ПЛАН:

Введение

Основная часть

Вопрос №1. Сущность, значение и статус международных стандартов аудиторской деятельности

Вопрос №2. Аудиторские доказательства

Вопрос №3. Планирование аудиторской проверки

Вопрос №4. Аудиторская оценка бизнеса клиента. Проверка соблюдения законодательных и нормативных актов

Вопрос №5.Аудиторская оценка системы внутреннего контроля

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Аудит имеет уже достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в 19в. в акционерных компаниях Европы. Исторической родиной аудита считается Англия, где в 1844г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правление акционерных компаний обязаны приглашать не реже 1 раза в год специального человека для проверки бух. счетов и отчета перед акционерами.

Главными требованиями предъявляемые к аудитору были его безупречная честность и независимость. Сейчас в странах с развитой экономикой деятельность аудиторов регламентируется стандартами и нормами. Под стандартами аудита в теории и практики понимают основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Эти правила помогают аудитору определить масштаб ревизионных мероприятий и методику их проведения, являются критерием оценки результатов проверки. Стандарты должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит.

Потребность в неких общих правилах, подходах, понятиях при проведении аудита были всегда, но особенно остро она проявилась в 1970-1980-х гг. в связи с развитием транснациональных корпораций и превращением аудиторских фирм, их обслуживающих, в крупные международные группы. Именно тогда и были разработаны международные правила (стандарты) аудита.

В настоящее время существуют стандарты нескольких уровней:

1.международные;

2.федеральные;

3.внутренние (стандарты общественных аудиторских организаций и стандарты аудиторских фирм – внутрифирменные стандарты).

Стандарты обеспечивают:

- единство принципов аудита – единство требований к качеству и надежности;

- унификацию аудита в вопросах методологии;

- единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности.

Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандартов:

- могут быть получены определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита;

- может быть обеспечен определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;

- обеспечена связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки;

- обеспечена возможность контроля качества работы аудитора;

- может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.

В ближайшие годы Россия будет продолжать проведение рыночных реформ, а ее участие в международной экономической интеграции и разделении труда будет расширяться и углубляться. В этой связи знание и умелое использование международных стандартов аудита будет способствовать повышению уровня профессионализма аудиторов и аудиторских организаций.

Международные фирмы, приняв на себя обязательства вместе с МФБ добиваться соблюдения международных стандартов и обеспечивать высокое качество системы внутреннего контроля во всех странах, в которых они работают, будут способствовать повышению прозрачности, надежности и сопоставимости финансовой информации в мировом масштабе.

По мере изменения информационных потребностей предприятий и потребителей от аудиторов все чаще начинают требовать не только подтверждения финансовой отчетности, но и выдачи аудиторских гарантий. Комитет по международной аудиторской практике (IAPC) при Международной федерации бухгалтеров играет ведущую роль в подготовке стандартов и рекомендаций для тех сфер деятельности, в которых заключение независимого аудитора может повысить ценность и достоверность информации.

1. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И СТАТУС МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Международные стандарты аудиторской деятельности являются общепризнанным механизмом регулирования профессиональной деятельности в мировой практике.

Описать на основе единой методологической базы принципы осуществления аудита в целях выработки однозначного понимания его роли и значения, целей и задач его осуществления, механизмов и процедур их достижения и решения – вот их назначение.

Через посредство стандартов осуществляется регулирование как государственное, поскольку стандарты впитывают в себя все законодательные требования государства, так и негосударственное и стороны общественных объединений, определяющих рекомендательные положения стандартов.

Стандарты используются, как правило, там, где человек в процессе осуществления определенной деятельности выполняет постоянно повторяющиеся процедуры или действия.

Аудит – это именно та область, где специалист для достижения конечной цели должен выполнить определенный комплекс процедур. В то же время здесь нельзя не учитывать, что аудиторская деятельность относится к высоко интеллектуальной. По этой причине стандарты не могут касаться способов и методов выполнения аудитором работы, а должны регламентировать лишь последовательность ее осуществления, общепризнанный порядок оформления процедуры и результатов.

Для успешного выполнения аудиторских проверок и качественного оказания других аудиторских услуг необходимо применение в аудиторской практике единых правил (стандартов) аудита.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования к качеству и надежности аудита и обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. На их базе формируются учебные программы для подготовки аудиторов.

Стандарты служат также основанием для оценки качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов при недобросовестном выполнении аудиторской проверки.

Успехи и неудачи в работе российских аудиторов тесно связаны с общей ситуацией в экономике. А в сегодняшних экономических условиях в нашей стране успешно существуют лишь предприятия и отрасли, ориентированные на экспорт. К сожалению, сегодня далеко не все предприятия понимают значение и смысл института аудита, хотя обладают достаточными финансовыми возможностями для того, чтобы привлечь к решению своих задач опытных консультантов и аудиторов.

В ближайшие годы Россия будет продолжать проведение рыночных реформ, а ее участие в международной экономической интеграции и разделении труда будет расширяться и углубляться. В этой связи знание и умелое использование международных стандартов аудита будут способствовать повышению уровня профессионализма аудиторов и аудиторских организаций.

Международные стандарты предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, адаптировав их, можно применять при аудите иную информацию и предоставлять сопутствующие услуги.

Разработкой, внедрением и продвижением этих стандартов непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – международное объединение бухгалтерской профессии.

Целью Федерации является развитие и совершенствование бухгалтерской профессии, что позволит ей оказывать услуги на высоком качественном уровне в интересах всего общества.

В настоящее время в ее состав входят 153 профессиональных организаций бухгалтеров из 113 стран, в том числе из России, представляющих более двух миллионов бухгалтеров, занимающихся частной практикой, преподаванием, состоящих на государственной службе, занятых в промышленности и торговле.

Международная федерация бухгалтеров и крупнейшие международные компании выступили с новой инициативой, направленной на повышение качества стандартов финансовой отчетности и аудита во всем мире, что позволит защитить интересы международных инвесторов и будет способствовать более активному перемещению капитала между странами.

В соответствии с данной инициативой планируется создать новое объединение фирм под эгидой Международной федерации бухгалтеров, которое совместно с Федерацией будет разрабатывать международные стандарты бухучета и аудита и оказывать содействие в их внедрении в практику. Кроме того, предлагается установить систему независимого контроля за деятельностью МФБ в сфере защиты интересов общества.

В объединение фирм под эгидой МФБ может вступить любая компания, клиентами которой являются транснациональные корпорации, при этом компания должна соблюдать жесткие требования в отношении качества, в том числе:

- руководствоваться Международными стандартами аудита и Кодексом этики МФБ при проведении аудиторских проверок;

- обеспечивать наличие эффективной системы внутреннего контроля, в том числе анализ организации работы внутри фирмы;

- проводить обучение в области международных стандартов бухучета и аудита, в том числе в сфере Кодекса этики;

- не препятствовать внешним аудиторам проводить регулярные проверки качества своей деятельности;

- оказывать содействие в становлении профессиональных объединений и внедрении международных стандартов учета и аудита в развивающихся странах.

Финансирование деятельности объединения фирм под эгидой МФБ будет, в основном, осуществляться за счет фирм-участников, которые также выделят дополнительные ресурсы для работы МФБ в области разработки и мониторинга стандартов аудита.

По мере изменения информационных потребностей предприятий и потребителей от аудиторов все чаще начинают требовать не только подтверждения финансовой отчетности, но и выдачи аудиторских гарантий. Комитет по международной аудиторской практике (IAPC) при Международной федерации бухгалтеров играет ведущую роль в подготовке стандартов и рекомендаций для тех сфер деятельности, в которых заключение независимого аудитора может повысить ценность и достоверность информации, предоставляемой директорами и менеджерами. В настоящее время разрабатываются новые международные стандарты по аудиторским гарантиям. В них рассматриваются этапы выполнения задания, предусматривающего выдачу аудиторских гарантий, а также требования к профессиональным бухгалтерам, осуществляющим такие задания.

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран, а также по мере превращения аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Стала очевидной потребность в выработке единых профессиональных требований, целесообразность которых подтверждена опытом работы аудиторов в разных странах.

Разработкой таких профессиональных норм на международном уровне занимается Международный комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров. Им опубликованы Международные стандарты аудита (ISA) и Международные руководства по аудиторской практике (IAPS).

Аудиторские стандарты, подготовленные Международным комитетом по аудиторской практике, базируются на следующих основополагающих принципах:

- аудит должен проводиться лицом, имеющим соответствующую профессиональную подготовку и опыт работы;

- во всех вопросах работы аудитора соблюдается объективность и независимость его суждений;

- аудитор должен добросовестно и квалифицированно выполнять свои обязательства перед клиентом, обеспечивать надлежащий контроль за действиями подчиненных сотрудников в ходе проверки;

- аудитору необходимо иметь достаточное представление о системе внутреннего контроля клиента, чтобы спланировать свою работу, определить характер и объемы аудиторских процедур, сроки выполнения отдельных этапов и проверки в целом;

- в ходе аудиторской проверки аудитор, используя методы опроса, наблюдения, анализа и др., накапливает исчерпывающие свидетельства для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности;

- в аудиторском заключении должно содержаться мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности или описание причин, по которым мнение не может быть выражено.

Международные стандарты способствуют развитию профессии аудиторов в тех странах, где уровень профессионализма ниже мирового, а также интеграции национального аудита в международные экономические отношения. Однако в разных странах их применение различно в связи с особенностями национальных учетных систем, экономических и политических условий, исторических традиций.

В наиболее развитых странах, имеющих национальные стандарты аудита (США, Канада, Великобритания, Германия, Франция), международные стандарты принимаются просто к сведению. Например, Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров подготовлены Общепринятые аудиторские стандарты (GAAS) и Положения о стандартах аудита (SAS), которые эффективно используются аудиторами США.

В странах, где решено не разрабатывать собственные аудиторские стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия и другие), международные стандарты приняты в качестве национальных. В других странах (Австралия, Бразилия, Индия, Россия и другие) международные стандарты используются в качестве базы для создания собственных.

Таким образом, в последние годы резко возрос интерес к Международным стандартам аудита. Кроме того, по сведениям МФБ, американский Комитет по эффективности аудиторской деятельности в своем проекте стандарта отметил, что многие крупные аудиторские фирмы используют МСА в качестве основных общепринятых рекомендаций и методологии при проведении аудита.

Ведутся переговоры с IOSCO (Международной организацией комиссий по ценным бумагам) об официальном признании МСА по схеме, которая недавно использовалась для признания Международных стандартов финансовой отчетности.

Чем быстрее Россия примет международные стандарты, или, по крайней мере, будет ими руководствоваться, тем быстрее аудит, проводимый в России, приобретет статус аудита мирового уровня, результатам которого могут доверять участники международного фондового рынка.

Значение международных стандартов аудита состоит в следующем:

- способствовать обеспечению высокого качества аудиторской проверки;

- устанавливать единые требования при осуществлении обязательного аудита;

- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений;

- помогать пользователям финансовой информации понять сущность и методы аудиторской проверки;

- обеспечить сравнимость качества работы отдельных аудиторов.

Соблюдение в России единых требований, предъявляемых к бухгалтерской профессии, должно способствовать развитию российской экономики и повышению инвестиционной привлекательности нашей страны за рубежом. Овладение международными стандартами аудита позволит российским аудиторам активнее участвовать в тендерах на проведение аудиторских проверок иностранных фирм, осуществляющих активную хозяйственную деятельность на территории Российской Федерации.

В настоящее время в России ведется большая работа по развитию и становлению аудиторской деятельности.

Приняты на государственном уровне документы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации:

- Федеральный закон РФ "Об аудиторской деятельности" №119-ФЗ от 7 августа 2001 года (в ред. Федеральных законов, от 02.02.2006г. № 19-ФЗ);

- Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 " О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ";

- Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. № 190 "О лицензировании аудиторской деятельности" (в ред. Постановления Правительства РФ от 03.10.2002 № 731);

- Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 "Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" (в ред. Постановления Правительства РФ от 25.08.2006 № 523) ;

- Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405 "Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности";

- Постановление Правительства РФ от 12.06.2002 г. № 409 "О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита".

Знание того, что такое аудит и как он проводится, необходимо для осознания его социальной функции и профессиональных обязанностей, которые аудитор берет на себя при выполнении этой функции.

Для понимания основ и логики методов, техники, которые применяет аудитор, степени внимания, которую он проявляет при проведении аудита, необходимо также понимание социальной среды и институтов, в рамках которых проводится аудит.

Знание МСА позволяет уяснить, что представляет собой аудит, проводимый должным образом, и почему конкретные его процедуры дают возможность аудитору приспосабливаться к изменяющимся обстоятельствам ради соблюдения общественных, юридических и профессиональных требований. Современный аудитор должен знать теорию и владеть концепцией проведения аудиторской проверки, ибо он имеет больше шансов на успех, чем аудитор, механически хранящий в памяти набор определенных процедур и операций.

Кроме того, следует отметить, что переходный характер российской экономики, неразвитость инвестиционных отношений, недостаточное количество компетентных пользователей финансовой отчетности приводят к тому, что аудиторские услуги в их классическом виде как подтверждение достоверности финансовой отчетности пока еще недостаточно востребованы российским обществом. В результате для многих аудиторских фирм аудит часто сводится к проверке правильности налоговых расчетов клиента, поиску злоупотреблений и налоговым консультациям, не сопровождаемым соблюдением формальностей, предусмотренных стандартами, по итогам которых тем не менее клиентам выдаются стандартные аудиторские заключения.

В основе отклонений российского аудита от МСА есть причины юридические, административные и экономические, хотя уже сегодня многие российские аудиторские фирмы имеют возможность работать и работают в близком соответствии с МСА.

И еще одна причина, по которой аудиторские фирмы России вынуждены использовать МСА, – это участие в проектах Мирового Банка, Организации объединенных наций, USAID и т.п. Если аудиторская фирма не использует в своей профессиональной деятельности МСА, то об участии в проектах международных организаций можно просто забыть.

В результате можно сказать, что российские стандарты, как не противоречащие в целом МСА, соблюдаются российскими фирмами, относящимися к так называемой “большой пятерке”, и еще рядом авторитетных российских аудиторских фирм, оказывающих услуги крупнейшим предприятиям и заинтересованных в своей репутации. Что касается нескольких тысяч средних и мелких аудиторских фирм, имеющих государственную лицензию на проведение аудита, то невозможно даже оценить, какая доля их соблюдает стандарты, поскольку процедуры внешнего контроля за аудиторскими фирмами находятся в стадии развития.

В то же время переход к работе в соответствии с МСА в России сегодня происходит с трудом. Это связано с тем, что многие клиенты не понимают сущности классического аудита, да и просто не заинтересованы в его проведении, растущая аудиторская профессия в России еще не имеет традиций работы в соответствии с общепринятыми в развитых странах этическими нормами, а работа по МСА объективно ведет к усложнению и удорожанию аудита и, следовательно, сегодня ухудшает позиции квалифицированных аудиторов в конкурентной борьбе с теми, кто не соблюдает стандартов в работе.

Большинство российских правил (стандартов) аудиторской деятельности представляет собой более подробный и адаптированный для российских специалистов вариант МСА. Таким образом, выполняя требования российских правил (стандартов), российские аудиторы одновременно выполняют и большинство требований МСА.

В разработке аудиторских стандартов в России на основе международных участвует целый ряд государственных, общественных организаций, научных учреждений, вузов, аудиторских фирм, отечественных и зарубежных экспертов.

Международные аудиторские стандарты можно подразделить на три основные группы:

1. Общие правила (стандарты) представляют собой свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения аудитора по всем вопросам, касающимся выполняемой работы, и др.
2. Правила (стандарты) проведения аудиторской проверки раскрывают положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, получения доказательных материалов и т.д.

3.Правила (стандарты) составления отчета предусматривают указание на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверяется в ходе аудита, была ли она составлена в соответствии с общепринятыми правилами, а также на разграничение функций аудитора и администрации экономического субъекта. Отчет аудитора должен содержать заключение по поводу достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта или указание причин, по которым заключение не может быть составлено.

Национальные стандарты аудита (как и международные) определяют лишь общий подход к его проведению, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать аудиторы.

Однако стандарты не регламентируют конкретные действия, приемы, процедуры, применяемые в процессе проведения проверки. Они могут быть различными, и их рациональность определяется самим аудитором. Этой цели служат внутрифирменные стандарты аудита.

Для обеспечения высокого качества оказываемых аудиторских услуг аудиторы и аудиторские фирмы должны на основе национальных разрабатывать свои внутренние стандарты, учитывающие специфику работы аудиторской фирмы и раскрывающие содержание конкретных процедур проведения проверки, сбора аудиторских доказательств, их документирования, политики взаимоотношений с клиентами, внутреннего контроля и внутренней отчетности фирмы, прав и обязанностей сотрудников, требований к уровню их образования и квалификации и др.

Во многом внутренние стандарты призваны выполнять роль четких руководящих указаний для аудиторов и всех сотрудников аудиторской фирмы. При проведении проверок это в известной мере облегчает сбор необходимых доказательств, сокращает время проверки, уменьшает риск ошибок при формулировании заключения. Появляется возможность увеличить объем и повысить качество выполняемых работ, шире использовать для проведения аудиторов-ассистентов, сделать технологию организации аудита более современной и рациональной.

В то же время стандарты не должны быть излишне детализированными, сковывать инициативу аудитора, так как это может превратить аудит в механический сбор сведений, не подкрепленный профессиональными суждениями.

Подготовка внутрифирменных аудиторских стандартов – процесс трудоемкий, требующий значительных научных знаний, обобщения как положений нормативных актов, так и практического опыта работы аудиторской фирмы. Однако возможные затраты на их подготовку окупятся уже в течении нескольких месяцев с начала их практического применения. Учитывая высокую значимость внутренних стандартов для экономического и общественного статуса аудиторской фирмы, их содержание является коммерческой тайной со всеми вытекающими отсюда последствиями.

2. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

В международном нормативе аудита подчеркивается, что аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства благодаря выполнению независимых процедур, с тем чтобы позволить ему составить на этом основании обоснованные выводы, на которых основано его мнение о финансовой информации.

Процедуры согласования представляют собой тесты, составленные для получения обоснованной гарантии действительности видов внутреннего контроля, на которых основана аудиторская достоверность.

Достаточность и соответствие взаимосвязаны и применяются к доказательствам, получаемым одновременно из процедур согласования и независимых процедур. Достаточность представляет собой меру количества полученных аудиторских доказательств. Соответствие аудиторских доказательств относится к вопросу их уместности и достоверности. Обычно аудитор считает необходимым более полагаться на убедительные, чем заключительные доказательства. Он может часто искать доказательства из различных источников или различной природы, для того, чтобы подтвердить подобное утверждение.

Аудиторские доказательства должны позволить аудитору составить мнение о проверяемой финансовой информации. Подготавливая такое мнение, аудитор обычно не изучает всю информацию, имеющуюся в его распоряжении, поскольку он может получить заключение по остатку счета, классу операций или контролю путем вывода или статистической процедуры выборки.

Аудиторское суждение в отношении того, что является достаточным соответствующим аудиторским доказательством, зависит от такого фактора, как степень риска ложного заявления.

Этот риск может возникнуть под влиянием: сущности статьи; адекватности внутреннего контроля; сущности мероприятия, выполняемого предприятием; ситуаций, которые могут оказывать влияние на руководство; финансовое положение предприятия; материальность статьи в финансовой информации; опыт, полученный в процессе предыдущих аудиторских проверок; результаты аудиторских процедур, включая обман или ошибки, которые могли быть обнаружены; вид имеющейся информации.

При подготовке отчета аудитор использует доказательства, полученные при проведении процедур согласования и независимых процедур.

Достоверность аудиторских доказательств находится под влиянием внутреннего или внешнего источника и их сущности: визуальных, документированных или устных информаций.

Поскольку достоверность аудиторских доказательств зависит от обстоятельств, при которых они получены, оценке достоверности аудиторских доказательств могут быть полезными следующие обобщения:

- Внешнее доказательство (например, полученное от третьей стороны подтверждение) является более достоверным, чем внутреннее. Внутреннее доказательство является более достоверным, когда сопутствующий вид внутреннего контроля удовлетворителен.

- Доказательство, полученное самим аудитором, является более достоверным, чем полученное от предприятия.

- Доказательства в форме документов и письменных показаний являются более достоверными, чем устные показания.

Уверенность аудитора возрастает, если аудиторские доказательства, полученные из личных источников, являются содержательными.

При выборе процедур для получения доказательств он должен признавать возможность того, что финансовая информация может быть материально искажена.

Должно быть обеспечено рациональное соотношение между стоимостью получения доказательств и полезностью полученной информации.

Когда аудитор обоснованно сомневается по какому-либо существенному вопросу, он должен попытаться получить необходимые доказательства для устранения такого сомнения. Если он не в состоянии получить такие доказательства, ему не следует высказывать свое мнение.

Аудитор получает доказательства при выполнении независимых процедур и процедур согласования, используя следующие методы:

- изучение;

- наблюдение;

- опрос и подтверждение;

- подсчет;

- аналитический обзор.

Время проведения подобных процедур зависит частично от периодов времени, в течение которых имеются в наличии найденные аудиторские доказательства.

Изучение состоит в исследовании записей, документов или осязаемых активов. Это позволяет получить доказательства различной степени достоверности, зависящие от их сущности и источника.

Имеются три основные категории документальных доказательств, представляющих аудитору различные степени достоверности: - созданные и принадлежащие третьим сторонам; - созданные третьими сторонами и находящиеся в организации; - созданные и находящиеся в организации.

В соответствии с требованиями третьего стандарта от аудитора требуется получение значимых и достаточных доказательств. Другими словами, аудитор должен принять решение о том, является ли полученное доказательство надежным и полезным и достаточно ли получено веских доказательств. Значимость доказательства зависит от его надежности и происхождения. Доказательство должно обладать данными свойствами для того, чтобы оказывать влияние на формирование мнения аудитора по финансовым документам. Каждая группа полученных доказательств проходит оценку ее полезности. Доказательство является настолько полезным, насколько оно позволяет решить указанные проблемы.

Чтобы быть полезным аудитору, доказательство должно также быть надежным. Определение надежности, приведенное в FASB, также приемлемо в контексте доказательств, получаемых при проведении аудиторской проверки. Надежность – это качество информации, которое обеспечивает обоснованное отсутствие в ней ошибок и искажений и отражение должной информации.

Объём и характер доказательств, которые, по мнению аудитора, являются необходимыми для составления заключения по финансовым документам в целом, а также время получения таких доказательств зависят от профессиональных качеств аудитора. Аудитор принимает указанные решения только после тщательного ознакомления с условиями конкретной проверки и рассмотрения различных рисков, имеющих отношение к ней. Задача каждой аудиторской проверки заключается в выполнении необходимых работ наиболее эффективным способом.

Обычно аудитор полагается на доказательства, которые являются убедительными. При принятии решения об убедительности доказательства аудитору приходится работать в течение некоторого периода для определения ценности полученного доказательства. При принятии указанных решений аудитор не может пренебрегать риском выдачи им неправильного заключения и не проводить какой-либо проверки только потому, что её трудно провести или она дорогостоящая.

Хотя у аудитора нередко возникают сомнения в отношении сделанных выводов, отраженных в финансовых документах, для обоснования данного им заключения он должен быть в них полностью уверен.

Выдача безусловного заключения предполагает наличие у аудитора уверенности в правильности отражения всех материалов в финансовых документах. Аудитору следует воздержаться от выдачи заключения до тех пор, пока он не соберет веских доказательств, достаточных для исключения всех сомнений.

Аналитические процедуры представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения записанных сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор.

Аналитические процедуры – это методы получения аудиторских доказательств, состоящие в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности экономического субъекта.

Целями применения аналитических процедур аудита являются:

-выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора;

-изучение деятельности экономического субъекта;

-оценка финансового положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности;

-выявление фактов искажения бухгалтерской отчетности;

-сокращение числа аудиторских процедур по существу;

-обеспечение тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Аналитические процедуры выполняются в несколько этапов:

- определение цели процедуры;

- выбор вида процедуры;

- выполнение процедур;

- анализ результатов выполнения процедур.

Выбор аналитических процедур является предметом профессионального суждения аудитора.

Аналитические процедуры применяются в следующих целях:

- на стадии планирования.

- в качестве процедур проверки по существу

- при проведении общего обзора на завершающей стадии аудита.

Аналитические процедуры – это весомый инструмент в конце аудита после того, когда аудитор проверил бухгалтерскую отчетность, чтобы убедиться в наличии существенных искажений или других финансовых проблем.

Нельзя переоценивать то, что, как и прочие виды аудиторских тестов, аналитические процедуры должны выполняться только тогда, когда аудитор определяет цель их выполнения. Аналитические процедуры не должны выполняться как «еще один» аудиторский тест для подтверждения доказательств, которых и так уже достаточно.

Организация эффективности аналитических процедур и оценка того, соответствуют ли их результаты ожиданиям, требуют большого опыта и знаний. По этой причине аналитические процедуры выполняются руководителем проверки, а если полномочия предоставлены ассистенту, то будут обеспечены серьезный контроль и наблюдение.

В процессе проведения аудита аудитор применяет следующие аналитические процедуры:

- Сопоставление информации за предшествующие периоды. - Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором. - Сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом.

- Изучение взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и соответствующей небухгалтерской информацией.

- Изучение взаимосвязи между элементами бухгалтерской отчетности, которые предположительно должны соответствовать прогнозному образцу, основанному на опыте экономического субъекта.

- Анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними.

- Изучение взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и небухгалтерской информацией.

В результате они могут выявить области проверки, требующие дополнительных аудиторских процедур.

При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

Целью использования процедур проверки по существу является снижение риска не обнаружения в отношении определенных утверждений в бухгалтерской отчетности.

При использовании аналитических процедур в качестве процедур поверки по существу рассматриваются следующие факторы:

- цели аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;

- тип и структуру предприятия;

- наличие информации финансового и нефинансового характера;

- достоверность имеющейся в наличии информации;

- источник имеющейся информации;

- сопоставимость имеющейся информации;

- знания, полученные во время проведения предыдущих проверок.

В ходе аудиторской проверки аналитические процедуры могут применяться наряду с другими аудиторскими процедурами и являются одним из средств сокращения объема аудиторских процедур.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры играют роль окончательной проверки наличия в бухгалтерской отчетности существенных искажений или других финансовых проблем.

Целью аналитических процедур, применяемых аудитором на завершающей стадии или непосредственно в конце аудита, должно быть определение того, сопоставимы ли результаты деятельности предприятия, положение его дел и вся прочая информация, включенная в бухгалтерскую отчетность, друг с другом и представлением о бизнесе, которое сложилось у аудитора.

Если результаты аналитических процедур не согласуются с ожиданиями аудитора, следует предпринять дальнейшие исследования для выяснения причин подобной ситуации. Обычно этот процесс начинается с поиска объяснения у руководства клиента. Если получен удовлетворительный ответ для объяснения различий, аудитор должен попытаться получить независимые подтвержденные фактами доказательства в отношении этого объяснения.

На завершающем этапе аудита сопоставлению с данными предыдущих периодов нередко подвергаются обобщающие показатели бухгалтерской отчетности экономического субъекта: прибыль, объем реализации, фонд заработной платы и т.д.

Аналитические процедуры применяют также для оценки допущения непрерывности деятельности экономического субъекта (т.е. необходимо оценить, сможет ли он продолжать свою деятельность и выполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом), а это – типично аналитическая задача и по формулировке, и по методам решения. Кроме того, аналитические процедуры применяют руководители проверки и старшие аудиторы для выявления возможных погрешностей аудита.

Целесообразно на этапе завершения аудита провести следующие аналитические процедуры:

- расчет чистых активов,

- выявление признаков неплатежеспособности.

Общие аналитические процедуры, которые аудитор должен выполнить, должны быть записаны в соответствующем разделе рабочих документов.

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения аудиторских доказательств, необходимых при составлении аудиторского заключения, а также для подготовки письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

### В соответствии с международными стандартами аудита, высказывая своё мнение о финансовой отчетности, аудитор выполняет процедуры, необходимые для получения обоснованной гарантии того, что финансовая отчетность правильно подготовлена по всем материальным аспектам. В связи с сущностью тестов и другими ограничениями аудита вместе с ограничениями системы внутреннего контроля имеется неизбежный риск того, что некоторые материальные искажения могут остаться нераскрытыми. Любое указание на то, что некоторый обман или ошибка, способные привести к материальному искажению могут произойти, заставит аудитора расширить его процедуры подтверждения или рассеять свои сомнения или подозрения.

### Цель данного стандарта – определить ответственность аудитора за обнаружение материальных искажений, являющихся результатом обмана или ошибки при проведении аудита финансовой информации, а также предоставить рекомендации по проведению процедур, которые аудитор должен выполнять, обнаружив, что обман или ошибка произошли.

### Термин «обман» относится к преднамеренному неправильному показу финансовой информации одним или более лицами из состава руководства, служащих предприятия.

### Обман может предусматривать:

### –манипуляцию, фальсификацию или изменение записей или документов;

– преднамеренно неправильное отнесение в активы различных статей;

– уничтожение или пропуск эффекта операций от записей или документов;

– отражение операций без указания их содержания;

– неверное применение принятых на предприятии учетных решений.

Термин «ошибка» относится к следующим непреднамеренным ошибкам в финансовой информации:

– арифметические или грамматические ошибки в основных записях учетных данных;

– недосмотр или неправильное представление фактов;

– неправильное применение учетных решений.

Таким образом, ошибки – неумышленные искажения записей или пропуски сумм, или сообщение не подлежащих раскрытию сведений в финансовой отчетности.

Нарушения – преднамеренные искажения записей, или пропуски сумм, или сообщение не подлежащих раскрытию сведений в финансовой отчетности – включают подделку финансовых документов с целью запутать финансовую отчетность, называемую иногда мошенничеством руководства, и незаконное присвоение денежных средств, называемое иногда растратой.

Аудитору следует построить свою проверку таким образом, чтобы обеспечить обоснованную уверенность в обнаружении ошибок и нарушений, которые имеют материальное значение для финансовой отчетности.

При этом аудитор должен оценить риск того, что ошибки и нарушения могут стать причиной в финансовой отчетности материального искажения. Следует так построить проверку, чтобы обеспечить обоснованную уверенность в обнаружении ошибок и нарушений, имеющих материальное значение для финансовой отчетности. Аудитору нужно проявить должную осторожность при планировании, проведении и оценке результатов процедур аудита, а также необходимый уровень профессионального скептицизма, чтобы добиться обоснованной уверенности в том, что материальные ошибки и нарушения будут обнаружены.

Ответственность за предупреждение и обнаружение обмана и ошибки возложена на руководство предприятия благодаря постоянному функционированию адекватной системы внутреннего контроля. Такая система уменьшает, но не устраняет возможность обмана или ошибки.

Следовательно, аудитор ищет обоснованную гарантию того, что обман или ошибка, которые могут быть существенными в финансовой информации, выявлены или что ошибка исправлена. Поэтому аудитор должен планировать свою проверку таким образом, чтобы ожидать обнаружение существенных искажений в финансовой информации, являющихся результатом обмана или ошибки.

Степень гарантии обнаружения ошибок будет более высокой, чем при обнаружении обмана, поскольку обман обычно сопровождается действиями, специально подготовленными для искажения определенной информации.

В связи с ограничениями аудита есть возможность того, что существенные искажения финансовой информации в результате обмана могут быть не обнаружены. Последующее отражение материального искажения финансовой информации в результате обмана или ошибки, существовавших в течение отчетного периода, рассматриваемого аудиторским отчетом, не указывает на то, что аудитор не выполнил основные принципы аудита. Вопрос о том, выполнил ли их аудитор, определяется адекватностью процедур, предпринятых при данных обстоятельствах, и уместностью аудиторского отчета, основанного на результатах проведенных процедур.

Аудитор должен рассмотреть риск материального искажения финансовой информации, причиненный ему обманом или ошибкой. При необходимости он может из-за этого изменить свои аудиторские процедуры.

Аудитору предписано анализировать различные факторы и делать оценки риска.

Аудитор может быть не в состоянии получить аудиторские доказательства для того, чтобы подтвердить или рассеять подозрение обмана. При этом аудитор должен рассматривать возможный выход на финансовую информацию и ее влияние на его отчет. Аудитору также необходимо изучить соответствующие законы и инструкции, получить юридический совет до сдачи отчета о финансовой информации.

Когда в обмане или ошибке участвует член руководства предприятия, аудитор должен пересмотреть достоверность любых ранее полученных данных показаний, составленных этим лицом для аудитора.

Люди, не имеющие отношения к аудиторской профессии, часто путают такие два понятия: “профессиональные обязанности аудитора” и “юридическая ответственность аудитора”. Различие весьма тонкое, однако оно должно быть проведено для того, чтобы обеспечить правильные отношения между аудиторами.

Аудиторские обязанности в огромной степени отражают ожидания пользователей финансовых отчетов, по которым проводится аудит. Пользователи ожидают от аудитора оценки тех фактов и раскрытий (данных), которые были сделаны руководством (компании), определения наличия в финансовых отчетах каких-либо неточностей (намеренных или непреднамеренных).

Ответственность аудитора перед клиентами обусловлена прямыми контрактными отношениями между ними, известными как договорные, и законом о правонарушениях. По неписаному закону аудитор несет ответственность перед клиентом за нарушение договора. Ответственность перед клиентом он несет также и по закону о правонарушениях, не связанных с нарушением договора, как правило, за преступную небрежность и обман (мошенничество).

Аудиторы должны сделать все, чтобы между ними и их клиентами было полное понимание по вопросу ответственности аудитора за выявление ошибок, нарушений или противоправных действий. Поскольку это очень тонкий вопрос взаимоотношений, то многие аудиторы сначала устно обсуждают все условия найма, затем закрепляют их на бумаге, письменно излагая все условия и подтверждая обоюдное понимание функций, задач, обязанностей и ответственности, связанных с аудитом. Однако наличие такого письменного соглашения не освобождает аудитора от юридической ответственности за невыполнение надлежащим образом своих профессиональных обязанностей и за несоблюдение профессиональной бдительности.

3. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Аудитор должен тщательно планировать свою деятельность по трем основным причинам:

- это даст аудитору возможность получить достаточное количество свидетельств о положении дел клиента,

- поможет удержать в разумных пределах затраты на аудит,

- позволит избежать недоразумений с клиентом.

Выделяют шесть основных этапов планирования аудита:

- предварительное планирование,

- сбор общих сведений о клиенте,

- сбор информации о правовых обязательствах клиента,

- оценка существенности погрешностей и риска,

- ознакомление с системой внутрихозяйственного контроля и оценка риска контроля,

- разработка общего плана аудита и программы аудита.

Каждый из первых пяти этапов нацелен на то, чтобы помочь аудитору в работе над последним этапом – в разработке эффективного и действенного общего плана аудита и программы аудита.

Предварительное планирование осуществляется на начальной фазе аудиторской работы и часто – в офисе клиента.

Предварительное планирование включает в себя:

- принятие решения о согласии начать или продолжить аудит отчетности клиента;

- подбор персонала для выполнения аудиторских обязанностей;

- составление письменного обязательства;

- ознакомление с отраслью и бизнесом клиента;

- осмотр организации и ее служебных помещений;

- рассмотрение экономической политики компании; оценка потребности в привлеченных специалистах.

4. АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА БИЗНЕСА КЛИЕНТА. ПРОВЕРКА СОБЛЮДЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ.

В начальной фазе аудита проверяют три тесно взаимосвязанных типа юридических документов и архивов:

- свидетельство о присвоении статуса корпорации и ее устав;

- протоколы собраний совета директоров и акционеров;

- контракты.

Знания о бизнесе клиента необходимы для выявления и понимания событий, операций и методов работ, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность, методы аудиторской проверки и аудиторское заключение.

Аудиторам необходимо иметь представление об экономических условиях функционирования проверяемой организации, в том числе о влиянии на нее государственной экономической политики, о географическом расположении компании и экономике соответствующего региона, об изменениях в налоговой сфере и т.д.

При подготовке и проведении аудита важно также иметь представление и об отраслевых условиях, поскольку банки, страховые компании, инвесторы и кредиторы в разных отраслях экономики действуют по-разному.

Общеэкономическая информация позволяет оценить тенденции развития проверяемой организации и так называемые «критические области» аудита.

К общеэкономической информации, понимание которой позволит более эффективно спланировать и провести аудиторскую проверку, в частности относится следующая:

- общие тенденции экономической активности (спад, подъем);

- процентные ставки и доступность финансовых ресурсов;

- инфляция, ревальвация валюты;

- политика правительства:

а) денежно-кредитная;

б) фискальная;

в) наличие финансовых стимулов;

г) тарифы, торговые ограничения;

- курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля;

- другая общеэкономическая информация.

Эта информация полезна, в частности, при планировании аудита, сравнительном анализе деятельности проверяемого субъекта за два или более отчетных периода и так далее. Например, замедление роста объемов выручки предприятия в условиях общего спада экономики, как правило, вполне объяснимо, а резкий рост выручки в тех же условиях должен вызвать вопросы у аудитора, требующие более тщательного анализа и проверки счетов продаж.

Специфические аспекты различных отраслей экономики находят отражение в бухгалтерской отчетности. Поэтому иметь представление об отрасли клиента аудитору важно, чтобы адекватно интерпретировать информацию, полученную в ходе аудита.

К отраслевой информации, которой необходимо владеть аудитору, относится следующая:

* конкурентная среда в отрасли, рыночные условия;
* цикличность (сезонность) деятельности;
* изменения в технологии производства;
* коммерческий риск (например, высокая технология, высокая мода, легкий доступ на рынок для новых конкурентов и т.п.);
* спад или расширение деятельности в отрасли;
* неблагоприятные условия в отрасли (снижение спроса, серьезная ценовая конкуренция);
* основные экономические и статистические показатели;
* специфические операции и особенности бухгалтерского учета;
* экологические требования и проблемы;
* нормативно-правовая база;
* наличие и стоимость источников энергии;
* другие отраслевые данные.

Ознакомиться с отраслью клиента аудитор может разными путями. К ним относятся: беседы с аудиторами, имеющими опыт проверки организаций той же отрасли, беседы с предыдущим аудитором и персоналом клиента, собственный опыт аудитора, накопленный в ходе предыдущих аудиторских проверок данного клиента и предприятий той же отрасли, специальная литература.

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

При планировании и проведении аудита необходимо изучить следующие специфические характеристики бизнеса клиента: -Управление и структура собственного капитала: -Деятельность проверяемого субъекта – продукция, рынки, поставщики,расходы: - Финансовая деятельность – факторы, относящиеся к финансовому положению и доходности субъекта:

- Условия, в которых подготавливается отчетность:

- Законодательство.

Информацию о бизнесе клиента аудитор получает и перед заключением договора на аудит, и при планировании, и в процессе аудиторской проверки.

До заключения договора на проведение аудита аудитор должен получить предварительные сведения об отрасли, структуре собственности, руководстве и характере деятельности будущего клиента с тем, чтобы определить, можно ли обеспечить адекватный уровень знаний о бизнесе клиента для проведения аудита.

Полученная информация должна обрабатываться и храниться аудитором, с тем чтобы быть доступной группе аудиторов, участвующих в аудиторской проверке данного клиента, и руководству аудиторской фирмы, курирующему проведение аудиторской проверки и несущему ответственность за аудиторское заключение.

В ходе аудиторской проверки знания о бизнесе клиента непрерывно дополняются. Аудиторы должны постоянно учитывать происходящие изменения в деятельности организации-клиента для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность клиента, ход аудиторской проверки или аудиторское заключение.

При планировании и проведении аудита, а также при оценке его результатов и формировании аудиторского заключения аудитор должен принимать во внимание, что несоблюдение проверяемой организацией законов и нормативных актов может в ряде случаев оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

В целях общего понимания законодательных и нормативных актов аудитору необходимо:

• использовать имеющуюся информацию о деятельности проверяемой организации

• получить от руководства проверяемой организации информацию о законодательных и нормативных актах, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на деятельность организации;

• получить от руководства проверяемой организации информацию о процедурах, применяемых в организации для выявления, оценки и отражения в учете и отчетности судебных исков и санкций;

• получить от руководства проверяемой организации информацию о применяемых процедурах, направленных на соблюдение законодательных и нормативных актов.

В соответствии с МСА 250 аудитору необходимо выполнить следующие процедуры, направленные на выявление несоблюдения законов и нормативных актов, положения которых должны учитываться при составлении финансовой отчетности:

• запросить руководство, соблюдает ли проверяемая организация применимые законодательные и нормативные акты;

• проверить переписку с регулирующими деятельность клиента органами и лицензирующими органами.

Аудитору также необходимо получить достаточные и уместные доказательства того, что в проверяемой организации соблюдаются законодательные и нормативные акты. Для этого аудитору необходимо изучить требования соответствующих законодательных и нормативных актов и убедиться в том, что необходимые показатели отражены в финансовой отчетности и необходимая информация раскрыта в примечаниях к ней.

В соответствии с МСА 250 за исключением процедур, описанных в пунктах 4.5 и 4.6 выше, аудитор не должен выполнять какие-либо тесты или другие процедуры в отношении соблюдения проверяемой организацией законодательных и нормативных актов, поскольку это выходит за рамки аудита финансовой отчетности.

Аудитору необходимо получить письменное заявление руководства о том, что аудитору сообщено обо всех известных имевших место или возможных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности. Стандарты и профессиональные рекомендации, касающиеся письменных заявлений руководства, описаны в МСА 580 «Заявления руководства» и российском правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта».

Проверяя согласно требованиям Закона «Об аудиторской деятельности» соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству, аудитор должен:

• изучить требования действующих законодательных и нормативных актов к порядку ведения бухгалтерского учета;

• убедиться в том, что проверяемая организация соблюдает указанные требования.

Как правило, проверка соблюдения требований законодательных и нормативных актов производится в ходе аудиторских процедур проверки соответствующих статей бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен быть готов к тому, что при проведении аудиторских процедур могут быть выявлены факты несоблюдения законодательных и нормативных актов.

В приложении к МСА 250 приведены следующие примеры данных, которые в ходе аудита должны привлечь внимание аудитора и могут свидетельствовать о несоблюдении законодательных и нормативных актов:

- расследования (проверки), проводимые государственными органами, факты наложения штрафных санкций;

- оплата услуг, необходимость которых сомнительна, и выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам, государственным служащим;

- выплата комиссионерам или посредникам вознаграждений, размер которых превышает обычный для подобных договоров;

- закупки по ценам существенно выше или ниже рыночной;

- необычные платежи наличными, перевод средств на номерные банковские счета;

- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;

- перечисление платежей за товары (услуги) не в ту страну, из которой осуществлялась поставка соответствующих товаров (услуг);

- оплата без надлежащего оформления документации, необходимой в соответствии с требованиями законодательства о валютном контроле;

- существование такой системы бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватное отражение операций или достаточные доказательства при аудите;

- несанкционированные операции или операции, не учитываемые надлежащим образом;

- комментарии соответствующего содержания в средствах массовой информации.

При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что проверяемая организация соблюдает законодательные и нормативные акты, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.

Если аудитор получает информацию о возможном несоблюдении законодательных и нормативных актов, ему необходимо выяснить характер такого несоблюдения, обстоятельства, при которых оно имело место, и другую информацию, необходимую и достаточную для оценки возможного влияния несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность проверяемой организации.

При оценке влияния фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность проверяемой организации аудитор должен:

• рассмотреть возможные финансовые последствия для организации: штрафы, пени, другие санкции, угрозу конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства и т.п.;

• рассмотреть необходимость раскрытия возможных финансовых последствий в отчетности организации;

• оценить, являются ли возможные финансовые последствия настолько серьезными, что они могут повлиять на достоверность финансовой отчетности.

Если в ходе аудита выявлены факты несоблюдения законодательных и нормативных актов то, независимо от существенности последствий несоблюдения, это ставит под сомнение добросовестность руководства и работников организации и требует анализа возможных последствий для других аспектов аудита.

Последствия выявления аудитором фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов зависят от того, имело ли место не только несоблюдение законодательства, но и сокрытие этого факта, а также от уровня вовлеченных руководителей и/или персонала проверяемой организации.

При выявлении фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов аудитору следует пересмотреть оценки системы внутреннего контроля клиента и оценку рисков и, в соответствии с пересмотренными оценками, уточнить характер и масштабы аудиторских процедур.Аудитору необходимо также учитывать влияние несоблюдения законодательных и нормативных актов на достоверность заявлений руководства.

О прочих выявленных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов аудитор должен сообщить в возможно короткий срок ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству организации или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов.

МСА 250 допускается, что аудитор может не сообщать руководству проверяемой организации о выявленных фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов, если выявленные факты малозначительны или не имеют последствий для организации. Аудитор может заранее оговорить с руководством проверяемой организации характер и масштаб выявленных фактов несоблюдения законодательства, о которых он будет сообщать.

Обязательство аудитора соблюдать конфиденциальность не позволяет ему сообщать третьим лицам о фактах несоблюдения проверяемой организацией законодательных и нормативных актов.

Аудитор должен документировать выявленные (или предполагаемые) факты несоблюдения проверяемой организацией законодательных и нормативных актов.

Аудиторская документация по данным вопросам может включать:

* копии записей бухгалтерского учета;
* копии соответствующих документов;
* протоколы бесед с руководством и/или персоналом;
* перечень законодательных и нормативных актов, нарушения положений которых были выявлены аудитором;
* письменные заявления руководства по вопросам соблюдения законодательных и нормативных актов;
* оценка последствий влияния выявленных фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации;
* измененная оценка системы внутреннего контроля в связи с выявленными фактами несоблюдения законодательных и нормативных актов, а также влияние измененной оценки системы внутреннего контроля на характер и масштаб аудиторских процедур;
* другие документы, свидетельствующие о выявленных (предполагаемых) фактах несоблюдения законодательных и нормативных актов и их последствиях.

5. АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Удовлетворительная структура внутреннего контроля уменьшает вероятность ошибок и нарушений. На этом постулате основана деятельность аудиторов по оценке риска неэффективности внутреннего контроля.

Внутренний контроль можно определить как систему предотвращения, выявления и своевременной корректировки существенных ошибок в процессе обработки информации. Аудиторам необходимо достаточно хорошо знать структуру внутреннего контроля, принятую у клиента, чтобы оценить риск неэффективности контроля, т.е. вероятность того, что, проводя политику контроля и осуществляя соответствующие процедуры, клиент не сможет обнаружить существенных ошибок, нарушений и т. п.

Из постулата вытекает следующее: хорошая система внутреннего контроля уменьшает риск его неэффективности, и аудитор имеет основания сократить число последующих процедур верификации; напротив, недостаточный контроль ведет к росту риска его неэффективности, и аудитору необходимо увеличивать число последующих процедур верификации. Если предположить, что связь между качеством контроля и точностью информации на выходе отсутствует, оценка риска неэффективности внутреннего контроля теряет смысл, а аудиторская проверка во многих случаях неэффективна.

На основании этого постулата можно сделать вывод, что ответственность аудиторов за прогнозы на будущее ограничена. Аудиторы отвечают за решения, выработанные на основе информации, доступной к моменту их принятия.

Система внутреннего контроля – совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством организации для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая, в том числе включает надзор и проверку:

- соблюдения требований законодательства;

- точности и полноты документации бухгалтерского учета;

- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

- предотвращения ошибок и искажений;

- исполнения приказов и распоряжений;

- обеспечения сохранности активов.

Система внутреннего контроля включает в себя:

- систему бухгалтерского учета;

- контрольную среду;

- отдельные средства контроля.

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

Контрольная среда – понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой организации, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации. Контрольная среда включает в себя:

- стиль и основные принципы управления организацией;

- организационную структуру организации;

- распределение ответственности и полномочий;

- кадровую политику и практику;

- порядок подготовки бухгалтерской отчетности;

- порядок подготовки внутренней отчетности для целей управления;

-согласование с требованиями, установленными применимым законодательством и внешними регулирующими органами.

Средства внутреннего контроля – составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею. В Приложении приведены примеры средств внутреннего контроля.

Для оценки надежности контрольной среды и отдельных средств контроля используются три градации:

а) высокая;

б) средняя;

в) низкая.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями:

а) высокой степени надежности соответствует низкий риск;

б) средней степени надежности соответствует средний риск;

в) низкой степени надежности соответствует высокий риск.

Изучение и оценка системы внутреннего контроля, контрольной среды и отдельных средств контроля проводится в четыре этапа:

1.общее знакомство с системой внутреннего контроля и ее оценка;

2.первичная оценка надежности контрольной среды;

3.первичная оценка надежности средств внутреннего контроля;

4.подтверждение оценки надежности средств внутреннего контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Переход России на МСФО - это важный шаг в процессе построения взаимного доверия между Россией и международным сообществом. Невозможность перехода на МСФО "в один день" обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий. Так, анализ возможностей интеграции российского бизнеса в международные структуры, создания эффективной защиты национальных интересов в сфере экономики показывает, что уже сейчас Россия столкнулась с проблемами дефицита профессионалов с международными сертификатами в области бухучета, финансовой отчетности и аудита.

Аудиторская деятельность во всем мире строго регламентирована. В российских же условиях аудиторам приходится приспосабливаться к условиям нашего законодательного климата. В современном понимании аудиторская деятельность как самостоятельная сфера специфических услуг существует в России немногим более чем 100 лет. В ней можно выделить три этапа развития:

1–й этап –– до 60–х годов ХХ века, когда аудит носил подтверждающий характер;

2–й этап –– конец 60–х – 70–е годы, аудит становится все более системно ориентированным, к его объектам относятся управляющие системы, контролирующие хозяйственные процессы и операции. Аудиторы используют в качестве инструмента экспертизу, основанную на системе внутреннего контроля;

3–й этап – конец 70–х годов ХХ века – наши дни, качественно новое развитие аудита, содержание которого базируется на различных формах риска, научной методической и системе законодательных норм и правил. В настоящее время аудиторская деятельность на территории РФ находится в стадии развития, и требует для динамического развития участие в принятии стандартов высококвалифицированных специалистов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2000
2. Аудит: Учебник для вузов /В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др. Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2003.
3. Аудит: Учебное пособие / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов и др. – М.: ИДФКБ-ПРЕСС, 2000.
4. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2001.
5. Гутцайт Е.М., Островский Е.М. Отечественные правила (стандарты) аудита. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002.
6. Кармайкл Д.Р., Бекис М. Стандарты и нормы аудита: Пер с англ. − М.: Аудит: ЮНИТИ, 1999.
7. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Изд-во «ПРИОР», 2000.
8. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. − М.: МУРСБУ, 2000.
9. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие. – М.: Экономистъ. – 2003.
10. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: Теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003.