**ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ**

**Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования**

«ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ УПРАВЛЕНИЯ»

# ИНСТИТУТ ЗАОЧНОГО ОБУЧЕНИЯ

Институт Финансового менеджмента

 *(название института)*

###### Кафедра Бухгалтерского учета и аудита

 *(название кафедры)*

Специальность: Финансы и кредит

Специализация:

Форма обучения: заочная

#  КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА

 по дисциплине «Основы аудита

вариант *(название темы)* \_Вариант № 7\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Исполнитель:

студент(ка) \_\_\_\_\_

 *(инициалы, фамилия)*

№ студенческого билета

(зачетной книжки\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 *(подпись)*

Проверил преподаватель

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Е. В. Шаповал

(ученая степень, звание) *(подпись) (инициалы, фамилия)*

##### Москва – 2010

|  |  |
| --- | --- |
| Вариант 7 | **7, 17, 27, 37, 47, 57, 67, 77, 87, 97, 107, 117** |

7. Виды и классификация аудита. 3

17. Аудит как вид предпринимательской деятельности. 5

27.Объем аудиторской проверки и определяющие его факторы. Методы определения объема аудиторской проверки и определяющие его факторы. Методы объема аудиторской проверки 7

37. Отражение процедур контроля в положениях о подразделениях и должностных инструкциях. Документооборот и контрольная среда. Основные контрольные процедуры и их роль в обеспечении достоверности отчетности. 10

47. Аудиторские доказательства, их виды и классификация. Связь между доказательствами. 13

57. Структура аудиторского заключения. 17

67. Особенности организации проведения консультационного аудита. Порядок оформления и представления результатов консультационного аудита. Роль консультационного аудита в повышении эффективности производства. 18

77. Правило (стандарт) N 3. Планирование аудита (Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696) 18

87. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "особенности аудита малых экономических субъектов" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 11.07.2000 протокол №1) 21

97. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 25.12.96 протокол № 6) 26

107. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 15.07.1998 протокол № 4) 29

117.Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Использование работы эксперта" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ От 25.12.1996 протокол № 6) 34

Список литературы 38

**7. Виды и классификация аудита.**

1. Классификация аудита по отношению к объекту проверки:

- внутренний аудит (проводимый работниками экономического субъекта);

- внешний аудит (проводимый внешней независимой организацией или аудитором, имеющим именную лицензию и являющимся предпринимателем без образования юридического лица).

2. Классификация аудита по характеру заказа:

- обязательный аудит;

- инициативный аудит;

- аудит по поручению государственных органов.

3. Классификация аудита по сфере деятельности:

- общий аудит;

- банковский аудит;

- аудит страховых организаций;

- аудит бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов.

4. По периодичности проведения:

- первоначальный;

- согласованный (повторяющийся).

Существуют также другие подходы к классификации видов аудита. Один из основоположников российского аудита А. Ветров выделяет операционный аудит-анализ как отдельный вид аудиторской деятельности.

Классификация по характеру заказа применяется для внешнего аудита.

**Обязательный аудит** проводится в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355 с изменениями (Постановление № 408 от 25.04.95), в котором установлены критерии.

Таблица 1

Система критериев обязательного аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Kритерии (система показателей)     | Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту |
| Организационно-правовая форма   |   ОАО независимо от числа участников (акционеров) |
| Вид деятельности | Банки и другие кредитные учреждения |
| Страховые организации |
| Биржи (товарные и фондовые) |
| Инвестиционные институты |
| Внебюджетные фонды, источниками образования которых являются предусмотренные законодательством обязательные отчисления физических и юридических лиц |
| Благотворительные и иные фоды, источниками которых служат добровольные отчисления юридических и физических лиц |
| Другие экономические субъекты (если это предусмотрено в федеральных законах, указах Президента РФ или постановлениях Правительства) |
| Источники формирования капитала | Если имеется доля, принадлежащая иностранному инвестору    |
| Финансовые показатели (выполнение хотя бы одного)  | Объем выручки более 500 тыс. мин. окладов или актив баланса более 200 тыс. мин. окладов |

Обязательный аудит означает требование включения в состав годовой бухгалтерской отчетности аудиторского заключения. Открытые акционерные общества обязаны также публиковать аудиторское заключение в составе отчетности.

**Инициативный аудит** проводится по добровольному желанию экономического субъекта (по решению собрания, по желанию одного из учредителей, по решению руководства).

Целью обязательного аудита является подтверждение отчетности, тогда как при инициативном аудите цели определяются самим клиентом. Цели инициативного аудита формируются в зависимости от ситуации на предприятии, в результате которой возникла необходимость в аудите. Например, желание собственников удостовериться в соблюдении их интересов администрацией, в правильности постановки и ведения учета, соблюдении законодательства или наоборот, возникшее недоверие между собственниками и наемной администрацией, конфликты между отдельными руководителями, несовершенство системы организации учета. При инициативном аудите клиент определяет объект аудита (может быть только один из разделов учета, или определенные операции), анализ финансового состояния, выбор наиболее целесообразной учетной политики. При обязательном аудите аудитор (аудиторская фирма) обязана всесторонне изучить систему организации бухгалтерского учета.

 **Аудит по поручению государственных органов** - это очень сложный и ответственный вид внешнего аудита. В соответствии с п. 10 «Временных правил» «орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки». При этом, содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основанием для возбуждения (возобновления производством) уголовного дела, принятия к производству (возобновления производством) гражданского дела, или дела, подведомственного арбитражному суду. «Временные правила» также определяют предельный срок проведения проверки в этом случае - 2 месяца (п. 10). «Временные правила» определяют порядок оплаты при проведении проверки - «предварительная за счет проверяемого экономического субъекта по ставкам, утверждаемым ежегодно Советом Министров - Правительством Российской Федерации с учетом средней ставки оплаты, сложившейся на рынке аудиторских услуг». В случае отсутствия у экономического субъекта достаточных средств, предварительная оплата по тем же ставкам производится из бюджета Российской Федерации с последующим возмещением на основании решения арбитражного суда по иску соответствующего прокурора или органа Федерального казначейства за счет имущества экономического субъекта. Однако, несмотря на то, что этот вопрос достаточно детально разработан, вопрос о порядке оплаты и ставках до сих пор в полной мере не решен.

**17. Аудит как вид предпринимательской деятельности.**

Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"

Принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года

Одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года

**Статья 1.** Аудиторская деятельность

1. Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

3. Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

4. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

5. Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

6. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.

7. 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) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) 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;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Согласно информационному сообщению Минфина РФ от 28 января 2010 г. услуги, указанные в части 7 статьи 1 настоящего Федерального закона, не являются аудиторскими услугами и могут оказываться не только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

8. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Статья 2.** Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, Федеральным законом от 1 декабря 2007 года N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях" (далее - Федеральный закон "О саморегулируемых организациях"), другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

**Статья 3.** Аудиторская организация

1. Аудиторская организация - коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

2. 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.

3. 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".

**Статья 4.** Аудитор

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

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

3. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных статьей 1 настоящего Федерального закона.

4. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со статьей 1 настоящего Федерального закона, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

**27.Объем аудиторской проверки и определяющие его факторы. Методы определения объема аудиторской проверки и определяющие его факторы. Методы объема аудиторской проверки**

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые необходимы для достижения цели аудита с учетом обстоятельств проверки. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором исходя из федеральных

правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также внутрифирменных правил (стандартов). Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур; затратах времени; количестве и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

Основными стадиями аудиторской проверки являются:

планирование аудита;

получение аудиторских доказательств;

использование работы других лиц и контакты с руководством

экономического субъекта третьими сторонами;

документирование аудита;

обобщение выводов, формирование и выражение мнения о

бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования — организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

В ходе аудита должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств (как правило, из нескольких источников и разными методами), которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

При проведении аудита следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Тем не менее сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

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

В ходе аудита должны документироваться основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности того или иного мнения аудиторской организации

бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям о деятельности экономического субъекта, которыми располагает аудиторская организация. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно-положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. При составлении условно-положительного или отрицательного аудиторского заключения либо оформлении отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта необходимо указать обстоятельства, которые явились причиной того или иного решения аудиторской организации.

Аудиторская организация обязана достичь в ходе аудита приемлемой уверенности в надежности своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Оценка необходимого уровня аудиторских гарантий, надежности мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должна быть основана на его профессионализме. При этом доказательства должны дать возможность аудиторской организации с уверенностью сделать выводы об отсутствии либо наличии искажений в бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может быть абсолютной в силу следующих факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита:

ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности экономического субъекта рамками исследований, издержки на проведение которых должны находиться в экономически приемлемых пределах;

присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности в процессе принятия аудитором решений на основе своих профессиональных суждений, в частности при определении видов, объема и графика аудиторских процедур;

применение в ходе аудита выборочного подхода к осуществлению проверки ввиду нерациональности ее проведения сплошным порядком;

использование аудиторской организацией в качестве основы для формирования выводов и заключений аудиторских доказательств, которые по своему характеру являются сочетанием фактов и мнений (например, аудиторская организация может использовать результаты работы привлеченного эксперта — оценщика, инженера, геолога, — приводящего в своем заключении как объективные данные о проведенных исследованиях, так и собственные мнения и выводы);

подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта присущим им изъянам;

отсутствие непреодолимых препятствий для мошеннического сговора с целью искажения информации;

наличие неопределенности, обусловленной различной интерпретацией и оценкой некоторых событий хозяйственной жизни, а также другими обстоятельствами, делающими невозможным применение исключительно объективных критериев как к составлению бухгалтерской отчетности, так и к оценке ее достоверности.

Указанные факторы ограничивают (уровнем приемлемой, а не абсолютной уверенности) предоставление аудиторской организацией гарантий отсутствия каких-либо иных (не обнаруженных в ходе аудита) обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что искажения в бухгалтерской отчетности экономического субъекта могут остаться незамеченными. При наличии признаков возможных искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует увеличить объем своих процедур, чтобы рассеять либо подтвердить возникшие сомнения. Аудиторская работа по проверке финансовых отчетов подразумевает изучение и анализ бухгалтерского баланса (форма № 1), отчета о прибылях и убытках (форма № 2), пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: отчета о движении капитала (форма № 3), отчета о движении денежных средств (форма № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5), отчета о целевом использовании полученных средств (форма № 6), пояснительной записки (в части проверки соблюдения предприятием принципа постоянства учетной политики). Аудитор должен проверить реальность ограничений предприятия в праве собственности на активы, степень надежности гарантий, данных в отношении обязательств, уровень достоверности условных активов и обязательств, оцененных количественно, проверить обоснованность принятых сумм обязательств в счет

предстоящих капитальных затрат.

При проверке данных учета и отчетности анализируют наличие и состояние: имущества (основных средств и вложений, запасов и затрат, натериальных активов);

других долгосрочных активов (долгосрочных инвестиций, вложений в дочерние предприятия и филиалы, в ассоциированные компании);

денежных средств, расчетов и прочих активов (кассы, расчетного и валютного счетов, ценных бумаг и краткосрочных финансовых вложений, расчетов с участниками, расчетов с покупателями, дебиторами);

долгосрочных пассивов (уставного капитала, износа имущества, специальных фондов и резервов);

кредитов и других заемных средств;

расчетов и прочих пассивов (расчетов с кредиторами, с бюджетом, органами страхования, персоналом предприятия);

прочих пассивов.

При проверке правильности определения финансовых результатов деятельности предприятия предусматривается изучение:

выручки (валового дохода) от реализации продукции (работ,

услуг);

затрат на производство реализованной продукции;

результатов от финансовой деятельности и других внереализационных операций.

При аудите финансовых отчетов необходимо удостовериться в правильности составления баланса, отчетов о прибылях и убытках и других финансовых документов. Проверке подлежат все значительные операции и сделки, крупные сделки и операции.

Поскольку о внешнем аудите уже было рассказано достаточно подробно, нет необходимости вновь его рассматривать. Основными объектами внутреннего аудита являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит — неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т.е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

**37. Отражение процедур контроля в положениях о подразделениях и должностных инструкциях. Документооборот и контрольная среда. Основные контрольные процедуры и их роль в обеспечении достоверности отчетности.**

Правило (стандарт) N 2. Документирование аудита (с изменениями от 7 октября 2004 г.)

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

3. Под термином "документация" понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

4. Рабочие документы используются:

при планировании и проведении аудита;

при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Форма и содержание рабочих документов

5. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

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

7. Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

8. Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

характер аудиторского задания;

требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

характер и сложность деятельности аудируемого лица;

характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

9. 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 рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

10. Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

11. Рабочие документы обычно содержат:

информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

12. В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

Конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них

13. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

14. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

**47. Аудиторские доказательства, их виды и классификация. Связь между доказательствами.**

Правило (стандарт) N 5. Аудиторские доказательства (с изменениями от 7 октября 2004 г.)

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) должны получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

3. Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

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

5. Тесты средств внутреннего контроля означают действия, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

6. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;

аналитические процедуры.

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

7. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

8. При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

9. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;

характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;

существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;

опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий или ошибок;

источник и достоверность информации.

10. При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска средств внутреннего контроля.

11. К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

организация - устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

функционирование - эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

12. При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

13. Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности - сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

существование - наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

права и обязанности - принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

возникновение - относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

полнота - отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

стоимостная оценка - отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

точное измерение - точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

представление и раскрытие - объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

14. Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

15. Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

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

17. Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

18. При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Процедуры получения аудиторских доказательств

19. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

20. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

В результате инспектирования материальных активов аудируемого лица предоставляются достоверные аудиторские доказательства относительно их существования, но необязательно относительно права собственности на них или их стоимостной оценки.

21. Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

22. Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

23. Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

24. Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

25. Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

5**7. Структура 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.

2. Аудиторское заключение должно содержать:

1) наименование "Аудиторское заключение";

2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

8) указание даты заключения.

3. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными [стандартами](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=82183;dst=100217) аудиторской деятельности.

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

5. Заведомо ложное аудиторское заключение - аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

**67. Особенности организации проведения консультационного аудита. Порядок оформления и представления результатов консультационного аудита. Роль консультационного аудита в повышении эффективности производства.**

Консультационно-аудиторское сопровождение требуется для тех компаний, которые хотят быть в течение всего отчетного года совершенно уверены в качестве работы своей бухгалтерии или сложность деятельности которых постоянно требует внимания нескольких высококвалифицированных специалистов.

Консультационно-аудиторское сопровождение представляет собой комплексную услугу, в рамках которой осуществляется аудит в течение всего года и компания-клиент в течение каждого месяца получает устные и письменные консультации по вопросам бухгалтерского и налогового законодательства.

Аудиторское сопровождение включает поэтапное проведение аудиторских проверок. Аудит по согласованию с клиентом может проводиться в два, три или четыре этапа. **По результатам каждого этапа клиент получает Письменный Отчет.**

**В Письменном Отчете аудиторской компании содержится следующая информация:**

* Выявленные в ходе проведения аудита и определенные аудитором как существенные нарушения бухгалтерского и налогового законодательства.
* Оценка выявленных нарушений с точки зрения законодательства, суммы завышенных/заниженных налогов
* Ссылки на законодательные акты
* Рекомендации по исправлению выявленных нарушений
* Оценка системы внутреннего контроля предприятия

По итогам последнего этапа кроме Письменного Отчета клиент получает оформленное в соответствии с требованиями действующего законодательства **Аудиторское Заключение** о достоверности бухгалтерской отчетности за проверяемый период (год).

Основным удобством аудиторского сопровождения является гарантия получения подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности по итогам года, когда в течение года на основании Письменных отчетов сделаны все необходимые исправления.

Стоимость аудиторского сопровождения определяется на основании информации полученной от клиента, с учетом времени, минимально необходимого для проведения обязательных аудиторских процедур, предусмотренных действующим законодательством РФ.

Аудиторское сопровождение осуществляется на основании заключенного договора. В каждом договоре индивидуально определяется время, отведенное на аудиторское сопровождение и сумма ежемесячной абонентской платы.

Консультационное сопровождение осуществляется на основании договора в форме писменных консультаций, устных консультаций по телефону, в офисе клиента, в офисе аудиторской компании. Консультационное сопровождение обеспечивает оперативную поддержку клиента в решении ежедневных вопросов, связанных с текущей финансово-хозяйственной деятельностью.

**77. Правило (стандарт) N 3. Планирование аудита (Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696)**

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется - аудит), применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в настоящем правиле (стандарте).

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

3. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к

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

5. Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

6. Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

7. Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Общий план аудита

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

9. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

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

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

в) риск и существенность, в том числе:

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

установление уровней существенности для аудита;

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

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

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

относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

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

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

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

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

привлечение экспертов;

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

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

е) прочие аспекты, в том числе:

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

обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;

особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Программа аудита

10. Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

11. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов. В процессе разработки программы аудита следует учитывать вопросы, указанные в [пункте 9](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=82183;dst=175) настоящего правила (стандарта).

Изменения в общем плане и программе аудита

12. Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

**87. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "особенности аудита малых экономических субъектов" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте рф 11.07.2000 протокол №1)**

1. Общие положения

1.1. Настоящее правило (стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным [правилам](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=34240;dst=100020) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.

1.2. Целью правила (стандарта) является описание особенностей действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя , в случае аудита малого экономического субъекта.

В дальнейшем аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, именуются "аудиторские организации".

1.3. Задачами правила (стандарта) являются:

а) описание особенностей систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля малых экономических субъектов, оказывающих влияние на проведение аудита таких субъектов;

б) формулировка требований, которые следует выполнять при планировании аудита малых экономических субъектов;

в) указание на особенности порядка получения аудиторских доказательств в ходе аудита малых экономических субъектов.

1.4. Требования данного правила (стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

1.5. Требования данного правила (стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и / или сопутствующие ему услуги.

2. Особенности систем бухгалтерского учета

и внутреннего контроля у малых экономических субъектов

2.1. К малым экономическим субъектам относятся экономические субъекты, которые:

а) отнесены законодательством Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства либо

В соответствии со [статьей 3](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=58304;dst=100016) Федерального закона от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 процентов, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней (малые предприятия): в промышленности - 100 человек; в строительстве - 100 человек; на транспорте - 100 человек; в сельском хозяйстве - 60 человек; в научно - технической сфере - 60 человек; в оптовой торговле - 50 человек; в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек; в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек. Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

б) обладают такими специфическими особенностями, которые позволяют аудитору на основе своего профессионального суждения отнести данный экономический субъект с позиций проведения аудиторской проверки к субъектам малого предпринимательства.

2.2. В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторским организациям следует применять правила (стандарты) аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

а) ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;

б) преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

2.3. Для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности и при планировании соответствующих аудиторских процедур аудиторским организациям следует выбирать методику аудита, руководствуясь в первую очередь соображениями возможности разделения ответственности и полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета, особенностями организации системы бухгалтерского учета и документооборота таких экономических субъектов, а не только критериями отнесения организации к субъектам малого предпринимательства, основанными на виде деятельности, структуре уставного капитала и средней численности работников, предусмотренными другими нормативными актами Российской Федерации.

2.4. Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

а) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

б) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;

в) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

г) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

д) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

е) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

2.5. В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в таком экономическом субъекте применяется единичный компьютер с упрощенной программой учета, для единичного бухгалтера или ограниченного числа учетных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции "задним числом", проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

2.6. Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

2.7. Аудиторской организации следует добиваться, чтобы система бухгалтерского учета малого экономического субъекта отвечала требованиям, приведенным в [п. 3.4](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16841;dst=100047) правила (стандарта) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита".

2.8. Поскольку документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта, для малых экономических субъектов такое документирование может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием иных экономических субъектов.

3. Особенности планирования аудита

в случае малых экономических субъектов

3.1. На стадии предварительного планирования сотрудникам аудиторской организации следует ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. В случае, если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом. Если соответствующие обстоятельства стали ясными сотрудникам аудиторской организации уже в ходе проведения аудита, целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.

3.2. Перед началом аудита малого экономического субъекта особенно важным является согласовать в договоре или письме - обязательстве условия проведения аудита, права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта. При этом следует руководствоваться требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности ["Права и обязанности аудиторских](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=25165) организаций и проверяемых экономических субъектов", ["Письмо -](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16816) обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита" и ["Порядок заключения договоров на оказание аудиторских](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=25137) услуг". Рекомендуется привлечь внимание руководителей экономического субъекта к положениям п. [п. 6.1](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=6133;dst=100089) и [6.2](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=6133;dst=100093) правила (стандарта) "Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности", где указано, что ответственность за подготовку, составление и своевременное представление достоверной бухгалтерской отчетности несет руководство экономического субъекта, в свою очередь аудиторская организация несет ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

3.3. Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности данного субъекта, изучать системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При этом следует руководствоваться требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности ["Планирование аудита",](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16790) ["Понимание деятельности экономического субъекта"](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=21569) и ["Изучение и](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16841) оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита". Сотрудникам аудиторской организации необходимо оценить, позволяют ли системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля собрать аудиторские доказательства, необходимые для подготовки мнения аудитора.

3.4. В соответствии с причинами, изложенными в п. [п. 2.2,](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=28978#p38) [2.4](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=28978#p42) - [2.6](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=28978#p50) настоящего правила (стандарта), в ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надежности средств внутреннего контроля как "низкой", если нет явных доказательств противоположного. При этом следует руководствоваться требованиями [правила](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=18154) (стандарта) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск". Сотрудникам аудиторской организации рекомендуется в меньшей мере полагаться на средства контроля подлежащего проверке малого экономического субъекта, а в качестве основного способа сбора аудиторских доказательств использовать аудиторские процедуры по существу.

3.5. На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок.

4. Особенности получения аудиторских доказательств

4.1. С учетом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах аудиторской организации следует исходить из того, что ее мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур по существу. Аудиторская организация при сборе аудиторских доказательств должна соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности ["Аудиторские доказательства"](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16813) и ["Аналитические процедуры".](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=18153)

4.2. В соответствии с причинами, изложенными в п. [п. 2.2 "б"](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=28978#p40) и [2.6](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=28978#p50) настоящего правила (стандарта), в ходе аудита малого экономического субъекта следует уделять большое внимание получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в котором эти руководители подтвердили бы понимание своей ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учета и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчетности, а также в необходимых случаях привели бы свои аргументы и высказали бы аудиторской организации свою позицию по возникшим в ходе аудита спорным вопросам бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения. При этом следует руководствоваться требованиями [правила](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=20401) (стандарта) аудиторской деятельности "Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта". Письменные разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта, являются одной из форм аудиторских доказательств, которой специалисты аудиторской организации не должны доверять абсолютно.

4.3. В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов, в том числе:

а) упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;

б) упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;

в) допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно;

г) меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово - хозяйственную деятельность;

д) влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

4.4. При получении аудиторских доказательств в ходе аудита субъекта малого предпринимательства, использующего упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности , аудиторской организации, в частности, следует рассмотреть:

В соответствии с п. 1 [ст. 2](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=34719;dst=100019) Федерального закона N 222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности распространяется на индивидуальных предпринимателей и организации с предельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско - правового характера) до 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности. Предельная численность работающих для организаций включает численность работающих в их филиалах и подразделениях.

а) обоснованность применения субъектом малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности исходя из нормативных критериев, по которым субъекты малого предпринимательства подпадают под действие такой системы;

б) соблюдение субъектом малого предпринимательства порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов;

в) правильность исчисления валовой выручки или совокупного дохода (исходя из соответствующего перечня расходов).

4.5. Использование компьютеров при аудиторской проверке малых экономических субъектов (в случае, когда такое использование имеет место) должно производиться в соответствии с разделом 8 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Проведение аудита с помощью компьютеров".

**97. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 25.12.96 протокол № 6)**

1. Общие положения

1.1. Настоящее Правило (Стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным [правилам](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=34240;dst=100020) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.

1.2. Целью Правила (Стандарта) является определение действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя <\*>, по датированию аудиторского заключения и по оценке обнаруженных событий и фактов, состоявшихся после даты составления бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, но оказывающих влияние на ее содержание и достоверность.

В дальнейшем аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, именуются "аудиторские организации".

1.3. Задачами Правила (Стандарта) являются:

а) сформулировать требования по датированию аудиторского заключения;

б) указать порядок действий аудиторской организации по оценке событий и фактов хозяйственной деятельности, произошедших после составления бухгалтерской отчетности экономического субъекта, но могущих оказывать влияние на содержание и достоверность такой отчетности;

в) указать степень ответственности аудиторской организации за выражение своего мнения в аудиторском заключении при обнаружении таких событий и фактов.

1.4. Требования данного Правила (Стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

1.5. Требования данного Правила (Стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного Правила (Стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

2. Дата подписания аудиторского заключения

2.1. Аудиторское заключение должно иметь дату его подписания, после которой в заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом. До этой даты должны быть завершены исследование и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих дате подписания аудиторского заключения.

2.2. Аудиторская организация обязана подписать аудиторское заключение не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.е. даты окончания работ по составлению этой отчетности.

3. События, произошедшие до даты подписания аудиторского

заключения

3.1. Аудиторская организация должна достичь уверенности в том, что все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерской отчетности, вплоть до даты подписания аудиторского заключения, должным образом ею определены, оценены и проверены.

3.2. Аудиторской организации необходимо оценить допущение непрерывности деятельности экономического субъекта, т.е. его возможность продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом) и исполнять свои обязательства после даты составления бухгалтерской отчетности.

3.3. Аудиторской организации следует оценить неопределенные обязательства экономического субъекта, т.е. потенциальные будущие обязательства его на не точно известную сумму, являющиеся результатом его предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой бухгалтерской отчетности.

3.4. К числу неопределенных обязательств относятся следующие:

а) незаконченный судебный процесс, связанный с возможностью существенных расходов экономического субъекта (например, по поводу нарушения патентного права либо в связи с ответственностью за качество выпускаемой продукции);

б) разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов;

в) гарантии качества продукции;

г) гарантии по обязательствам третьей стороны;

д) другие обязательства.

3.5. Неопределенные обязательства должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации (отчете) аудитора руководству экономического субъекта по итогам аудита в той степени, в которой позволяют знания о них, и с учетом мнения юристов относительно возможного исхода дела.

3.6. Для оценки существенных событий и неопределенных обязательств экономического субъекта аудиторской организации необходимо выполнить ряд процедур, таких как:

а) опросить руководство экономического субъекта по вопросам таких обязательств;

б) изучить информацию о претензиях налоговых органов;

в) проанализировать характер юридических услуг, оказываемых экономическому субъекту;

г) получить сведения от юриста, представляющего интересы экономического субъекта, о ходе судебных процессов и других конфликтов с третьими сторонами (а также при необходимости от независимых юристов);

д) другие процедуры исходя из обстоятельств.

3.7. Аудиторская организация для принятия более обоснованного решения может затребовать от экономического субъекта:

а) письменные отчеты руководства экономического субъекта;

б) учетные и другие документы;

в) протоколы собраний акционеров и заседания Совета директоров;

г) материалы работы внутренних аудиторов;

д) данные оперативного управленческого учета;

е) прогноз поступления денежных средств.

3.8. Аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты (на которую составлена бухгалтерская отчетность), но до даты подписания аудиторского заключения.

3.9. В перечне поправок, прилагаемом к аудиторскому заключению, который обязана готовить аудиторская организация в соответствии с п. 4.6.3 "Порядка составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности", необходимо отразить в том числе все существенные обстоятельства, обнаруженные аудиторской организацией после даты составления бухгалтерской отчетности.

4. События, произошедшие после отчетной даты,

но до даты представления бухгалтерской отчетности

пользователям

4.1. Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий по завершении аудита. Ответственность за информирование аудиторской организации о таких событиях несет руководство экономического субъекта.

4.2. Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта и в случае, если такие события оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, потребовать внесения соответствующих изменений в данную отчетность.

4.3. Под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям для целей настоящего Правила (Стандарта) понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

а) дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;

б) дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта;

в) дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации;

г) дата опубликования бухгалтерской отчетности. Датой представления бухгалтерской отчетности для экономического субъекта считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Дата представления бухгалтерской отчетности пользователям не может состояться ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности.

4.4. Если руководство экономического субъекта сочтет необходимым внести поправки в бухгалтерскую отчетность после даты составления бухгалтерской отчетности, аудиторской организации следует убедиться в правильности таких поправок после подготовки руководством экономического субъекта исправленной бухгалтерской отчетности. В этом случае аудиторской организации надлежит продолжить проверку и подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение.

4.5. Если руководство экономического субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна:

а) письменно уведомить экономический субъект о данном факте;

б) перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия решения о том, чтобы не вносить изменения.

5. Обнаружение фактов, произошедших после даты

представления бухгалтерской отчетности пользователям

5.1. Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности и после даты представления бухгалтерской отчетности экономического субъекта пользователям, она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий по завершении аудита. Ответственность за информирование аудиторской организации о таких событиях несет руководство экономического субъекта.

5.2. Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта.

5.3. Если руководство экономического субъекта не предпримет мер по исправлению ошибок и неточностей или отражению всех существенных обстоятельств, обнаруженных после даты представления бухгалтерской отчетности, аудиторская организация должна:

а) письменно уведомить экономический субъект о данном факте;

б) перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия решения о том, чтобы не вносить изменения;

в) рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о данных существенных обстоятельствах.

5.4. Все действия аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после составления бухгалтерской отчетности и (или) после даты представления бухгалтерской отчетности, и все решения аудиторской организации по таким событиям и фактам должны быть в обязательном порядке отражены в рабочей документации аудитора.

**107. Правило (стандарт) аудиторской деятельности "разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ 15.07.1998 протокол № 4)**

1. Общие положения

1.1. Настоящее правило (стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует [Временным правилам](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=34240;dst=100020) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.

1.2. Целью правила (стандарта) является установление норм, применяемых аудиторской фирмой или аудитором, работающим самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя <\*>, при получении и использовании разъяснений и сведений, источником которых является руководство экономического субъекта, подлежащего проверке.

1.3. Задачами правила (стандарта) являются:

а) определение ситуаций, в которых от руководства экономического субъекта должны быть получены официальные разъяснения;

б) определение процедур обращения к руководству экономического субъекта за получением сведений и разъяснений;

в) порядок документирования сведений и разъяснений, полученных от руководства экономического субъекта;

г) определение действий аудитора при отказе руководства экономического субъекта предоставить требуемые сведения и разъяснения;

д) определение процедур использования полученных разъяснений в качестве аудиторских доказательств.

1.4. Требования данного правила (стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

1.5. Требования данного правила (стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

2. Порядок обращения аудитора

за получением официальных разъяснений от руководства

проверяемого экономического субъекта

2.1. Перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения аудитор должен иметь письменное доказательство, подтверждающее понимание руководством экономического субъекта того факта, что оно несет ответственность за предоставление бухгалтерской отчетности, подготовленной с учетом требований нормативных документов, а также подтверждение осведомленности о своей ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной, полной, относящейся к делу информации. Такие доказательства можно получить в форме соответствующих положений договора на проведение аудита, письма - обязательства на проведение аудита, заявления об ответственности руководителей экономического субъекта, подписанного этими руководителями.

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

2.3. Разъяснения, получаемые аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, могут быть запрошены на этапе предварительного планирования аудита, на этапе подготовки общего плана и программы аудита, непосредственно на этапе проверки - в ходе выполнения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля, на этапе завершения аудита и подготовки аудиторского заключения.

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

а) на этапе предварительного планирования аудита эти разъяснения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

б) на этапе подготовки общего плана и программы аудита такие разъяснения могут способствовать пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков;

в) на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу такие разъяснения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, а также предоставить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

г) на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств.

2.5. При обращении к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения аудиторских доказательств аудитор должен придерживаться согласованной с руководством проверяемого экономического субъекта последовательности действий. При этом аудитору следует иметь в виду, что руководство проверяемого экономического субъекта не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих аудиту. Желательно довести это обстоятельство до указанного руководства официально на стадии заключения договора (например, в письме - обязательстве о согласии на проведение аудита).

2.6. Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письме - обязательстве. В случае, если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации. Таковыми могут быть как устное, так и письменное обращение непосредственно к руководителю или представителям руководства проверяемого экономического субъекта, как для получения информации от них самих, так и для содействия их в обращении аудитора непосредственно к руководителям низовых подразделений проверяемого экономического субъекта.

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

2.8. Аудитор должен убедится, что его запрос правильно понят. Свидетельством тому могут служить уточнение вопроса в устной беседе, а также анализ полученного ответа.

2.9. При получении разъяснений аудитор должен быть готов уточнить отдельные стороны ответа для того, чтобы иметь достаточную уверенность в том, что предоставленные ему разъяснения поняты и истолкованы им правильно. Форма обращения аудитора за уточнением может быть устной или письменной и выбирается самим аудитором.

2.10. Отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформировать свое мнение. Аудитору следует оценить степень влияния отказа руководства проверяемого экономического субъекта в даче разъяснений по конкретному вопросу на выводы, которые он сделает по результатам аудита. В существенных случаях отказ руководства проверяемого экономического субъекта в предоставлении сведений по запросу аудитора либо неполное предоставление таких сведений должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Желательно, чтобы аудитор довел последнее обстоятельство до сведения руководства проверяемого экономического субъекта.

3. Использование разъяснений проверяемого

экономического субъекта для получения

аудиторских доказательств

3.1. Аудитору следует оценить, насколько хорошо информированы лица, предоставившие ему разъяснения. Разъяснения могут считаться надежными лишь в том случае, если предоставившие их лица занимают положение, которое позволяет им обладать необходимой информацией.

3.2. В ряде случаев аудитор может подвергнуть сомнению компетентность лиц, предоставивших разъяснения, если они не обладают достаточной квалификацией для подтверждения предоставленной информации. Как правило, такие ситуации возникают, когда подтверждению подлежит информация, требующая определенных знаний в технических или иных областях, выходящих за рамки должностных обязанностей предоставившего разъяснения лица.

3.3. Разъяснения, предоставленные руководством проверяемого экономического субъекта, представляют собой определенный источник аудиторских доказательств, наряду с другими доступными аудитору источниками, поскольку могут быть получены аудитором в отношении практически любого раздела бухгалтерской отчетности. Аудитор должен использовать разъяснения, допуская их правдивость, пока не получит фактических данных, которые противоречили бы информации, содержащейся в данных разъяснениях.

3.4. При анализе сведений, полученных из разъяснений, аудитор должен следовать профессиональному скептицизму, сопоставляя полученные данные с информацией, полученной из других источников, и допуская со стороны руководителей экономического субъекта возможность преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности.

3.5. При наличии оснований сомневаться в правильности информации аудитор должен попытаться проверить достоверность такой информации. Для этого он может сопоставить информацию, полученную из различных источников, привлечь к работе независимого эксперта либо провести другие необходимые аудиторские процедуры.

3.6. Если аудитору не удалось получить достаточно альтернативных доказательств по информации, содержащейся в разъяснениях руководства проверяемого экономического субъекта, а такая информация, по мнению аудитора, является существенной, аудитор может рассматривать такую ситуацию как ограничение объема аудита.

3.7. В случаях, когда разъяснения подготовлены руководством проверяемого экономического субъекта по собственной инициативе, аудитор в дополнение к обычным проверкам компетентности и информированности источника разъяснений должен применить обычные процедуры проверки достоверности такой информации.

3.8. Разъяснения, полученные аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, не могут полностью заменять другие аудиторские доказательства по данному вопросу, ввиду того, что источник информации не является независимым и эта информация может быть искажена в пользу руководства проверяемого экономического субъекта. Ввиду этого при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

3.9. Аудитор может оказаться в ситуации, когда руководство проверяемого экономического субъекта является единственным источником информации по некоторому вопросу. В этом случае аудитор, перед тем как полагаться на разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта при выражении мнения, должен оценить убедительность полученных разъяснений. Аудитор должен оценить убедительность по следующим критериям:

а) достоверность;

б) достаточность;

в) своевременность.

Аудитор должен также оценить объединенный эффект данных критериев в каждом конкретном случае.

3.10. Аудитору следует оценить важность разъяснений, полученных им от руководства проверяемого экономического субъекта в устной форме и зафиксированных им в рабочих документах. Если в результате анализа данных сведений аудитор пришел к выводу, что ряд разъяснений, полученных им в устной форме, играет большую роль при формировании его аудиторского мнения, такие разъяснения следует обобщить и представить руководству проверяемого экономического субъекта в виде самостоятельного письма, содержащего точку зрения аудитора по рассмотренным вопросам, для получения письменного подтверждения от руководства экономического субъекта о согласии с данной трактовкой.

3.11. Если разъяснения, полученные аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен выяснить причину этих противоречий и в необходимых случаях понизить свое доверие и в отношении остальной информации, представленной этим руководством.

4. Документирование разъяснений руководства

проверяемого экономического субъекта

4.1. Разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта могут быть предоставлены аудитору в устной и в письменной форме.

4.2. В письменной форме должны быть представлены все разъяснения в отношении аспектов, признанных аудитором существенными для выражения им мнения о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

4.3. Письменные разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта могут быть предоставлены аудитору в форме:

а) официального письма этого руководства с разъяснениями;

б) письма, подготовленного аудитором, содержащего точку зрения аудитора по определенным вопросам, содержащего запись руководства проверяемого экономического субъекта о согласии с данной трактовкой;

в) официально заверенных копий бухгалтерской отчетности экономического субъекта, протоколов собрания Советов директоров, общих собраний акционеров и т.п. мероприятий проверяемого экономического субъекта, содержащих сведения о позиции руководства проверяемого экономического субъекта по определенным вопросам.

4.4. Официальное письмо с разъяснениями руководства проверяемого экономического субъекта должно быть составлено таким образом, чтобы соответствовать условиям подготовки официальных документов:

а) письмо должно иметь необходимые реквизиты (наименование адресата, наименование экономического субъекта, дата, подпись);

б) в письме должно содержаться подтверждение полномочий лица, подписавшего его, в случаях, если это лицо не входит в число руководителей экономического субъекта, ответственных за подготовку достоверной бухгалтерской отчетности.

4.5. Копия письма аудитора с запросом руководству проверяемого экономического субъекта (с подтверждением получения) и официальное письмо в адрес аудиторской организации от руководства экономического субъекта с разъяснениями и подтверждениями подлежат включению в рабочую документацию аудитора согласно [правилу](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16818) (стандарту) аудиторской деятельности "Документирование аудита".

4.6. Информация об устных разъяснениях, полученных аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, должна быть включена в рабочие документы аудитора в соответствии с требованиями [правила](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16818) (стандарта) аудиторской деятельности "Документирование аудита". Содержание рабочих документов определяется аудитором самостоятельно. Тем не менее рабочие документы должны раскрывать использование примененных аудитором процедур и содержать сведения о результатах, полученных как следствие применения данных процедур. В частности, рабочие документы должны содержать следующую информацию:

а) вопрос, с которым обратился аудитор за разъяснениями;

б) краткое содержание полученных разъяснений;

в) оценку аудитором убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях, в том числе с использованием подтверждений, полученных альтернативным способом;

г) собственные выводы аудитора по поставленному вопросу с учетом полученных разъяснений.

4.7. Порядок передачи официального письма аудитору определяется соглашением между аудитором и руководством проверяемого экономического субъекта и может быть определен в договоре на аудит. В случае если такой порядок не предусмотрен, он остается на усмотрение руководства проверяемого экономического субъекта. В любом случае при получении официального письма аудитор должен документально подтвердить факт его получения для руководства проверяемого экономического субъекта.

**117.Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Использование работы эксперта" (одобрено комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ От 25.12.1996 протокол № 6)**

1. Общие положения

1.1. Настоящее Правило (Стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным [правилам](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=34240;dst=100020) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.

1.2. Целью Правила (Стандарта) является определение действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя <\*>, в отношении привлечения к аудиторской проверке эксперта и использования результатов его работы.

1.3. Задачами Правила (Стандарта) являются:

а) описание порядка назначения эксперта;

б) содержание требований по оформлению результатов работы эксперта;

в) описание порядка использования результатов работы эксперта.

1.4. Требования данного Правила (Стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

1.5. Требования данного Правила (Стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного Правила (Стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

2. Назначение эксперта

2.1. Для целей настоящего Правила (Стандарта) экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом <\*>.

2.2. При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого эксперта. Примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторской организации может потребоваться использовать работу эксперта, приведен в [Приложении 1](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16831#p92) к настоящему Правилу (Стандарту).

2.3. Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

2.4. Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

а) соответствующую квалификацию, как правило подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.);

б) соответствующий опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило подтвержденную соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

2.5. Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным. Аудиторская организация, как правило, не должна использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

а) эксперт - физическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов), либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

б) эксперт - юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта - юридического лица. Если после назначения эксперта возникли или стали известны обстоятельства, указанные в настоящем пункте, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

2.6. Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого эта организация проводит аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть совершен в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

2.7. Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора возмездного оказания услуг, заключаемого между экономическим субъектом, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и экспертом либо между аудиторской фирмой и экспертом (с учетом положений пункта [2.6](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16831#p44) настоящего Правила (Стандарта).

2.8. Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

а) цели и объем работы эксперта;

б) описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;

в) описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;

г) конфиденциальность информации экономического субъекта;

д) сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

е) форму и содержание заключения эксперта.

3. Оформление результатов работы эксперта

3.1. Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме.

3.2. Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным с тем, чтобы опытный аудитор и (или) другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

а) наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;

б) объект проведенной работы;

в) объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;

г) применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

д) принятые экспертом предположения при проведении работы, в том числе их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

е) любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;

ж) результаты проведенной работы.

3.3. Заключение эксперта должно состоять, как правило, из трех частей: вводной, исследовательской и выводов. Примерное содержание заключения эксперта приведено в [Приложении 2](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=16831#p111) к настоящему Правилу (Стандарту).

3.4. Сведения, включенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования.

3.5. Заключение эксперта должно быть подготовлено на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность сведений, содержащихся в них, в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

3.6. Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату документа;

в) личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта - юридического лица должно быть скреплено его печатью.

3.7. Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй - аудиторской организации.

4. Использование результатов работы эксперта

4.1. Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

а) информации, на которой основывается заключение эксперта;

б) предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

в) общих результатов проведенного аудита.

4.2. Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) экономического субъекта, либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

4.3. Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

4.4. Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то такие разъяснения должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

4.5. Аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

4.6. В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

4.7. Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

**Список литературы:**

1. Д. ШЕРЕМЕТ, В.П. СУЙЦ АУДИТ учебник 2004 г.
2. А.Е. Суглобое, Б.Т. Жарылгасова [Бухгалтерский учет и аудит учебник 2007 г.](http://studyspace.ru/remository/elektronnyie-uchebniki/elektronyie-uchebniki-po-auditu/buhgalterskiy-uchet-i-audit-uchebnik-2007-g.-a.e.-sugloboe-b.t.-zharyilgasova.html)
3. Программа «Консультант Плюс»
4. Программа «Гарант»
5. Интернет сайт:http://exsolver.narod.ru/Books/Other/Audit/index.html