**Вопрос № 1. Аттестация аудиторских кадров**

Во всех странах к профессиональным и моральным качествам аудиторов предъявляются самые высокие требования.

Принципиальные требования к уровню специальной и профессиональной подготовки аудиторов закреплены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Образование аудитора».

В законе отмечается, что аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора, без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

— высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию;

— наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Помимо базового образования и практического опыта аудитор должен иметь специальное профессиональное образование, люд которым подразумеваются и теоретические знания, и практические навыки работы. Достигается это путем специфического построения процесса профессионального обучения аудиторов. Первый этап — обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных учебно-методических центрах (УМЦ), продолжительность которого зависит от базового образования и опыта работы. Второй этап — прохождение стажировки в аудиторской фирме, имеющей государственную лицензию на право осуществления аудиторской деятельности. Изучение учебных дисциплин завершается сдачей выпускных экзаменов по каждой дисциплине на русском языке в письменной форме.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

Аудиторы, работающие самостоятельно, аудиторские фирмы, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами, вправе заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации только при наличии лицензии на осуществление этого вида деятельности.

**Вопрос № 2. Содержание и формы аудиторского заключения**

Основным нормативным документом для составления аудиторского заключения по результатам обязательного аудита является федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утверждено Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696).

Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является финансовой (бухгалтерской) отчетностью.

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

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

До принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» требования по составлению аудиторского заключения содержались во Временных правилах аудиторской деятельности и российском правиле (стандарте) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности».

В соответствии с этими двумя документами аудиторское заключение состояло из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. Вводная и аналитическая части носили конфиденциальный характер, а итоговая часть носила публичный характер, в ней давалась оценка аудиторской фирмы соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В соответствии с федеральным стандартом заключение представляет единый документ, который включает вводную и итоговую части и дает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Что касается аналитической части (отчета аудитора), то она также составляется аудитором и представляется заказчику. Основанием для этого служат российские правила (стандарты): «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность» и др.

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

Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть адресуется администрации экономического субъекта. В ней должны быть изложены результаты проверки состояния внутреннего контроля, организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности, данных о проверке соблюдения экономическим субъектом законодательных и нормативных актов при ведении производственно-хозяйственной деятельности.

Результаты проверки системы внутреннего контроля у экономического субъекта включают ответственность администрации экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля; цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

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

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

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме. Однако для облегчения работы аудиторов и аудиторов-ассистентов для этой цели целесообразно разработать внутреннее правило (стандарт) аудиторской организации, в котором конкретизировать рассмотренные положения и привести примерную форму аналитического отчета аудиторской фирмы.

Рассмотрим содержание и структуру аудиторских заключений.

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресата;

в) следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

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

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

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

В вводной части аудиторского заключения отмечается следующее.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

В части, описывающей объем аудита, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральным законам, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

При описании объема необходимо отметить, что аудит проводился путем сплошной проверки документов и системы внутреннего контроля или на выборочной основе. Если аудит проводился на выборочной основе, то он включал в себя:

• изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

• оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В части, содержащей мнение аудитора, должно быть отмечено, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изложение информации в части, содержащей аудиторское мнение, может быть примерно следующим:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно».

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Задача**

Аудиторская фирма, при проведении проверки бухгалтерское отчетности фирмы за ОАО «Виктория» за 200\_г должна подготовить письмо-обязательство, при написании которого необходимо принимать во внимание следующее:

1. Письмо направляется Совету директоров фирмы ОАО «Виктория»

2. Аудиторская фирма утверждается официальным аудитором на собрании акционеров фирмы ОАО «Виктория», о чем получено письмо от клиента №135 от 10.06.200\_г

3. В письме-обязательстве следует дать ссылку на действующие законодательство по аудиту бухгалтерскому учета.

4. Имеется устная договоренность с клиентом:

- О предоставлении клиенту календарного плана аудита

- О проведении достоверности не только бухгалтерской, но и налоговой отчетности

5. Письмо направляется клиенту в феврале 200\_г.

6. Аудит планируется завершить к 01.04.200\_г

Подготовить текст письма-обязательства аудиторской фирмы о согласии на проведение аудита бухгалтерской отчетности фирмы ОАО «Виктория» за 200\_г.

Ответ:

Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита

На Ваш № 135 Совету управляющих

От 10.06.2000г. или директору предприятия фирмы ОАО «Виктория»

Ваше предложение о проведении аудиторской проверке финансовой отчётности фирмы ОАО «Виктория» нами принимается. Согласно действующим положениям и нормам аудита изучению будут подвергнуты баланс, приложение к балансу, отчёт о финансовых результатах и их использовании, регистры бухгалтерского учёта и отдельные первичные документы.

Аудит проводится нами в соответствии с действующим законодательством РФ, в частности, с Временными правилами аудиторской деятельности, Законом РФ «О бухгалтерском учёте», нормативными актами и положениями, в том числе Положением о бухгалтерском учёте и отчётности в РФ, Положением о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Цель аудита – оценить степень полноты и достоверности учёта и исчисления основных показателей и результатов деятельности Вашего предприятия, представленных в финансовой отчетности за 2000 год. Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов проверки достоверности и достаточности учётной информации, в реализации которых надеемся на участие служащих Вашего предприятия. Ввиду выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений имеется определённый риск пропуска отдельных ошибок и неточности. Мы сделаем всё, чтобы свести их к минимуму, но гарантировать абсолютную точность выводов не можем. О всех выявленных отклонениях в учёте и отчётности от установленного порядка, равно как об ошибках и фактах мошенничества, Вы будете проинформированы отдельным письмом.

Напоминаем Вам об ответственности руководства за составление финансовой отчетности, включая соответствующее отражение первичных данных учёта, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и внутреннего контроля, выбор и применение учётных решений. Мы просим от руководства предприятия письменного подтверждения достоверности и полноты представленной для аудита информации. Надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и то, что в наше распоряжение представят любые записи, документацию и другую информацию, необходимую для проведения аудиторской проверки. Наш гонорар будет определён по мере выполнения работы в зависимости от времени, требуемого для проведения аудита, от прямых текущих расходов. Оплата отдельных видов работ может изменяться в соответствии со степенью ответственности, опытом и требуемым уровнем квалификации аудиторов и ассистентов.

Проси Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма с указанием его соответствия Вашему пониманию аудита финансовой отчётности.

Аудиторская фирма Подпись

10.06.2000г.

**Список используемой литературы**

1. Демьяненко Э.Ю. Аудит: Справочник. – М, 2003.

2. Полисюк Г.Б. Аудит предприятия. – М., 2001.

3. Подольский В.И. Аудит: Уч. – М: Мастерство, 2006.

4. Терехов А.А. Аудит. – М., 2004