон, регулирующий аудиторскую деятельность, позднее законы об обязательном аудите вступили в действие и в других странах (например, во Франции в 1867 г.). В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. В настоящее время в Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах.

В Германии в 1870 г. дополнение к закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку основных отчетных форм и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров, что и заложило законодательные основы возникновения аудита. В 1932 г. в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 г. После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе образован Институт аудиторов, который в 1954 г. переименован в Институт аудиторов Германии, в который в настоящее время входят более 6000 аудиторов и 700 аудиторских организаций.

До начала XX в. независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. Первое официальное постановление

об аудите в США было опубликовано в 1917 г. и посвящено «аудиту балансов». Законодательно аудит в США утвержден с 1937 г., а через два года началась его стандартизация.

С начала XX в. аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи:

- с необходимостью представления качественной информации для принятия решений об инвестировании и сотрудничестве;
- устранением необъективного представления информации предприятием заинтересованным пользователям;
- необходимостью получения специальных знаний для проверки информации в связи со сложностью ведения учета и составления отчетности;
- отсутствием у пользователей информации необходимого доступа к ней для оценки ее качества.

Учитывая исторические особенности развития аудита, можно выделить следующие его **этапы**.

1. До конца 1940-х гг. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей движение денежных операций, а также их правильную группировку в финансовых отчетах. Этот аудит можно назвать подтверждающим.

2. После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок станет незначительной, а финансовые отчеты будут более полными и точными. Аудиторские фирмы в большей степени стали заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

3. Третий этап развития аудита ориентирован на возможный риск при проведении проверок или при консультировании; при этом аудит, который исходя из условий бизнеса клиента проводится выборочно (в основном проверка осуществляется там, где риск ошибки или мошенничества может быть максимальным), – носит название базирующегося на риске.

Вопрос 3. Развитие аудита в России

В Энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона сказано, что «в России звание аудитора было введено Петром I», а также что «по характеру своему должность аудитора совмещает в себе черты должностей делопроизводителя, секретаря и прокурора». Была заимствована германская модель построения аудита. Однако в этот период времени не было внутренней потребности возникновения и развития аудита, а введенный директивно он не получил развития и постепенно терял свое первоначальное назначение.

В 1889 г. была сделана попытка создать институт аудиторов, но это было бы возможным при наличии подготовленных кадров и общественной потребности, а в России на этот период не было достаточного числа квалифицированных бухгалтеров. Кроме того, бухгалтеры боялись экзаменов. Также все требовали разрешения на членство в институте и лицензии на работу на основании или диплома учебного заведения, или стажа работы, кроме этого, к аудиторам выдвигались требования соблюдения нравственной этики. Попытки создать в России институт аудита предпринимались в

- в 1831г. - Институт присяжных бухгалтеров;
- в 1909г. – Институт бухгалтеров;
- в 1928г. – Институт государственных бухгалтеров-экспертов;
- но все они оказались нереализованными.

Вопрос о необходимости аудита в современной России возник с начала рыночных преобразований. Первые аудиторские фирмы в России появились в 1987 г., зачастую формируясь с участием иностранного капитала. Многие из них действуют и до настоящего времени и входят в число крупнейших аудиторских фирм и объединений. Необходимость их появления была вызвана

мощнейшим развитием внешнеторговых взаимоотношений. Для расширения торговли требовался капитал, а в условиях нестабильности денежной политики России и галлопирующей инфляции это было возможно лишь с привлечением иностранного капитала. Его привлечение требовало гарантий возврата, а, следовательно, и независимой оценки деятельности предпринимательских структур. Для Российской Федерации предпосылкой возникновения аудита служит так же необходимость достоверной оценки имущества (прежде всего основных фондов) в условиях инфляции и приведение его стоимости в соответствие с рыночной. Обычный способ получения надежной информации – это проведение независимого аудита. Таким образом, необходимость в аудите стала объективной реальностью.

- Постановления Совета Министров СССР №48 и № 49 от 13 января 1987г. - Первое упоминание об аудите;
- Постановления Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987г. №1033-245

1989 г.

- Министерство финансов СССР, Торгово-промышленная палата СССР и Центр по транснациональным корпорациям ООН провели в Москве семинар по проблемам бухгалтерского учета и аудита на совместных предприятиях. Результат семинара – в нескольких ВУЗах СССР несколько лет функционировала система подготовки аудиторов и специалистов по учету в соответствии с международными стандартами

1990-1993г

- Создание первых аудиторских организаций «Интераудит», «Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит»;
- 1990- 1993гг. – Выдача первых сертификатов и лицензий

1996-2000 гг.

- Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ разработано 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, 1 методика аудиторской деятельности

Первый проект закона об аудиторской деятельности был разработан в 1992 г., но в результате политического кризиса в нашей стране он не был принят. Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Это первый законодательный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России, он действовал на правах закона, но даже его название «Временные правила» подчеркивало, что это документ переходного периода, предполагалось, что данный документ будет иметь временный характер и просуществует недолго, однако на самом деле эти Правила существовали почти восемь лет без поправок и изменений. До этого, в период с 1987 по 1993 гг., аудит в России проходил этап становления без наличия законодательной базы.

Закон, регламентирующий деятельность аудиторских фирм, появился 7 августа 2001 г. («Об аудиторской деятельности»).

Развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987–1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. – создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990–1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Закона об аудиторской деятельности – август 2001 г.) можно охарактеризовать как период становления российского аудита, в процессе которого

большую роль сыграли Временные правила и первые правила (стандарты) аудита в Российской Федерации, разработанные Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина России (было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также методика по проведению аудита, что и составило методологическую основу российского аудита), и ряд других документов.

В этот период началась активная работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг. За период 1994–2001 гг. ЦАЛАК Минфина России было выдано 23 600 лицензий лицензиатам (в том числе аудиторским организациям – 14 700 и индивидуальным аудиторам – 8900). Число действующих лицензий составило около 8900, в том числе по общему аудиту – 7700. За тот же период ЦАЛАК Минфина России утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Была сформирована рабочая структура аудиторов и аудиторских фирм.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 "Об аудиторской деятельности". Его принятие подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

С 1 января 2017 г. аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита. В настоящее время наиболее актуальными в аудите являются вопросы качества его проведения, обусловленные названным переходом. Это означает начало нового, четвертого этапа аудита в нашей стране.

ТЕМА 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

Вопросы:

- 1. Система регулирования аудиторской деятельности**
- 2. Понятие аудита. Правовые нормы аудита**
- 3. Цели, задачи аудита**
- 4. Этика аудитора**

Вопрос 1. Система регулирования аудиторской деятельности

Классические модели регулирования аудиторской деятельности

1. Государственное регулирование (европейская модель: Германия, Австрия, Франция, Испания, Россия (до 1.01.09 г.))

Черты модели госрегулирования

- Регулирование аудиторской деятельности с помощью законов и государственных нормативных актов, охватывающих деятельность всех участников аудиторской деятельности и их взаимоотношения
- На государственные органы возложены функции по аттестации аудиторов, лицензированию аудиторских организаций, а также осуществлению контроля за качеством аудита
- Обязательный характер аудиторских стандартов, что позволяет им совместно с законодательными актами обеспечивать регламентацию аудиторской деятельности

2. Саморегулирование (американская модель: США, Канада, Великобритания, Австралия)

- Ведущую роль в системе органов регулирования аудита занимают профессиональные аудиторские объединения. Им переданы все основные функции, такие как аттестация аудиторов, осуществление контроля за качеством аудита, а также разработка стандартов и норм аудита

- Принципы, нормы, а также стандарты аудиторской деятельности являются основными инструментами установления взаимоотношений между всеми субъектами аудита
- Государственное влияние на аудиторскую деятельность осуществляется посредством общего регулирования экономики и других сфер деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах.

В России сложилась смешанная система регулирования аудиторской деятельности (с одной стороны - регламентация норм государственными органами, с другой - непосредственное участие в регулировании, аттестации и контроле профессиональных аудиторских организаций), что позволяет постепенно развиваться рынку аудиторских услуг по американской модели.

В настоящее время в России действует следующая система регулирования аудиторской деятельности (уровни нормативного регулирования аудита):

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г., который определяет место, цель и задачи аудита в финансовой экономической системе. Соблюдение Закона является обязательным для всех аудиторов и аудиторских организаций, а также для лиц, подлежащих обязательному аудиту.

2. Подзаконные нормативные акты, определяющие общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, являющиеся обязательными для исполнения всеми субъектами рынка.

3. Международные стандарты аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. Дополнительные документы Международной федерации бухгалтеров (МФБ). На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

4. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами аудита, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить международным стандартам аудита;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

5. Кодекс профессиональной этики аудиторов - свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Основными органами, осуществляющими нормативное регулирование аудиторской деятельности, являются:

● **Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельностью** Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является

федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим следующие функции государственного регулирования аудиторской деятельности:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. Для осуществления функций, предусмотренных Федеральным законом, уполномоченный федеральный орган вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов СРО аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

●Совет по аудиторской деятельности

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;
- вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;
- рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет в соответствии с настоящим Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

●Саморегулируемые организации аудиторов

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций, соответствующих требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

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

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

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

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

Они должны обладать безупречной деловой репутацией, иметь и соблюдать правила осуществления внутреннего контроля качества работы.

Аудиторы и аудиторские организации должны осуществлять уплату взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею.

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

Вопрос 2. Понятие аудита. Правовые нормы аудита

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

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

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

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

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги

Аудиторская организация - коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее - реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово "аудиторская", а также производные слова от слова "аудит".

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

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

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

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;

4) 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);

5) безупречная деловая репутация;

- 6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- 7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Вопрос 3. Цели, задачи аудита

МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА»

Назначение аудита – повысить степень уверенности пользователей в адресованной им финансовой отчетности.

Это достигается путем формулирования аудитором мнения относительно того, действительно ли БФО подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки БФО.

Основные цели аудитора

(а) получить разумную уверенность в том, что БФО в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли БФО подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(b) подготовить заключение о БФО и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Каждый стандарт МСА содержит одну или несколько целей, которые увязывают требования с основными целями аудитора (разумная уверенность и формирование мнения) для понимания что именно следует выполнить. При использовании этих целей аудитор должен учитывать взаимосвязи между МСА.

Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – отчетность, подготовленная ее руководством под наблюдением лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Аудит финансовой отчетности ***не освобождает руководство организации от обязанностей***, основополагающих при проведении аудита:

- Подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией, включая ее добросовестное представление
- Функционирование системы внутреннего контроля
- Предоставление аудитору
 - Доступа ко всей имеющейся информации по подготовке финансовой отчетности
 - Дополнительной информации, запрошенной аудитором
 - Неограниченной возможности взаимодействия с работниками организации

Требование к аудитору

МСА требуют от аудитора для обоснования его мнения добиваться ***разумной уверенности*** относительно того, свободна ли отчетность в целом от ***существенного искажения***, путем сбора ***достаточного*** количества ***надлежащих*** аудиторских доказательств для снижения ***аудиторского риска*** до приемлемо низкого уровня.

Аудитор применяет **принцип существенности** (*при планировании, проведении аудита, при оценке выявленных искажений*) (МСА 320, МСА 450)

Аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом

Аудитор должен соблюдать **этические требования**, включая требования по обеспечению **независимости**

Аудитор должен применять **профессиональное суждение** и придерживаться **профессионального скептицизма**

Задачами аудитора в процессе проверки являются:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности совершения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность предприятия и ее конечные результаты;

- выработка рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;

- на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел на предприятии ориентирование его администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа);

- предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг.

Вопрос 4. Этика аудитора

Аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики:

а) честность;

б) объективность;

в) профессиональная компетентность и должная тщательность;

г) конфиденциальность;

д) профессиональное поведение.

Рассмотрим их подробнее:

- *честность* -аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;

- *объективность* -аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны. Честность и объективность в общении с экономическим субъектом заключаются в том, что основой для выводов, рекомендаций и заключений аудиторской организации может быть только достаточный объем необходимой информации. Аудиторская организация не должна допускать, чтобы предвзятость, предрассудки или оказываемое на нее давление могли сказаться на общении с руководством экономического субъекта и, следовательно, на объективности ее выводов, рекомендаций и заключений.

- *профессиональная компетентность* -аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;

- *добросовестность* -аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, предоставлять рекомендации или предложения по содействию в их реализации, выходящие за пределы ее полномочий профессиональной компетентности.

- *конфиденциальность* (аудиторская тайна)-аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- *профессиональное поведение* -аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;

Обстоятельства работы аудитора могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики. Однако описать все случаи возникновения угроз нарушения основных принципов этики и определить все уместные ответные действия невозможно. Кроме того, характер заданий может различаться, и, следовательно, могут возникать различные угрозы, для предотвращения которых могут требоваться различные меры предосторожности. кодекс этики аудиторов устанавливает концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики заключается в следующем: аудитор должен идентифицировать угрозы нарушения основных принципов этики, оценивать их и предпринимать ответные действия в отношении таких угроз.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики способствует соблюдению аудитором требований настоящего Кодекса и осуществлению деятельности аудитора в общественных интересах. Он применим в любых обстоятельствах, которые могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики, и способен предостеречь аудитора от ошибки признать ту или иную ситуацию приемлемой только потому, что она прямо не определена настоящим Кодексом как недопустимая.

В случаях, когда аудитор обнаруживает угрозы нарушения основных принципов этики и, оценив их, принимает решение, что они превышают допустимый уровень, он должен определить, существуют ли уместные меры предосторожности и возможно ли предпринять их для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. Выполняя такие действия, аудитор должен руководствоваться своим профессиональным суждением, анализируя, могло бы разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору в момент принятия решения, считать, что угрозы будут устранены или сведены до приемлемого уровня после принятия мер предосторожности, и соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

Аудитор должен оценивать любые угрозы нарушения основных принципов этики в случаях, когда ему становится известно (или он предполагает) об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы.

При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание качественные и количественные факторы.

Тема 3. ВИДЫ АУДИТА И УСЛОВИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вопросы:

- 1. Виды аудита и аудиторских услуг***
- 2. Обязательная аудиторская проверка***
- 3. Прочие услуги аудитора***
- 4. Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов***
- 5. Внутренний аудит***
- 6. Аттестация аудиторов***
- 7. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов***

Вопрос 1. Виды аудита и аудиторских услуг

Виды аудита

Признак	Вид аудита
1. По категориям аудиторов	1.1. Независимый 1.2. Государственный 1.3. Внутренний
2. По законодательству	2.1. Обязательный 2.2. Инициативный
3. По частоте проведения	3.1. Первоначальный

	3.2. Повторяющийся (согласованный)
4. По цели	4.1. Финансовый 4.2. Оперативный 4.3. На соответствие законодательству 4.4. Специальный (работы по аттестации) 4.5. Финансовой (бухгалтерской) отчетности 4.6. Налоговый 4.7. Управленческий и т.д.
5. По направленности	5.1. Общий 5.2. Банковский 5.3. Страховых организаций 5.4. Инвестиционных институтов

Виды аудиторских услуг

1. Аудит

1.1. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

1.2. Аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

1.3. Аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.4. Аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.5. Аудит иной финансовой информации прошедших периодов.

2. Сопутствующие аудиту услуги

2.1. Услуги, обеспечивающие разумную уверенность

2.1.1. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.1.2. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в нефинансовой информации.

2.1.3. Выполнение заданий, обеспечивающих разумную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.2. Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность

2.2.1. Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

2.2.2. Обзорная проверка части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

2.2.3. Обзорная проверка отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.4. Обзорная проверка части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

2.2.5. Обзорная проверка иной финансовой информации прошедших периодов.

2.2.6. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам.

2.2.7. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в нефинансовой информации.

2.2.8. Выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в предмете, отличном от информации.

2.3. Услуги, не обеспечивающие уверенность.

2.3.1. Исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур.

2.3.2. Компиляция информации.

Задания, обеспечивающие уверенность – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования **вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей** в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев

Например:

Финансовая отчетность (результат) является итогом измерения финансового положения, финансовых результатов деятельности и денежных потоков (оцениваемый предмет задания) с применением стандартов подготовки финансовой отчетности (критерий)

В рамках задания, обеспечивающего **разумную уверенность**, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию до **приемлемо низкого уровня**, вывод выражается в форме, которая передает его **мнение о результате оценки** с использованием критериев (*мнение аудитора по результатам аудита*)

В рамках задания, обеспечивающего **ограниченную уверенность**, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию до **приемлемого уровня (выше)**, вывод выражается в форме, которая передает не привлекли ли внимание вопросы на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения (*мнение аудитора по результатам обзорной проверки*)

Вопрос 2. Обязательная аудиторская проверка

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, предусмотренных статьей 5 Закона «Об аудиторской деятельности»:

1) по организационно-правовой форме организация является акционерным обществом;

2) по виду деятельности организация является:

- кредитной организацией,
- бюро кредитных историй,
- организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг,
- страховой организацией,
- клиринговой организацией,
- обществом взаимного страхования,
- организатором торговли,
- негосударственным пенсионным или иным фондом,
- акционерным инвестиционным фондом,
- управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного

фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

3) по финансовым показателям деятельности:

- если **объем выручки от продажи продукции** (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год **превышает 800 миллионов рублей** или

- **сумма активов бухгалтерского баланса** по состоянию на конец предшествующего отчетному года **превышает 400 миллионов рублей**;

4) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;

5) в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами, например, застройщики (Федеральный закон от 30.12.2004 N 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»)

Вопрос 3. Прочие услуги аудитора

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

6) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

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

9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Для выполнения прочих услуг от исполнителей требуется профессиональная компетентность в области аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права и экономики.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять деятельность, влекущую возникновение конфликта интересов с аудируемым лицом.

Все прочие услуги по отношению к аудиту подразделяются на «совместимые» и «несовместимые». При оказании **совместимых услуг** они могут быть выполнены одновременно или непосредственно перед проведением обязательной проверки; допускается также включение совместимых услуг в общий перечень работ по договору обязательного ежегодного аудита.

При оказании **несовместимых аудиторских услуг** необходимо учитывать, что аудит не может проводиться аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам. Это считается нарушением принципа независимости, так как в данном случае аудитор причастен к составлению отчетности. При этом ответственность за соблюдение принципа независимости возлагается на аудиторскую организацию. Методы проверки независимости специалистов аудиторской организации разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно.

Результатом оказания прочих услуг являются документально оформленные результаты в виде расчетов, консультаций, письменных составленных первичных документов, регистров учета, отчетности и справок и т. п. Кроме того, аудиторская организация может оформить письменную информацию руководству и (или) собственнику экономического субъекта по результатам оказания прочих услуг.

Вопрос 4. Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Независимость аудитора – один из принципов аудита, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой работает аудитор.

В заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента как по формальным, так и по фактическим обстоятельствам.

Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности. В соответствии с Законом об аудиторской деятельности (ст. 12) аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих учредителей (участников) с этой аудиторской организацией;

6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

Если систематизировать приведенные основания, можно сделать вывод, что при проведении обязательной аудиторской проверки аудиторы не должны иметь зависимости от проверяемого предприятия:

- финансовой (материальной);
- родственной (с лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности);
- должностной.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудитора за оказание аудиторских услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате

аудита.

Подробные требования к независимости аудиторов и аудиторских организаций приведены в ПРАВИЛАХ НЕЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.

➤ **Принцип независимости**

- Доводить требования и значимую информацию о независимости до сведения персонала
- Выявлять и оценивать угрозы независимости, принимать меры по снижению угроз по приемлемого уровня
- Письменное подтверждение исполнения правил и процедур независимости от всего персонала не менее 1 раза в год
- Ротация руководителей аудиторского задания и специалистов, ответственных за обзорную проверку качества его выполнения

Таким образом, аудитор обязан внимательно следить за тем, чтобы не нарушался принцип независимости на всех стадиях проведения аудита, и принимать необходимые меры для устранения возникших обстоятельств. В случае установления фактов, свидетельствующих об утрате независимости и невозможности устранения соответствующих обстоятельств, следует отказаться от дальнейшего проведения аудита.

Вопрос 5. Внутренний аудит

Организация внутрипроизводственного аудита не относится к вопросам, регламентируемым законодательно государством. Это прерогатива самого предприятия. Между тем от эффективности его функционирования зависит не только сохранность активов экономического субъекта, но и работоспособность самого предприятия.

Современный внутренний аудит способен выполнять разнообразные и масштабные задачи. Внутренний аудит способен совершенствовать систему управления.

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита

Фактор	Внешний аудит	Внутренний аудит
Регулирование	Государство	Орган управления, руководство предприятия
Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре компании
Цель	Формирование мнения о достоверности отчетности	Эффективность функционирования системы внутреннего контроля
Объем работ	Договор	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
Постановка задач	Определяется договором с Клиентом	Определяется руководством исходя из потребностей управления
Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Выбираются самостоятельно
Вид деятельности	Предпринимательская	Исполнительская
Организация работы	Аудиторские стандарты	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него

Квалификация	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед Клиентом и третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед руководством за выполнение своих обязанностей
Методы	Методы могут быть одинаковы при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Перед руководством

В целом, *создание эффективной системы внутреннего аудита в коммерческой организации позволяет:*

- обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное (согласно установленным целям) развитие организации в условиях многоплановой конкуренции;
- сохранить и рационально использовать ресурсы и потенциал организации;
- своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;
- сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде.

Вопрос 6. Аттестация аудиторов

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение:

- 1) сдало квалификационный экзамен;
- 2) имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.
2. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности.
3. К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом в объеме 40 часов ежегодно (120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в год). Обучение по программам повышения квалификации осуществляется учебно-методическими центрами или иными лицами, имеющими лицензию на осуществление

образовательной деятельности (саморегулируемыми аудиторскими объединениями).

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

- 1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- 2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- 3) установлен факт несоблюдения требований ст. 8 «Аудиторская тайна» и ст. 12 «Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Закона об аудиторской деятельности;
- 4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- 5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;
- 6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;
- 7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации;
- 8) аудитор уклоняется от участия в системе внешней проверки качества работы.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован (при этом аудитор исключается из Единого реестра аудиторов и аудиторских фирм), по основаниям, предусмотренным п. 1, 3–5, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Вопрос 7. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Контроль качества аудита подразделяется на внутренний и внешний.

Аудиторская организация должна создать и поддерживать СКК, которая включает правила и процедуры по каждому из следующих элементов:

- Ответственность руководства по обеспечению качества в самой аудиторской организации
- Применяемые этические нормы
- Принятие и продолжение взаимоотношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий
- Кадровые ресурсы
- Выполнение задания
- Мониторинг

Правила и процедуры должны быть документально оформлены и доведены до сведения персонала аудиторской организации

Принятие руководителем конечной ответственности за систему контроля качества аудиторской организации

Создание условий для развития корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество

- *Действия и заявления, в которых признается и вознаграждается работа высокого качества*
 - Семинары и совещания
 - Заявления о миссии организации
 - Внутренняя документация компании
 - Учебные материалы

- *Процедуры аттестации сотрудников (оценка результативности, вознаграждения и карьерного продвижения)*
- *Возложение ответственности на руководство таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над вопросами качества выполняемых работ*
- *Выделение достаточных ресурсов для разработки, документирования и поддержания контроля качества*

ТЕМА 4. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Вопросы:

1. **Основные принципы стандартов аудиторской деятельности**
2. **Международные стандарты аудита**
3. **Внедрение международных стандартов аудита в России**
4. **Внутрифирменные аудиторские стандарты**

Вопрос 1. Основные принципы стандартов аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Основные принципы стандартизации аудиторской деятельности выражаются в следующем:

- Формирование **общего подхода и методологии** проведения аудита
- **Повышение качества** аудиторских проверок. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.
- **Максимальная объективность** при формировании мнения аудитора
- **Прозрачность процедур** аудиторской проверки для клиента и других внешних участников рынка
- Укрепление статуса и **повышение престижа** аудиторской профессии
- **Единые требования к подготовке и аттестации** аудитора. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.
- Аудиторские стандарты служат основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов

Вопрос 2. Международные стандарты аудита

Создание системы международных хозяйственных связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, что позволило расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчило сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран и дало возможность оценивать компетентность и профессионализм аудиторских фирм.

МСА разработаны **Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB)**, входящим в состав Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC)

IFAC создана в 1977г. в Мюнхене (Германия) на 11 Мировом Конгрессе Бухгалтеров с целью

развития и совершенствования профессии бухгалтера на основе согласованных стандартов. Штаб-квартира находится в Нью-Йорке (США)

Объединяет **175 действительных и ассоциированных членов** из 130 стран и юрисдикций, представляющих интересы **свыше 2,8 миллионов бухгалтеров**

Краткая история создания Международных Стандартов Аудита

- **1969** – первые публикации (*Международная исследовательская группа бухгалтеров и аудиторов*)

- **1978** – книга «*Международные стандарты аудита*» (*Морис Муниц, директор по исследованиям Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA)* – рекомендация учредить *Комитет по Международным стандартам аудита*

- **Вторая половина 1970-х:** Совет международной федерации бухгалтеров (IFAC) создает *Комитет по международной практике аудита (КМПА)*

- **1980 – 1991** – КМПА выпускает *Международные предписания по аудиту и приложения к ним*

- **1991** - первые *Международные стандарты аудита (ISA)*

- **2002** – КМПА переименован в *Комитет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (IAASB)*

- **2009** – IAASB завершил масштабный шестилетний проект по *пересмотру МСА и приведению их в единую структуру (проект «Clarity» - «Ясность»)* Международные стандарты проведения аудита, издаваемые Комитетом, должны:

Международные стандарты составлены **исходя из базовых принципов**, определяющих работу аудиторов и взаимоотношения с клиентами:

- определенные **требования к уровню квалификации** и опыту аудитора,
- **независимость от клиента**,
- соблюдение **кодекса профессиональной этики**,
- выражение в аудиторском заключении **мнения о достоверности** бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента

МСА содержат как основные принципы, так и **описание необходимых процедур, руководства и рекомендации по применению** указанных принципов и процедур

Основные цели МСА:

- способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

МСА непрерывно актуализируются, утверждаются комментарии и рекомендации по практическому применению МСА.

МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.

МСА содержат основные принципы и необходимые процедуры, соответствующие руководства, представленные в форме пояснительного и иного материала. Для обеспечения понимания и правильного применения основных принципов и необходимых процедур наряду с соответствующими руководствами необходимо учитывать полный текст МСА, включая пояснительные и иные материалы, содержащиеся в них. И только в исключительных случаях аудитор может отступить от МСА. При этом он должен быть готов аргументировать подобное отступление.

МСА не отменяют нормативных актов, регулирующих аудит в каждой отдельной стране. В той степени, в какой МСА соответствуют нормативным актам страны в конкретном случае, аудит в каждой отдельной стране, проводимый согласно собственным нормативным актам, должен соответствовать МСА. В случае, если местные нормативные акты отличаются либо противоречат МСА по конкретному случаю, организациям – членам МФБ необходимо следовать обязательствам членства, предусмотренным в Конституции МФБ в отношении данных МСА.

В МСА все стандарты собраны по смысловым разделам: введение; обязанности;

планирование; система внутреннего контроля; аудиторские риски и доказательства; использование результатов работы третьих лиц; аудиторские выводы и заключения; специальные области аудита; сопутствующие услуги; положения о международной аудиторской практике.

Необходимость изменений Международных стандартов аудита

- **Передовые позиции аудита служат общественным интересам,**
- **Прозрачность процесса аудита,**
- **Независимость, профессиональный скептицизм,**
- **Инициативный подход, основанный на управлении качеством (приведший к появлению новых стандартов МСКК 1 и МСА220),**
- **Соответствие новым реалиям, сложным экономическим условиями подходам к проведению аудита,**
- **Готовность к решению сложных вопросов (в частности, связанных с финансовыми организациями и группами компаний),**
- **Информационное взаимодействие, сотрудничество, документация,**
- **Сети аудиторских организаций.**

В настоящее время 113 стран, включая Российскую Федерацию, уже приняли МСА или взяли на себя обязательство перейти на МСА в ближайшее время. Методологии более чем 22 крупнейших аудиторских сетей и организаций основаны на МСА.

Главными преимуществами использования МСА являются:

- повышение доверия к качеству аудита со стороны местных и международных инвесторов, рынков капитала (крупнейшие мировые фондовые биржи поддерживают представление иностранными эмитентами финансовой отчетности, проаудированной по МСА), кредиторов и других пользователей. МСА являются общепризнанными на международном уровне, высококачественными стандартами аудита. Поэтому проведение аудита с соблюдением всех требований МСА предполагает достижение разумно ожидаемого пользователями качества аудита. Инвесторы, особенно международные, заинтересованы видеть в аудиторском заключении заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с МСА. Аудитам, проведенным по МСА, пользователи больше «доверяют» и, соответственно, с большим комфортом принимают экономические решения на основе финансовой отчетности, проаудированной по МСА;

- понимание всеми заинтересованными сторонами процесса, лежащего в основе аудита. МСА являются общедоступным комплексом документов, публикуемым как на английском языке, так и на языках стран, принявших МСА в своих соответствующих юрисдикциях. Несмотря на ограниченные особенности требований МСА, которые могут быть введены в отдельных юрисдикциях, пользователи финансовой отчетности и другие заинтересованные стороны в любых юрисдикциях, обращаясь к тексту МСА, могут достичь комфортного уровня понимания тех требований и процессов, на основе которых аудитор провел аудит финансовой отчетности интересующего их субъекта;

- сопоставимость результатов аудита между компаниями и странами. Чтобы результаты аудита компаний имели характеристику сопоставимости, например для целей сравнения или анализа результатов аудита финансовой отчетности компаний в отдельных отраслях, юрисдикциях, регионах и т.п., аудит таких компаний должен быть проведен на основе единых требований. Такую единую основу аудита предлагают МСА.

Сам процесс Международной федерации бухгалтеров по разработке, принятию и усовершенствованию МСА осуществляется на основе тщательно продуманного и максимально прозрачного механизма, который обеспечивает активное участие в этом процессе и вклад со стороны Консультационного комитета Международной федерации бухгалтеров, национальных разработчиков стандартов, организаций - членов Международной федерации бухгалтеров, регулятивных и надзорных органов, аудиторских организаций, государственных агентств и ведомств, инвесторов, составителей финансовой отчетности и общества в целом. Проекты предлагаемых МСА и изменений к МСА публикуются на интернет-сайте Международной

федерации бухгалтеров вместе с запросом комментариев от заинтересованных сторон, а окончательные версии документов МСА сопровождаются «Основаниями для выводов» по полученным комментариям. Заседания Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, являются открытыми для общественности, а повестки, документы, краткие сводки, а также аудиозаписи заседаний публикуются на сайте Международной федерации бухгалтеров.

Одним из главных практических преимуществ МСА является наличие перекрестных ссылок, включенных в сами тексты МСА или в сноски в них, которые позволяют аудитору выстроить очередность применения того или иного стандарта в ходе аудита.

Вопрос 3. Внедрение международных стандартов аудита в России

Согласно ст. 23 Закона об аудиторской деятельности (в действующей редакции) аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита начиная с года, следующего за годом, в котором международные стандарты аудита признаны для применения на территории Российской Федерации.

МСА становятся обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также аудируемых лиц (лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг):

Введение МСА в РФ — первая половина 2016 года, обязательное применение - с 2017 года (по отчетности за 2016 год, за исключением случаев заключения договора до 2017г.)

В связи с введением МСА деятельность аудиторских организаций потребовала не только изучения огромного текстового материала международных стандартов, но и разработки приемлемых аудиторских процедур, способов и форматов их документирования, а также огромных временных и финансовых затрат аудиторских компаний, переживающих не лучшие времена.

Изучение текстов стандартов по существу позволяет оценить качественные различия стандартизации по международным и существовавшим ранее отечественным правилам. Отечественные документы являлись рамочными, а международные содержат четкую подробную инструкцию, описывающую множество нюансов, последовательных действий, увязанных с конкретными пунктами других стандартов, требования которых должны быть исполнены в том или ином случае.

В число признанных и подлежащих применению на территории Российской Федерации международных стандартов аудита вошли:

- а) международные стандарты контроля качества;
- б) международные стандарты аудита финансовой информации;
- в) международные отчеты о практике аудита финансовой информации;
- г) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;
- д) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита, и обзорных проверок финансовой информации;
- е) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- ж) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Вопрос 4 Внутрифирменные аудиторские стандарты

Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

Внутренние стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между аудиторской организацией и контролирующими органами, между аудиторской организацией и экономическим субъектом, между аудиторской организацией и организациями, защищающими общественные интересы, а также между самими аудиторами.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

- а) полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- б) сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора;
- в) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
- г) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;
- д) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами аудита и общепризнанными этическими нормами.

Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, к качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

Внутренние стандарты определяют общий подход аудиторской организации к проведению аудита независимо от условий, в которых проводится аудит.

К внутренним стандартам аудиторской организации могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты являются частью организационно - распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Все внутренние стандарты должны в совокупности представлять описание комплексного подхода аудиторской организации к организации и технологии проведения аудита.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться действующими законодательными и иными нормативными и правовыми актами Российской Федерации, регулирующими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации общественных ассоциаций аудиторов.

Аудиторская организация самостоятельно устанавливает перечень, сроки, порядок разработки и внедрения в практику внутренних стандартов.

ТЕМА 5. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА

Вопросы:

- 1. Этапы аудиторской проверки**
- 2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита**

3. Договор на проведение аудита

4. Планирование аудита.

Вопрос 1. Этапы аудиторской проверки

Процесс аудиторской проверки можно представить в виде последовательности определенных этапов, связанных с логикой выполняемых процедур. Работы, отнесенные к отдельным этапам, выполняются, как правило, на протяжении нескольких этапов. Так, планирование аудита начинается на подготовительном этапе, а завершается в процессе обобщения результатов проверки и контроля качества аудита.

В процессе аудита можно выделить следующие **этапы**:

Подготовительный этап.

На этом этапе выполняются следующие работы:

- 1) знакомство с клиентом:
 - а) понимание деятельности аудируемого лица;
 - б) тестирование системы бухгалтерского учета;
 - в) тестирование системы внутреннего контроля;
- 2) заключение договора на оказание услуг и составление письма-обязательства;
- 3) формирование рабочей группы аудиторов и назначение руководителя аудита.

Целью аудитора является *принять предложение* о проведении аудита или *продолжать его проведение* лишь в тех случаях, когда *согласованы основные условия*, на основании которых она должна проводиться, что достигается:

- Установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита
 - Использование приемлемой концепции подготовки ФО
 - Согласие руководства с основополагающим допущением об их ответственности, исходя из которого проводится аудит
- Подтверждением достигнутого между аудитором и руководством (лицами, отвечающими за корпоративное управление), единого понимания условий аудиторского задания

Этап планирования. Планирование является важным элементом организации проверки, так как способствует эффективной реализации целей аудита и организации самой проверки. На этом этапе выполняются следующие работы:

- 1) расчет уровня существенности и приемлемого аудиторского риска.

При планировании аудита аудитор формирует суждение *о размерах искажений, которые будут считаться существенными*

- 2) Разработка *общей стратегии аудита* по заданию и составление *плана аудита*

Планирование полезно, поскольку помогает аудитору:

- ✓ Уделять внимание важным аспектам аудита
- ✓ Своевременно выявлять и устранять возможные проблемы
- ✓ Надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения для эффективного выполнения
- ✓ Осуществлять подбор членов группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков

Этап сбора аудиторских доказательств (рабочий этап). На этом этапе выполняются следующие работы:

- 1) получение надлежащих аудиторских доказательств;
- 2) проведение детального комплекса тестов внутреннего контроля;
- 3) процедуры проверки по существу:
 - 1) аналитические процедуры;
 - 2) детальные тесты;
 - 3) оценка прогнозной информации;

- 4) уточнение приемлемого уровня аудиторского риска, существенности;
- 5) документирование аудиторских процедур.

Рабочий (исследовательский) этап — наиболее трудоемкий по объему выполняемых работ и объему подготавливаемых документов. Любые упущения в организации работ этого этапа могут привести к снижению качества аудита и необходимости выполнения дополнительных аудиторских процедур.

Этап обобщения и контроля качества аудита. На этом этапе выполняются следующие работы:

- 1) завершение подготовки рабочей документации;
- 2) анализ выполнения стратегии и плана аудита;
- 3) систематизация выявленных нарушений;
- 4) оценка достаточности и уместности собранных аудиторских доказательств;
- 5) определяются необходимость и объем дополнительных аудиторских процедур;
- 6) оценивается влияние выявленных нарушений на достоверность данных БФО;
- 7) обобщение результатов аудита в аудиторском отчете.

Этап реализации результатов аудита и завершения договорных отношений с клиентом.

- 1) формирование мнения аудитора и подготовка итоговых документов:
 - а) информирование руководства аудируемого лица о выявленных нарушениях в системе бухгалтерского учета;
 - б) подготовка отчета для аудируемого лица;
 - в) подготовка и представление аудиторского заключения.
- 2) разработка рекомендаций и предложений по совершенствованию системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 3) подписание акта приема-сдачи выполненных работ.

Вопрос 2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Система бухгалтерского учета — это совокупность конкретных форм и методов, обеспечивающих возможность для данной организации вести учет своего имущества и обязательств путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов, т. е. осуществлять ведение бухгалтерского учета, а также формировать бухгалтерскую отчетность.

Аудитор в ходе аудиторской проверки обязан получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта. Особенности системы внутреннего контроля могут способствовать формированию такой убежденности.

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом им экономическом субъекте, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности.

Система внутреннего контроля - процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения **разумной уверенности в отношении достижения целей организации** в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов.

Средства внутреннего контроля — составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйственной

деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею.

Аудитор должен получить понимание СВК в части, значимой для проведения аудита. Аудитор должен проанализировать структуру средств контроля и установить, внедрены ли они на практике

Компоненты системы внутреннего контроля:

- **Контрольная среда** (приверженность руководства принципу порядочности, определенная структура организации, распределение полномочий, обязанностей и ответственности, удержание компетентных сотрудников)
- **Оценка рисков** (определение четких целей, идентификация и анализ рисков, определение подходов к управлению ими)
- **Контрольные процедуры** (выбор и разработка контрольных процедур)
- **Информация и коммуникация** (внутренний обмен информацией, обмен информацией с внешними сторонами)
- **Процедуры мониторинга** (непрерывные и периодические оценки компонентов СВК для проверки их работы, оценка недостатков СВК, своевременное информирование и корректировка)

В том случае, если аудитор убеждается, что он может опереться на соответствующие средства контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, чем он делал бы в противном случае, а также может внести изменения в суть применяемых аудиторских процедур и в предполагаемые затраты времени на их осуществление.

Тесты средств контроля выполняются только для тех средств контроля, которые **разработаны надлежащим образом** для предотвращения или обнаружения и исправления существенного искажения или предпосылки

Тестирование средств контроля проводится с целью получить доказательства их эффективного применения в случаях:

- ✓ **аудитор намерен полагаться на эффективность применяемых средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу**
- ✓ **процедуры проверки по существу не могут дать надлежащие доказательства на уровне предположений (например, когда документы ведутся только в информационной системе)**

Вопрос 3 Договор на проведение аудита

В начале выполнения задания по аудиту аудитор должен:

- Выполнить процедуры, требуемые МСА 220
 - Убедиться в соблюдении **процедур по установлению и поддержанию взаимоотношений с клиентом**, принятие и выполнение аудиторских заданий, установить, что выводы носят надлежащий характер
- Оценить соблюдение применяемых этических норм, включая требование независимости (МСА 220)
 - **Выявление угроз независимости в применении к данному аудиторскому заданию** и принятие мер для снижения угроз до приемлемого уровня
- Получить понимание условий аудиторского задания (МСА 210)
 - **Согласование условий проведения аудита**, которые фиксируются в письме о проведении аудита, или ином соглашении

В случае регулярных аудиторских заданий такие начальные процедуры часто выполняются вскоре после завершения предыдущего аудита

Согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в тексте *письма-соглашения* о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения и должны включать (*рекомендованный образец см. приложение 1 МСА 210*):

- Цель и объемы аудита финансовой отчетности
- Обязанности аудитора
- Обязанности руководства
- Определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности
- Описание предполагаемой формы и содержания отчетов аудитора, а также заявления о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых отчет аудитора может отличаться от ожидаемого по форме и содержанию

При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания и необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания

Вопрос 4. Планирование аудита

Планирование является достаточно трудоемким процессом и может занимать около 30% времени проведения всей проверки.

Спланировать проведение аудита таким образом, чтобы он был проведен **эффективно**

Планирование не является отдельной фазой аудита. Это, скорее, непрерывный и повторяющийся процесс, который часто начинается вскоре после завершения предыдущего аудита и продолжается до полного выполнения текущего аудиторского задания

Руководитель задания и ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита в целях повышения эффективности и результативности процесса

Некоторые элементы планирования могут обсуждаться с руководством организации (*согласовать проведение определенных аудиторских процедур с работой персонала организации*), но не подвергая риску результативность аудита (*предсказуемость процедур*)

Планирование аудита проводится в *три этапа*:

1. Предварительное планирование проводится на этапе заключения договора.

В ходе предварительного планирования аудитору следует установить:

- организационно-правовую форму аудируемого лица;
- период функционирования (историю развития и становления);
- виды деятельности;
- наличие филиалов и представительств;
- структуру капитала;
- количество сотрудников;
- систему оплаты труда;
- порядок распределения прибыли;
- наличие системы внутреннего контроля;
- состояние системы учета и отчетности и степень его автоматизации;
- форму бухгалтерского учета;
- особенности функционирования (приватизация, реорганизация, ликвидация, процедура банкротства).

По окончании предварительного планирования аудитор должен владеть следующей информацией:

- о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, отражающих экономическую ситуацию и отраслевые особенности;
- о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, связанных с его индивидуальными особенностями;
- о независимости аудиторской фирмы по отношению к аудируемому лицу.

2. Разработка общей стратегии аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;

- ✓ При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить **уровень существенности для финансовой отчетности в целом**
- ✓ Если есть основания полагать, что имеются один или несколько **определенных классов операций, сальдо счетов или раскрытия информации**, в отношении которых искажения **ниже уровня существенности** для финансовой отчетности в целом **могут повлиять на экономические решения пользователей**, аудитор должен также определить уровни существенности, применимые к таким классам операций, сальдо счетов или раскрытия информации

Общая стратегия аудита отражает **объем, сроки проведения и общую направленность аудита**, является основой для разработки плана аудита.

При разработке общей стратегии аудита аудитор должен:

- Выявить **особенности аудиторского задания**, имеющие определяющее значение для его объема
- Определить **цели отчета по заданию** для планирования сроков аудиторских процедур и характер информационного взаимодействия
- Проанализировать **значимые факторы** для определения направления деятельности аудиторской группы
- Изучить **результаты предварительной работы**
- Установить **характер, сроки использования и объем ресурсов**, необходимых для проведения аудита
 - Квалификация членов группы, привлечение экспертов; количество аудиторов для участия в инвентаризации; объем обзорных проверок

3. Составление *плана аудита*, определяющей объем, виды и последовательность аудиторских процедур.

План аудита (с учетом необходимости достижения целей аудита при эффективном использовании аудиторских ресурсов) должен включать описание:

- Характера, сроков и объема планируемых **процедур оценки рисков** (МСА 315)
- Характера, сроков и объема планируемых **процедур на уровне утверждений в ответ на выявленные риски** (МСА 330)
- **Других планируемых аудиторских процедур**, необходимых для соблюдения требований МСА

При разработке общей стратегии и плана аудита можно выделить следующие принципы.

Принцип комплексности означает обеспечение координации всех этапов работы от предварительного планирования до составления плана и программы аудита.

Принцип непрерывности выражается во взаимосвязи стратегического и тактического планирования аудита особенно при постоянной работе аудиторской фирмы с клиентом в течение длительного времени (года и более).

Принцип оптимальности предусматривает разработку нескольких вариантов и выбор оптимального плана.

Мобилизующий принцип базируется на реальных, но эффективных нормах использования времени специалистов.

Непредвиденные события, изменение обстоятельств и аудиторские доказательства, полученные в ходе аудиторских процедур, могут привести к необходимости **изменить общую стратегию и план аудита с учетом пересмотренного анализа рисков**

Определение общей стратегии аудита и разработка подробного плана аудита не обязательно являются отдельными и последовательными процессами; они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из них могут привести к соответствующим изменениям в другом

ТЕМА 6. АУДИТОРСКИЙ РИСК И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С СУЩЕСТВЕННОСТЬЮ И АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКОЙ

Вопросы:

1. Аудиторский риск и его оценка

2. Существенность ошибок, выявленных в ходе аудиторской проверки. Методы оценки уровня существенности

3. Аудиторская выборка

Вопрос 1. Аудиторский риск и его оценка

Характеристика аудиторского риска

Одной из основных задач аудитора является получение достаточных доказательств для выражения мнения о том, что бухгалтерская отчетность, по которой составляется аудиторское заключение, составлена в соответствии с общепринятой практикой и принципами и не содержит каких-либо существенных искажений.

Принимая во внимание тот факт, что аудитор не подтверждает каждую заключенную клиентом сделку, он не может сделать больше, чем просто выразить мнение с определенным уровнем уверенности в его правомерности. Всегда существует определенный риск того, что какая-либо существенная неточность не была обнаружена. Это связано с объективными причинами: выборочностью проверки, сложностью исследуемых процессов, множеством факторов, оказывающих влияние на достоверность данных, и др. В то же время здесь существуют и субъективные причины: уровень квалификации, компетентность аудиторов и т.д.

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»

Аудиторский риск (Audit risk) - риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случае существенного искажения финансовой отчетности.

От понимания и правильной оценки аудиторского риска зависят в определенной степени репутация аудитора и успешность его деятельности.

Аудиторский риск является предпринимательским риском аудитора (аудиторской фирмы) и представляет собой оценку вероятности неэффективности аудиторской проверки. Если аудиторский риск составляет 5%, то это означает, что в пяти из ста подписанных аудитором заключений могут содержаться неверные выводы и, следовательно, уровень доверия к мнению аудитора составляет 95%.

Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения.

Риск существенного искажения (Risk of material misstatement) - риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита.

Риск включает два компонента, (а) неотъемлемый риск и (б) риск средств контроля - представляют собой риски организации; они существуют независимо от аудита финансовой отчетности.

Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Под **риском средств контроля (Control risk — CR)** понимается субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК) не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений.

Риск необнаружения (Detection risk) - риск, заключающийся в том, что в результате выполнения аудитором процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня **не будет обнаружено существующее искажение**, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями.



Для сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор должен:

- оценить риски существенного искажения и
- ограничить риск необнаружения

Этого он добивается посредством выполнения аудиторских процедур в ответ на выявленные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки

Риск ориентированный аудит предусматривает, что сначала аудиторы должны понять деятельность организации, а затем оценить риски существенного искажения в ее финансовой отчетности/

Основные особенности риск-ориентированного аудита

1. Процедуры оценки рисков частично можно выполнить **на более раннем этапе** аудита, в т.ч. на основе информации, полученной в ходе прошлых аудитов, **на этапе принятия решения** об обслуживании нового клиента или продолжения сотрудничества с клиентом
2. Усилия аудиторской группы в ходе проведения аудита должны быть сфокусированы на выявлении **основных зон рисков существенного искажения**, при этом аудитор должен опираться **на понимание деятельности** аудируемого лица
3. Последующие аудиторские процедуры разрабатываются **в ответ на конкретные оцененные риски**. Можно существенно сократить или даже исключить проверки на основе детальных тестов, которые не привязаны к конкретным рискам

4. Лучшее **понимание СВК** может позволить аудитору определять недостатки в ней, а своевременная передача информации об этих недостатках руководству позволит последнему принять надлежащие меры по их устранению
5. МСА уделяют огромное внимание необходимости тщательно **документировать** каждое действие в рамках аудита, в т.ч. Оценки рисков, элементов СВК, обсуждений в группе

Оценка неотъемлемого риска аудируемого лица должна быть дана аудитором на этапе планирования. Сложность такой оценки связана с тем, что аудитор опирается на свое профессиональное суждение и опыт работы. При подготовке стратегии аудита дается оценка неотъемлемого риска в отношении отдельных статей баланса и показателей бухгалтерской отчетности. При подготовке плана аудита оцениваются неотъемлемые риски для счетов бухгалтерского учета и операций, сальдо и (или) обороты, по которым превышают заданный уровень существенности.

Процедуры оценки рисков должны включать следующее:

- **Направление запросов** руководству, службе внутреннего аудита, прочим лицам, которые могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения (могут направляться на протяжении всего аудита)
- **Аналитические процедуры** (необычные и неожиданные соотношения финансовой и нефинансовой информации)
- **Наблюдение и инспектирование** (операционной деятельности, бизнес-планов, регламентов внутреннего контроля, протоколы совета директоров, осмотр помещений и производственных сооружений, документов и бухгалтерских записей)

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля аудируемого лица. Высокая надежность этих систем позволяет оценить уровень риска — низкий или высокий. Поэтому для оценки риска аудитор обязан изучить и оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица, контрольную среду и отдельные средства контроля. Для оценки надежности СБУ и СВК в ходе аудита принято использовать тестирование. Результаты тестирования определяют содержание плана аудита и аудиторские процедуры.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. В этом случае аудитор не может опираться на определенные средства контроля при подготовке своего мнения. Это, в свою очередь, влияет на объем аудита.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора; он зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от таких факторов, как квалификация аудиторов и степень их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Аудитор обязан на основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом его минимизации спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Для практического применения могут быть использованы:

- низкий риск — в случае, когда система внутреннего контроля клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;
- средний риск — в случае, когда система внутреннего контроля клиента была оценена аудитором как неэффективная, и аудитор планирует детальные процедуры проверки;
- высокий риск — в случае отсутствия системы внутреннего контроля клиента планируется практически сплошная проверка.

Существует обратная связь между риском необнаружения и риском существенного искажения:

- высокие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить, насколько возможно, величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения;

- низкие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

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

модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;

увеличить затраты времени на проверку;

повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения в отношении имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций до приемлемого уровня, то это может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки модифицированного аудиторского заключения.

Оценка аудиторского риска

На практике аудиторы используют два основных подхода к оценке аудиторского риска:

- оценочный интуитивный подход;
- количественный подход.

Оценочный интуитивный подход заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск по отчетности в целом или по отдельным группам операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный подход предполагает количественный расчет моделей аудиторского риска. Модель аудиторского риска представлена на рис. 2.

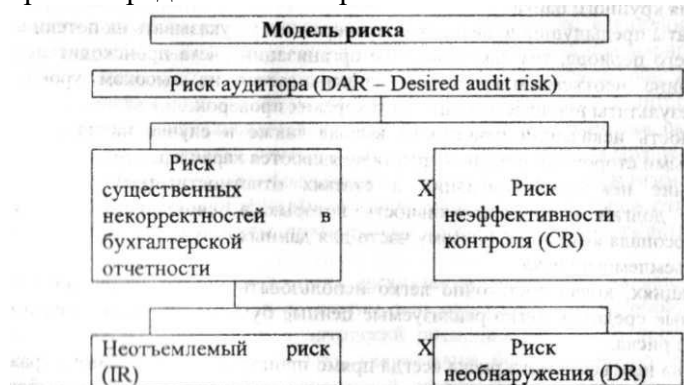


Рис. 2 Модель аудиторского риска: $DAR = IR \times CR \times DR$,

где DAR — аудиторский риск;

IR — неотъемлемый риск;

CR — риск средств контроля;

DR — риск необнаружения (процедурный риск).

Снижение риска до нуля возможно в крайне редких случаях либо может требовать значительных затрат, поэтому **разумная уверенность** меньше, чем абсолютная уверенность, что обусловлено:

- Использованием выборочного тестирования
- Ограничений, присущих системе внутреннего контроля
- Большинство доступных доказательств являются скорее убедительными, чем неопровержимыми

- Использование профессионального суждения при сборе и оценке доказательств и формировании выводов

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;

чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

Вопрос 2. Существенность ошибок, выявленных в ходе аудиторской проверки. Методы оценки уровня существенности

МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

Искажения, включая пропуски, считаются **существенными**, если они по отдельности или в совокупности способны повлиять на решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе информации о предмете задания.

Существенность рассматривается в контексте качественных и, если применимо, количественных факторов, анализ которых является предметом профессионального суждения

Аудитор должен определить существенность в отношении:

- финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом;
- остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета;
- случаев раскрытия информации.

Понятие «существенность» включает в себя два аспекта: качественный и количественный.

Качественный аспект используется для оценки раскрытия информации, где количественная оценка не применяется. Качественный аспект включает оценку аудитором существенности выявленных нарушений в части требований нормативных и законодательных актов при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности. В оценке существенности ошибок в аудите качественный подход связан исключительно с уровнем квалификации аудитора и степенью его компетентности в проблемах бизнеса клиента.

Примерами качественных искажений информации, существенность которой не зависит от объемов раскрываемой информации являются:

- операции со связанными сторонами;
- операции или корректировки, которые могут изменить прибыль на убыток, и наоборот;
- операции или корректировки, в результате которых меняются показатели доходности
- операции или корректировки, в результате которых увеличивается размер компенсационных выплат руководству;
- несоблюдение законодательных и нормативных актов;
- штрафы, предъявленные компании;
- судебные разбирательства; и т.п.

Количественный аспект включает оценку обнаруженных в ходе аудита отклонений по каждому экономическому показателю в отдельности и в сумме. Для количественного аспекта отклонений применяется показатель уровня существенности.

Применение принципа существенности

- При планировании
- При проведении аудита
- При оценке влияния выявленных искажений
- При формировании мнения в аудиторском заключении

При планировании аудита аудитор формирует суждение **о размерах искажений, которые будут считаться существенными**

Конкретные обстоятельства, относящиеся к искажениям, могут служить основанием для оценки искажений как существенных, даже если они **меньше установленной величины существенности** (анализировать размер, характер и причины возникновения искажений)

При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить **уровень существенности для финансовой отчетности в целом.**

Если есть основания полагать, что имеются один или несколько **определенных классов операций, сальдо счетов или раскрытия информации**, в отношении которых искажения **ниже уровня существенности** для финансовой отчетности в целом **могут повлиять на экономические решения пользователей**, аудитор должен также определить уровни существенности, применимые к таким классам операций, сальдо счетов или раскрытия информации

Определение уровня существенности предполагает вынесение профессионального суждения.

В качестве точки отсчета при определении уровня существенности для финансовой отчетности в целом применяется **определенный процент выбранного контрольного показателя.**

Выбор контрольного показателя может зависеть от следующих факторов:

- Элементы финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы)
- Наличие статей, на которые пользователи склонны обращать особое внимание (прибыль, выручка, чистые активы)
- Особенности деятельности организации, период ее жизненного цикла, отрасль и экономические условия деятельности
- Структура собственности и порядок финансирования (при финансировании за счет заемных средств внимание пользователей обращено на активы и обязательства)
- Относительная изменчивость контрольного показателя

Определение процента, который будет применяться к контрольному показателю, определяется на основе профессионального суждения с учетом конкретных обстоятельств

Существенность для выполнения аудиторских процедур (порог существенности) устанавливается с целью снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что неисправленные и невыявленные искажения в совокупности могут превысить уровень существенности для финансовой отчетности в целом

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, а предполагает применение профессионального суждения

Пересмотр уровня существенности в ходе аудита

Если в ходе выполнения задания аудитор получает информацию, на основе которой он изначально бы установил другую величину уровня существенности, аудитор должен **пересмотреть уровень существенности для финансовой отчетности в целом** (или для отдельных классов операций, сальдо счетов или раскрытия информации)

Если целесообразно снижение уровня первоначально установленного существенности, аудитор должен определить, есть ли необходимость **пересмотра характера, сроков и объемов последующих аудиторских процедур**

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- Уровень существенности для финансовой отчетности в целом
- Если применимо, уровни существенности для отдельных классов операций, сальдо счетов или раскрытия информации
- Порог существенности для выполнения аудиторских процедур
- Информацию о любом пересмотре уровней существенности в ходе аудита

Расчет уровня существенности

Уровень существенности (УС) для отчетности в целом
(УС = БП * %):

1. Выбор базового показателя, учесть:
 - ОПФ и вид деятельности
 - Кто приоритетный пользователь ФО и его информационные потребности
 - Изменчивость приоритетного показателя
 - (Например, прибыль, выручка, расходы, чистые активы и т.д., могут использоваться среднегодовые показатели)
2. Выбор уровня (в %), учесть:
 - Величину базового показателя (для выручки, расходов обычно 1-2%, для прибыли, чистых активов – 5-7%, могут использоваться ряд показателей и исчисляться средневзвешенная)
 - Вид аудита и оценку эффективности ВК (при первичном аудите, при низкой эффективности УС ниже)

Процедурная существенность (порог существенности) – обычно 50-75% от УС (**ПС = УС * 50%**)

Уровень явно незначительных искажений обычно 5-10% от УС
(ЯНИ = УС * 5%) (кроме искажений, свидетельствующих о недобросовестных действиях)

Вопрос 3. Аудиторская выборка

При планировании работ аудитор должен принять решение о том, следует ли ему применять при проверке данного раздела учета выборочную проверку или сплошную.

Аудитор может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо или операций по счетам сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение выборочных методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки. Порядок проведения выборочной проверки не всегда может быть жестко формализованным.

Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

Применение выборочного метода в аудите, как и в других сферах человеческой деятельности, заключается в замене сплошного наблюдения какой-либо генеральной совокупности объектов изучением некоторой ее части с последующим распространением результатов изучения на всю совокупность объектов. Выборочный метод является хорошо разработанной и многократно опробованной в различных приложениях конструкцией теории вероятностей.

Аудиторская выборка – это:

- 1) в широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующих Правил;
- 2) в узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Процесс планирования выборочной проверки включает в себя определение:

- совокупности данных, которая будет подвергнута выборочной проверке;
- элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов;

- количества элементов, которые следует отобрать для проверки;
- способа отбора элементов.

Аудитор принимает решение о том, какую именно совокупность данных он будет проверять в ходе выборочной проверки. Обычно аудитор проверяет совокупность элементов, которые соответствуют сальдо или обороту по определенному счету бухгалтерского учета.

При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации. При проверке основных средств обычно удобно выделять в отдельные группы для проверки здания и строения, транспортные средства, производственный инвентарь и т. п. При проверке материалов удобно разбивать материалы на группы по субсчетам. При проверке реализации иногда можно распределить клиентов по группам в зависимости от видов услуг.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки.

Для проверки случайным образом существует несколько методов выбора элементов:

- метод случайной выборки (для этого могут применяться компьютерные программы или таблицы случайных чисел);
- метод количественной выборки по интервалам;
- метод денежной выборки по интервалам.

Величина интервала определяется как отношение всего диапазона значений (например, порядковых номеров документов или других проверяемых объектов) к количеству элементов выборки.

Для построения денежной выборки по интервалам изучаемые объекты должны иметь стоимостное выражение, но при этом должна существовать возможность определения стоимости нарастающим итогом.

До того, как аудитор начнет выбирать элементы случайным образом, ему следует отобрать ряд элементов определенным образом. Такие элементы называются элементами наибольшей стоимости и ключевыми.

В элементы наибольшей стоимости в обязательном порядке входят такие, стоимостное значение которых превышает определенную в ходе планирования аудита степень точности. Кроме того, аудитор вправе включить в число проверяемых и другие элементы, которые имеют наибольшее стоимостное значение.

В ключевые элементы входят такие элементы проверки, в которых аудитор считает ошибки и искажения наиболее вероятными, руководствуясь своим профессиональным суждением, а также дополнительной информацией, поступившей в его распоряжение в ходе аудита.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конкретных целей она проводится, а также оценить ошибки, присутствующие в выборке, применительно к поставленной цели. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Оценка результатов выборки включает следующие виды работ:

- а) анализ каждой ошибки, попавшей в выборку;
- б) экстраполяция полученных при выборке результатов на всю проверяемую совокупность;
- в) оценка риска выборки.

Ошибки, обнаруженные по элементам представительной выборки, подлежат распространению на всю проверенную совокупность. Ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, учитываются в фактически найденном размере и распространению не подлежат. Полная предполагаемая величина ошибки по результатам

выборочной проверки складывается из предполагаемой величины ошибки по результатам представительной выборки, сложенной с фактически найденной величиной ошибки по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам.

Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, близка по порядку величины к уровню существенности или степени точности, а особенно в том случае, если выборочные проверки, проведенные в разных областях учета данного клиента, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине или превосходящую уровень существенности, аудитору рекомендуется предпринять следующие действия:

- потребовать от клиента исправить фактически обнаруженные ошибки;
- проанализировать причины возникновения ошибок и оценить возможный объем ненайденных ошибок;
- модифицировать аудиторские процедуры с целью получения более надежных данных (например, увеличить объем выборки);
- попытаться выполнить какие-либо альтернативные аудиторские процедуры в отношении данного раздела бухгалтерского учета;
- потребовать от клиента исправить не только обнаруженные, но и другие возможные ошибки в данной области учета, после этого выборочно проверить другие элементы этого раздела учета еще раз.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

ТЕМА 7. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА: ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

1. Документирование аудита

2. Проверка соблюдения требований нормативных актов

3. Действия аудитора при выявлении ошибок и недобросовестности

Вопрос 1. Документирование аудита

МСА 230 «Аудиторская документация»

РД – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных доказательствах и сделанных аудитором выводах

Цель аудитора - подготовка документации, которая обеспечивает:

- Достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение
- Доказательство того, что аудит спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными или нормативными требованиями

Дополнительные функции РД:

- Помощь в планировании и проведении аудита
- Помощь в руководстве и контроле аудиторской группы, проведении обзорных проверок
- Сохранение данных по значимым вопросам для будущих аудиторских заданий
- Обеспечение обзорных проверок и инспектирования контроля качества
- Обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования (ВККР)

Аудитор должен своевременно готовить аудиторскую документацию (*документация, подготовленная после завершения аудиторской работы может оказаться менее точной*) (на бумаге, электронных и иных носителях)

Документация должна быть *достаточна, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с выполнением задания, мог понять:*

- **Характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения МСА** (*отличительные характеристики протестированных статей или вопросов, кто выполнял, дата завершения, кто проверял, дата проверки*)
- **Результаты выполненных процедур и собранные аудиторские доказательства** (*выявленные расхождения, сделанные выводы, применяемая методология, каким образом альтернативные процедуры достигают целей МСА, причины отступлений от требований МСА*)
- **Значимые вопросы и сделанные по ним выводы, значимые профессиональные суждения, использованные при формировании выводов** (*обсуждение значимых вопросов с руководством аудируемого лица, когда и с кем*)

Примеры аудиторской документации

- Документы по планированию
- Аналитические документы
- Записи по проблемным вопросам и значительным вопросам
- Письма-подтверждения и письменные заявления
- Контрольные перечни
- Переписка (в т.ч. электронная) по значимым вопросам
- Выдержки или копии документов аудируемого лица (значимые или специфические договоры и соглашения)
- Краткая сводка о завершении работ

НЕ ВКЛЮЧАЮТСЯ:

- Черновые варианты РД и финансовой отчетности, заметки с предварительными выводами, исходные копии впоследствии исправленных документов, дублирующие документы

Документирование аудитором всех рассмотренных вопросов и всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. Нет необходимости документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором. Достаточность объема рабочей документации определяется руководителем проверки, при этом основными критериями являются наличие документов, подтверждающих выполнение аудиторских тестов по существу в соответствии с утвержденными программами аудита, соблюдение принципа целенаправленной проверки, обеспечение возможности сквозного прослеживания (по методу перекрестных ссылок) правильности (ошибочности) формирования отчетных данных.

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

По каждому клиенту аудиторская фирма заполняет постоянную и ежегодную (текущую) папку. В постоянной папке размещается постоянная и мало меняющаяся информация о клиенте, например:

- копии пакета учредительных документов;
- информация о собственниках;
- данные об организационной структуре предприятия;

- копии долгосрочных соглашений (с банками о займах, с собственными клиентами, с поставщиками), которые имеют значение для проведения аудита на протяжении многих лет;
- копии нормативных документов, имеющие отношение к функционированию данного предприятия или предприятий некоторой специфической группы, к которой имеет отношение и организация клиента.

В ежегодной (текущей) папке размещаются текущие рабочие документы аудиторской проверки по итогам каждого конкретного финансового года. На каждый год по каждой проверяемой организации заводится отдельная текущая папка или (в случае значительного объема документации) комплект папок.

Для небольших предприятий-клиентов, а также для выполнения одноразовых заданий допускается размещение постоянной и переменной информации о клиенте в одной и той же папке. В случае повторного обращения клиента в следующем году аудиторы, работающие с таким клиентом, обязаны разделить его документы в соответствующие отдельные папки.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл, завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла (*не более 60 дней*):

- ✓ Удаление и изъятие устаревшей документации
- ✓ Сортировка, упорядочение, расстановка ссылок
- ✓ Подписание контрольных перечней формирования файла
- ✓ Документирование доказательств, собранных и согласованных до даты аудиторского заключения

После завершения формирования файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать любую аудиторскую документацию до истечения срока хранения (*не менее 5 лет с даты заключения*)

В случае необходимости видоизменения документации или дополнения ее новыми документами, аудитор должен задокументировать конкретные причины изменений и дополнений, когда и кем внесены и проверены (*пояснения, требуемые по результатам надзорного инспектирования*)

Вопрос 2. Проверка соблюдения требований нормативных актов

МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»

Несоблюдение законов и нормативных актов может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, которые *могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность (а также на непрерывность деятельности)*.

Например, несоблюдение налогового законодательства может привести к недостоверному отражению в отчетности организации налоговых обязательств и возникновению существенных обязательств по уплате штрафных санкций. Несоблюдение условий, предусмотренных лицензиями на пользование природными ресурсами, разработку месторождений полезных ископаемых и т. п., может привести к нарушению принципа действующего предприятия и т. д.

МСА 250 не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, в рамках которых перед аудитором ставится цель проверки и формирования отдельного заключения о соблюдении определенных законов или нормативных актов

В рамках аудита финансовой отчетности аудитор не ставит своей целью выявить все факты несоблюдения законодательных и нормативных актов. Выявление таких фактов может стать предметом специального аудиторского задания при оказании сопутствующих аудиту услуг, тем не менее проведение ежегодного аудита может способствовать предотвращению несоблюдения законодательных и нормативных актов проверяемой организацией.

Руководство организации отвечает за **обеспечение соблюдения требований** законов и нормативных актов при осуществлении деятельности организации

Аудитор несет ответственность за **обеспечение разумной уверенности**, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий так и вследствие ошибки

Аудитор не несет ответственности за предотвращение несоблюдения аудируемым лицом законов и нормативных актов, и нельзя ожидать, что он обнаружит все факты несоблюдения.

Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что в проверяемой организации соблюдаются законодательные и нормативные акты, которые, по мнению аудитора, оказывают влияние на определение существенных сумм в отчетности и раскрываемые в ней сведения. Для этого ему необходимо изучить требования соответствующих законодательных и нормативных актов и убедиться в том, что необходимые показатели отражены в финансовой отчетности и информация раскрыта в примечаниях к ней.

- В процессе планирования (*понимание деятельности*)
 - Получить **понимание нормативно-правовой базы** применительно к отрасли деятельности организации и **каким образом** организация соблюдает требования (*направить запросы руководству и ЛОКУ – перечень законов и НПА, известно ли о несоблюдении, запрос переписки с контролирующими органами*)
- В ходе аудита
 - Получить **достаточные надлежащие доказательства** соблюдения законов и актов, **непосредственно оказывающих влияние** на отчетность (*форма и содержание ФО, признание расходов на прибыль*)
 - Выполнить **конкретные аудиторские процедуры**, направленные на выявление случаев несоблюдения законов и нормативных актов, которые **могут оказать существенное влияние** на финансовую отчетность (*запросы в адрес руководства, юристов, изучение переписки*)
 - Получить **письменные заявления руководства**, что все известные случаи несоблюдения и подозрения раскрыты аудитору
 - **При отсутствии случаев выявленного или возможного несоблюдения** законов и нормативных актов от аудитора **не требуется выполнять аудиторские процедуры**, за исключением перечисленных выше

Признаки несоблюдения требований законов и нормативных актов

- ✓ *Расследование со стороны регулирующих органов, уплата пеней и штрафов*
- ✓ *Платежи за неопределенные услуги, предоставление займов связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим*
- ✓ *Чрезмерные комиссионные и агентские вознаграждения*
- ✓ *Покупка по ценам значительно выше или ниже рыночных*
- ✓ *Нетипичные платежи наличными*
- ✓ *Нетипичные сделки с оффшорными компаниями*
- ✓ *Несанкционированные или неправильно зарегистрированные сделки*
- ✓ *Неблагоприятные комментарии в СМИ*

Аудиторские процедуры при выявлении несоблюдения или подозрении в несоблюдении

- Аудитор должен получить
 - **Понимание характера несоблюдения** и обстоятельств, в которых оно имело место (*в РД описать что нарушено*)
 - **Дополнительную информацию** для оценки влияния на финансовую отчетность (*последствия и значимость*)
 - **Возможные финансовые последствия**, принудительное прекращение деятельности, судебные разбирательства

- **Требуется ли раскрытие информации** в отчетности
- Могут ли выявленные возможные финансовые последствия **привести к недостоверности отчетности**
- Аудитор должен
 - **Обсудить вопрос** с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление (*при первой возможности при условии невовлечения*)
 - **Оценить реальное влияние** недостатка надлежащих аудиторских доказательств на мнение аудитора (*ограничение объема аудита*)
 - **Пересмотреть аудиторский риск и принять надлежащие меры** (*отказ от выполнения задания, включение сведений о несоблюдении в раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения, отрицательное мнение*)
 - **Рассмотреть, есть ли обязанность сообщить в регулирующие и правоохранительные органы**

Вопрос 3. Действия аудитора при выявлении ошибок и недобросовестности

Искажение бухгалтерской отчетности, т. е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Вместе с тем аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (или бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

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

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть у проверяемого экономического субъекта существенным (т. е. влияющим на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественным.

Ошибка – непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

- ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;
- ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. В Федеральных стандартах аудита рассматриваются только недобросовестные действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»

Для целей МСА аудитора касаются недобросовестные (умышленные) действия, которые приводят к существенному искажению финансовой отчетности:

- *Искажения вследствие недобросовестного составления ФО*
- *Искажения вследствие неправомерного присвоения активов*

Основная ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий возлагается на руководство аудируемой организации

- *Искажения вследствие недобросовестного составления ФО*
 - *Намеренные искажения, пропуски сумм или нераскрытие информации в финансовой отчетности с целью ввести в заблуждение ее пользователей, повлиять на их представление о результатах деятельности и рентабельности организации*
 - *Подтасовка данных бухгалтерского учета*
 - *Подделка подтверждающих документов*
 - *Искажение или пропуск событий, сделок, другой значимой информации*
 - *Выполнение фиктивных бухгалтерских проводок (особенно в конце периода)*
 - *Корректировки допущений и изменение суждений*
 - *Преждевременное или отсроченное признание событий и сделок*
 - *Соккрытие и нераскрытие фактов, которые могут повлиять на суммы в отчетности*
 - *Изменение документов и сроков по значимым и нетипичным сделкам*
 - *Проведение сложных сделок, структурированных таким образом, чтобы исказить финансовое положение или финансовые результаты организации*
- *Искажения вследствие неправомерного присвоения активов*
 - *Кража активов организации, часто в относительно небольших и незначительных объемах сотрудниками организации. Если замешано руководство – его труднее обнаружить*
 - *Присвоение или растрата денежных поступлений (перевод поступлений по личным счетам на личные банковские счета, присвоение платежей по дебиторской задолженности)*
 - *Кража материальных активов или интеллектуальной собственности (кража инвентаря, металлических отходов, раскрытие технологической информации конкуренту)*
 - *Оплата полученных товаров или услуг (платежи фиктивным продавцам, выплата продавцами взяток торговым агентам за необоснованное повышение цен, платежи несуществующим работникам)*
 - *Использование активов организации в личных целях (обеспечение кредитов)*

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Цели аудитора

- *Выявить и оценить риски существенного искажения ФО вследствие недобросовестных действий*
- *Получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств касательно выявленных рисков*
- *Надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или подозрения на них, выявленные в ходе аудита*

Факторы недобросовестных действий:

- ✓ Мотивирующие факторы и давление
- ✓ Возможности для совершения недобросовестных действий
- ✓ Способность завуалировать совершение недобросовестных действий, находя им логическое обоснование

Аудитор может принимать записи и документы за подлинные, за исключением случаев, когда у него есть основания для уверенности в обратном (получить подтверждение от третьего лица, привлечь эксперта для оценки подлинности документа)

Процедуры оценки рисков

- Обсуждение с членами аудиторской группы факторов риска и вероятности недобросовестных действий (*обмен опытом о возможных случаях*)
- Запрос информации у руководства аудируемого лица
- Запрос информации у иных лиц внутри организации (*например, у службы внутреннего аудита, юристов*)
- Запрос информации у лиц, отвечающих за корпоративное управление (*при наличии*)
- Оценить, не могут ли выявленные при выполнении аналитических процедур необычные или неожиданные соотношения, указывать на риски существенных искажений вследствие недобросовестных действий (*в частности, в отношении признания выручки*)
- Оценить информацию, полученную при выполнении прочих процедур оценки рисков, не указывает ли она на наличие одного или более факторов риска недобросовестных действий

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски

- На уровне финансовой отчетности в целом:
 - Назначать и контролировать персонал с учетом знаний, навыков и способностей
 - Оценить не может ли выбор учетной политики служить признаком недобросовестного представления
 - Включать элементы непредсказуемости (характер, сроки и объем аудиторских процедур)
- На уровне отдельных предпосылок
 - Дополнительные аудиторские процедуры с учетом выявленных рисков
- На риски, связанные с действиями руководства в обход средств контроля (*риск всегда является значительным*)
 - Проверить корректировки при подготовке ФО, сделанные в конце отчетного периода
 - Направить запросы лицам, участвующим в подготовке отчетности, о ненадлежащих и необычных действиях
 - Проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости
 - Проверить значительные операции за рамками обычной деятельности (коммерческая логика) на наличие цели искажения отчетности или сокрытия присвоения активов

Оценка аудиторских доказательств

- Проводя оценку выявленных искажений перед завершением аудита, оценить не являются ли они признаком недобросовестных действий.
- Если в результате искажений вследствие недобросовестных действий или подозрения в недобросовестных действиях, аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под сомнение его способность продолжить выполнение задания:
 - Определить профессиональные и юридические обязанности по сообщению руководству, представителям собственника, регулирующим органам
 - Проанализировать возможность отказа от выполнения задания
- При отказе от выполнения задания
 - Обсудить с руководством или представителями собственника отказ от выполнения задания и причины отказа

- Определить, существует ли требование сообщать регулирующим органам об отказе от выполнения задания и о причине отказа

Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством РФ несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Соответственно, руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

ТЕМА 8. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Вопрос 1. Формирование мнения и составление заключения о БФО

Вопрос 2. Форма аудиторского заключения

Вопрос 3. Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»

Вопрос 4. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении

Вопрос 5. Ответственность аудитора за аудит БФО

Вопрос 1. Формирование мнения и составление заключения о БФО (МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о БФО»)

Цель аудитора:

- Сформировать мнение о БФО на основании оценки выводов, сделанных из полученных аудиторских доказательств
- Четко выразить данное мнение в форме письменного заключения

Подготовлена ли БФО во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки БФО (*концепция достоверного представления или концепция соответствия*)

Формирование мнения

Аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита **разумная уверенность**, что БФО **не содержит существенных искажений** вследствие недобросовестных действий или ошибок

- Вывод аудитора о том, были ли получены **достаточные надлежащие аудиторские доказательства** (МСА 330)
- Вывод аудитора, являются ли **неисправленные искажения, взятые в отдельности и в совокупности, существенными** (МСА 450)
- Оценить, подготовлена ли **БФО во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки БФО** (*анализ качественных аспектов учетной политики, признаки возможной предвзятости суждений руководства, обоснованность оценочных значений, уместность, надежность, сопоставимость, понятность информации, достаточное ее раскрытие*)

- Оценка достаточности описания применимой концепции БФО (соответствует всем требованиям концепции, надлежащая ссылка на применимую концепцию подготовки БФО и ее описание)

Форма аудиторского мнения

МСА предусматривают два вида заключения:

- *немодифицированное*
Вывод аудитора о том, что БФО **во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией** подготовки БФО – **немодифицированное мнение**
- *модифицированное.*
Вывод аудитора на основании полученных аудиторских доказательств о том, что БФО **в целом содержит существенные искажения** – **модифицированное мнение (МСА 705(n))**
Вывод аудитора **о невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства отсутствия существенных искажений** в БФО в целом – **модифицированное мнение (МСА 705(n))**

Типы модифицированного мнения

Выделяется 3 типа модифицированного мнения:

- *Мнение с оговоркой*
- *Отрицательное мнение*
- *Отказ от выражения мнения*
Выбор типа модифицированного заключения зависит от:

ФО содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Всеобъемлющий характер

Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается **всеобъемлющим**, если, по мнению аудитора, оно:

- **Не ограничивается отдельными элементами**, счетами или статьями БФО
- Затрагивает или может затрагивать **существенную часть БФО**, если влияние ограничивается отдельными элементами
- Имеет **первостепенное значение** для понимания БФО ее пользователями **в плане раскрытия информации**

Ограничения объема аудита

Если после принятия задания аудитору становится известно о том, что руководство ввело ограничение объема аудита, которое с большой вероятностью приведет к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения.

Если руководство отказывается снять ограничение – аудитор должен сообщить об этом

лицам, отвечающим за корпоративное управление, и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства

- Влияние существенное, но не всеобъемлющее – ***мнение с оговоркой***
- Влияние может быть существенным и всеобъемлющим – ***отказ от проведения аудита (если возможно по закону) или отказ от выражения мнения***

Форма модифицированного мнения

Использование для раздела «Мнение» заголовка:

- ***Мнение с оговоркой, или***
- ***Отрицательное мнение, или***
- ***Отказ от выражения мнения***

Изменить заголовок «Основание для выражения мнения» на:

- ***Основание для выражения мнения с оговоркой, или***
- ***Основание для выражения отрицательного мнения, или***
- ***Основание для отказа от выражения мнения***

В разделе «Основание для выражения мнения» отразить:

- Если **ФО содержит существенное искажение**, связанное с **конкретными суммами** аудитор должен включить в этот раздел описание и количественную оценку последствий такого искажения, если это возможно
- Если **существенное искажение** связано с **раскрытием текстовой информации**, аудитор включает описание того, как происходит искажение раскрытой информации
- Если **существенное искажение** связано с **нераскрытием необходимой информации**, аудитор должен обсудить этот факт с лицами, отвечающими за корпоративное управление, указать характер отсутствующей информации, включить нераскрытую информацию (если не запрещено законом) при наличии достаточных надлежащих аудиторских доказательств

Описание

ответственности

аудитора

в случае отказа от выражения мнения

Если аудитор отказывается выразить мнение о ФО вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен скорректировать описание ответственности аудитора, включив в него следующее:

- Указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита в соответствии с МСА и в выпуске аудиторского заключения;
- Указание на то, что, однако, вследствие обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о БФО;
- Указание на независимость аудитора и другие этические обязанности (п.28с МСА 700(п))

При отказе от выражения мнения АЗ не должно содержать раздел «Ключевые вопросы аудита» (МСА 701) или раздел «Прочая информация» (МСА 720(п)), кроме случаев когда это требуется законом или нормативным актом

Если аудитор предполагает вынести модифицированное мнение в аудиторском заключении, он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- Об обстоятельствах, которые привели к предполагаемой модификации и
- Формулировку модификации

Это позволяет:

- ✓ Уведомить лиц, ответственных за корпоративное управление о предполагаемой модификации и ее причинах
- ✓ Получить от лиц, ответственных за корпоративное управление, согласие в отношении вопроса или вопросов, послуживших основанием для модификации, или подтвердить факты

- несогласия с руководством по существу
- ✓ Получить дополнительную информацию и разъяснения по вопросам, вызвавшим модифицированное мнение

Вопрос 2. Форма аудиторского заключения

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются МСА.

- Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме (*бумажная или электронная*)
- Заголовок (*«Аудиторское заключение независимого аудитора»*)
- Адресат (*обозначен в соответствии с условиями задания- акционеры, представители собственника*)
- Мнение (*аудируемое лицо, факт проведения аудита, название каждого отчета, входящего в состав БФО, ссылка на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики, дата или период, охваченный каждым финансовым отчетом; одна из двух эквивалентных формулировок немодифицированного заключения*)
- Основание для выражения мнения (*аудит был проведен в соответствии с МСА, ссылка на раздел заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с МСА, заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно этическим требованиям, применимым к аудиту, заявление о том, что считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора*)
- Ключевые вопросы аудита (*в случае аудита организаций, ЦБ которых допущены к организованным торгам, или в соответствии с законом или нормативным актом требуется сообщение информации по МСА 701*)
- Ответственность руководства за финансовую отчетность (*руководство несет ответственность за подготовку ФО в соответствии с применимой концепцией и за систему внутреннего контроля, которая необходима для подготовки ФО, не содержащей существенных искажений или ошибок; за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности ее применения*)
- Ответственность аудитора за аудит БФО (*описание значительно расширено, должно быть включено: в текст аудиторского заключения; или в приложение к АЗ с соответствующей ссылкой; или путем размещения в АЗ специальной ссылки на расположение такого описания на сайте соответствующего уполномоченного органа, если закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают аудитору это сделать*)
- Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями (*при возложении такой обязанности на аудитора*)
- Имя руководителя аудита
- Подпись аудитора
- Адрес аудитора
- Дата аудиторского заключения

Примеры аудиторских заключений в Приложении к МСА 700

- 1. АЗ о БФО организации, *ценные бумаги которой допущены к организованным торгам*. БФО подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

- 2. АЗ о **консолидированной** БФО организации, **ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**. Консолидированная БФО подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления
- 3. АЗ о БФО организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**. БФО подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления (*содержится ссылка на материал, размещенный на сайте соответствующего уполномоченного органа*)
- 4. АЗ о БФО организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**. БФО подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения

Вопрос 3. Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»
(МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»)

Цель аудитора, сформировавшего мнение по БФО, состоит в том, чтобы после формирования мнения о БФО, **привлечь внимание ее пользователей** (если это необходимо) к следующим вопросам путем четкого изложения в АЗ дополнительной информации:

- К вопросу, который хотя и **представлен или раскрыт надлежащим образом в ФО, но настолько важен, что имеет первостепенное значение** для понимания пользователями (раздел «Важные обстоятельства»)
- К любому другому вопросу (*кроме представленного и раскрытого*), который **имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения** (раздел «Прочие сведения»)
- Раздел «Важные обстоятельства» включается в АЗ при условии:
 - От аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в связи с данным вопросом (МСА 705(п))
 - Вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита (МСА 701)
- При включении раздела аудитор должен:
 - Представить его в отдельной части АЗ под заголовком «Важные обстоятельства»
 - В тексте четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в БФО раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу (*только представленная или раскрытая информация!*)
 - Указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора
- *Расположение зависит от характера информации и ее значимости . Например, непосредственно после раздела «Основание для выражения мнения»; или непосредственно перед разделом «Ключевые вопросы аудита» или сразу после него*
- Раздел «Прочие сведения»:
 - Информировать пользователей о вопросе, который не представлен или не раскрыт в БФО, но имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения при условии, что:
 - это не запрещено законом или нормативным актом
 - Вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита (МСА 701)

Например,

- ✓ Указание ограничения на распространение или использование аудиторского заключения
- ✓ *Расположение зависит от характера информации и ее значимости . Например, в составе раздела «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»; или непосредственно после него (примеры в Приложениях к МСА)*
- Если аудитор намерен включить в аудиторское заключение разделы Важные обстоятельства

или Прочие вопросы, он должен проинформировать лиц, ответственных за корпоративное управление, о своем намерении и предполагаемых формулировках такого раздела

Вопрос 4. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении (МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»)

В случае аудита **полного комплекта БФО общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам**, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать **информацию о ключевых вопросах аудита** (МСА 701)

Если от аудитора иным образом, например, **в соответствии с законом или нормативным актом, требуется** или аудитор **решает** сообщить **информацию о ключевых вопросах аудита** в аудиторском заключении, он должен сделать это в соответствии с МСА 701

Цель аудитора

Определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о БФО, **проинформировать об этих вопросах, описав их в аудиторском заключении**

Ключевые вопросы – это вопросы, которые согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита БФО за текущий период.

Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление

Аудитор решает, какие из вопросов являлись **наиболее значимыми** для аудита отчетности за текущий период с учетом следующего:

- **Области повышенного оцененного риска** существенного искажения или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315 (п)
- **Значимые суждения аудитора** в отношении областей БФО, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые определены, как имеющие **высокий уровень неопределенности оценки**
- Влияние на аудит **значительных событий или операций**, имевших место в течение периода (*Слишком длинные перечни КВА могут противоречить представлению о том, что такие вопросы являются наиболее значимыми для аудита*)

Информирование о ключевых вопросах аудита

- В отдельном разделе аудиторского заключения «Ключевые вопросы аудита»:
- Вводная формулировка:
 - Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита БФО (за текущий период)
 - Эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита БФО в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам
- Описание каждого ключевого вопроса аудита, используя соответствующий подзаголовок. Описание должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в БФО, если таковая имеется, и указывать на следующее:
 - Почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита
 - Как вопрос был изучен в ходе аудита (*уровень детализации является предметом профессионального суждения – краткий обзор выполненных процедур, указание на результат проведенных процедур, основные наблюдения по данному вопросу; требуется особая осторожность в формулировках*)

Обстоятельства при которых информация о ключевых вопросах не сообщается в АЗ

- Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, кроме случаев когда:
 - Публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом, или
 - В крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, т.к. имеется достаточное основание, чтобы

предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественную пользу от ее сообщения (положение не применяется, если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе)

- Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения (МАС 705(п)) или существенная неопределенность, связанная с событиями и условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в непрерывности деятельности организации (МСА 570(п)) являются ключевыми вопросами аудита. Аудитор не должен описывать их в разделе «Ключевые вопросы аудита», но должен:
 - Изложить вопрос в соответствии с МСА
 - Включить в раздел «Ключевые вопросы аудита» ссылку на разделы «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» или «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»

Содержание раздела КВА в случае иных обстоятельств

- Если аудитор определяет, что:
 - ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют,или
 - Единственными ключевыми вопросами аудита являются вопросы, послужившие основанием для выражения модифицированного мнения или оговорки по непрерывности деятельности, аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел под заголовком «Ключевые вопросы аудита»

Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление - о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита (об отсутствии таких вопросов)

Содержание раздела КВА в случае иных обстоятельств

- Пример:
- **Ключевые вопросы аудита**
- *Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении*

Случай, когда аудитор полного комплекта БФО организации, ЦБ которой допущены к организованным торгам, **не определил как минимум один ключевой вопрос аудита** из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для раскрытия в аудиторском заключении, **могут встречаться редко** (например, если организация осуществляет свою деятельность в очень ограниченном объеме)

Документация

- Аудитор должен отразить:
 - Вопросы, которые требовали его значительного внимания и обоснование того, являются ли все эти вопросы ключевыми вопросами аудита или нет;
 - Обоснование определения аудитором, что ключевые вопросы отсутствуют, или что единственными вопросами являются обоснования модифицированного мнения или указание на неопределенность непрерывности деятельности (если применимо)
 - Обоснование решения аудитора не информировать о вопросе, который был определен как ключевой (если применимо)
 - *Стандарт не требует, чтобы аудитор документально оформлял причину, по которой другие вопросы, доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, не являлись вопросами, которые требовали его значительного внимания.*

Вопрос 5. Ответственность аудитора за аудит БФО

- цель аудитора получить разумную уверенность о том, что БФО не содержит существенных

- искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок,
- выпустить АЗ, включающее аудиторское мнение;
 - разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА всегда может выявить имеющееся существенное искажение;
 - пояснять, что искажения являются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей;
 - заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;
- Описание аудита с указанием на то, что аудитор несет ответственность:
- за выявление и оценку рисков существенного искажения БФО вследствие недобросовестных действий и ошибок;
 - разработку процедур в ответ на выявленные риски;
 - получение аудиторских доказательств для выражения аудиторского мнения; и за понимание системы внутреннего контроля, с целью разработки аудиторских процедур, а не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;
 - за оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, обоснованности оценочных значений и соответствующего раскрытия информации;
 - вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения организации продолжать непрерывно свою деятельность
 - Дополнительное описание ответственности для задания по аудиту группы (при применении МСА 600)
 - Указание на осуществление информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление (в т.ч. Объем, сроке аудита, значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в т.ч. О значительных недостатках СВК, которые аудитор выявляет в процессе аудита)
 - Заявление о том, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о выполнении этических норм, вопросах, влияющих на независимость и мерах предосторожности (аудит организаций, ЦБ допущены к организованным торгам)
 - Указание на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, наиболее значимые для аудита –ключевые вопросы аудита (аудит организаций, ЦБ допущены к организованных торгам)

Список литературы

	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Количество
1.	Шеремет Анатолий Данилович, Суйц Виктор Паулевич	Аудит	Москва: ООО "Научно-издательский центр ИНФРА-М", 2020	ЭБС
2.	Кочинев Юрий Юрьевич	Аудит в соответствии с международными стандартами	Москва: ООО "Научно-издательский центр ИНФРА-М", 2020	ЭБС
3.	Штефан Мария Александровна, Замотаева Ольга Александровна	Аудит: Учебник и практикум Для СПО	Москва: Издательство Юрайт, 2020	ЭБС
4.	Касьянова Светлана Амеровна	Аудит: Учебное пособие	Москва: Вузовский учебник, 2020	ЭБС
5.	Парушина Наталья Валерьевна, Суворова Светлана Павловна	Аудит: практикум: Учебное пособие	Москва: Издательский Дом "ФОРУМ", 2020	ЭБС
6.	Кучеренко, С.А., Попов, В.П.	Аудит с использованием информационных технологий: практика применения: Учебное пособие	Саратов: Вузовское образование, 2020	ЭБС
7.	Самыгин Денис Юрьевич, Барышников Николай Георгиевич	Методика аудиторской проверки: процедуры, советы, рекомендации	Москва: ООО "Научно-издательский центр ИНФРА-М", 2020	ЭБС
8.	Миславская Наталья Анатольевна	Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов: Учебник	Москва: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2020	ЭБС