# СОДЕРЖАНИЕ

1. Введение………………………………………………3
2. Возникновение аудита ……………..………………..4
3. Нормативное регулирование аудита ……………….6
4. Стандартизация аудиторской деятельности ……….9
5. Виды аудита ………………………………………..11
6. Виды аудиторские услуги ……………..…………... 13
7. Права, обязанности и ответственность аудитов…...14
8. Основные этапы аудиторской проверки…………...16
9. Подготовка аудиторской проверки ……………….. 18
10. Цена аудита ……………………………………….…20
11. Содержание программы аудита ……………………21
12. Аудиторский риск …………………………………. 22
13. Аудиторское заключение …………………………..23
14. Заключение ……………………………………….…25
15. Литература …………………………………………..26
16. Приложение …………………………………………27

**ВВЕДЕНИЕ**

Истекшее десятилетие рыночных преобразований в России заставило экономически активное население по-новому взглянуть на многие проблемы управления и контроля. Руководители различного уровня, учетный персонал предприятий и практикующие аудиторы четко осознали, что необходимы не только изучение различных элементов «передовых технологий» западной экономики (в том числе международного опыта аудита), но и их адаптация к реальным условиям нашего отечественного рынка.

Можно согласиться, что аудит в России состоялся. Хотя его нынешние противоречия, состояние и перспективы развития определяются не только трудностями реальной экономики; по существу, мы только приступили к научно-практическому изучению проблем аудита. Определенные узловые моменты законодательного и иного нормативного регулирования аудиторской деятельности также пока остаются неразрешенными в общероссийском масштабе.

Многие отечественные аудиторские фирмы, пришедшие на рынок всерьез и надолго, испытывают недостаток знаний в этой новой для российской экономики сфере деятельности. Их сотрудники – это, как правило, весьма опытные контролеры-ревизоры и бухгалтера, управленцы и юристы; они отлично сознают, на что они тратят свою энергию, как им конкретно использовать в работе свое знание российской специфики. Но и им надо упорно наверстывать упущенное, знакомиться с подробной международной технологией аудита, активно применять ее на практике.

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в РФ аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Слово «аудит» происходит от латинского «audio», что означает «он слышит», «слушатель». Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудиторов со своими клиентами, внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору. Задача аудитора – проверить состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период, сформулировать объективные выводы, дать необходимые рекомендации.

Аудит – это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта, осуществляемый компетентным независимым лицом. Он направлен на снижение до приемлемого уровня информационного риска, то есть вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные и неточные сведения для их пользователей. Вместе с тем аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку рекомендаций по повышению эффективности хозяйственной деятельности экономического субъекта. Поэтому нередко аудит определяют как своеобразную экспертизу бизнеса.

**Цель аудита** – решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента. В частности, целями аудита могут быть: оценка состояния бухгалтерского учета, проверка достоверности бухгалтерской отчетности, подтверждение проекта эмиссии ценных бумаг, проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности и подготовка рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента, оптимизация затрат, консультирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права и др.

# ВОЗНИКНОВВЕНИЕ АУДИТА

Развитие и контроль в бывшем СССР, в том числе и в Российской Федерации, многие годы и десятилетия были наглухо вмонтированы в административно-командную систему. Вместе с тем ввиду объективной необходимости последующего контроля за деятельностью любых социально-экономических (в том числе хозяйственных) систем имелась большая практика контрольно-ревизионной деятельности и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В чистом виде советский и российский аудит как таковой отсутствовал. Так уж сложилось, несмотря на несколько исторических попыток его создания (в 1888 – 1889 гг. – Институт присяжных бухгалтеров, в 1907 – 1914 гг. – Институт бухгалтеров и в 1928 – 1930 гг. – Институт государственных бухгалтеров-экспертов), приема соответствующих квалификационно-аттестационных экзаменов и т.д.

Конечно, отдельные элементы данной области деятельности специалистов по учету, контролю и анализу ввиду их объективной необходимости в СССР и в России всегда имели место. В подавляющем большинстве случаев такие элементы были разрознены и не представляли систематизированного целого – аудита как неотъемлемого элемента рыночной инфраструктуры. Они и не именовались аудитом.

Те отдельные исследования и практические разработки, которые обычно выполняются на Западе аудиторскими фирмами и сопровождаются конкретными рекомендациями для администрации клиентов в области управления, учета и анализа хозяйственной деятельности, автоматизации учетно-аналитических работ, стали необходимы и новой России. За годы перестройки первыми употребили эти термины представители нашей профессии в Казахстане и Эстонии. В середине 80-х аудит начал развиваться в других крупных городах СССР, причем сначала на кооперативной основе. Это были разрозненные попытки состыковать зарождающиеся спрос и предложение на функцию засвидетельствования аудиторов, ставшую особо актуальной при переходе к рыночным отношениям в экономике.

В 1989 г. Министерство финансов СССР, Торгово-промышленная палата СССР и Центр по транснациональным корпорациям ООН провели в Москве семинар по проблемам бухгалтерского учета и аудита на совместных предприятия.

После этого семинара (с 1989 г.) в нескольких вузах СССР, в том числе и на базе Киевского государственного университета, Московского института народного хозяйства им. Г.В. Плеханова и Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса, несколько лет функционировала система подготовки аудиторов и специалистов по учету в соответствии с международными стандартами.

Одновременно в 1989 – 1991 гг. в Москве и Ленинграде также были созданы первые аудиторские фирмы. Среди них – хозрасчетные аудиторские организации «Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит» и «Мосаудит», АО «Инаудит», АО «Балтийский аудит», кооператив «Аудитор», ТОО «Ленбанкаудит», «Информаудит» и др.

В 1990 г. в Москве было зарегистрировано первое совместное предприятие в области аудита – «Эрнст и Янг Внешаудит». А в первой половине 90-х гг. в Москве и Санкт-Петербурге появились филиалы и представители других крупных западных аудиторских фирм. Чаще всего они создавались в виде СП, где с российской стороны выступали представители Минфина, различных внешнеэкономических ведомств, российские аудиторские фирмы или просто именитые специалисты по бухгалтерскому учету, контролю и анализу хозяйственной деятельности.

На Всероссийском съезде аудиторов, который проводился совместно с Конгрессом деловых кругов 1991 г., присутствовало около 180 представителей российских аудиторских фирм. А к середине 90-х гг. аудиторская деятельность уже была предусмотрена в уставах не менее 2 тыс. новых специализированных предприятий России, хотя в большинстве случаев аудит по-прежнему развивался стихийно, с определенными издержками, от которых можно и пора было избавляться.

В настоящее время в Российской Федерации функционирует несколько тысяч аудиторских фирм. Ведущие московские и петербургские аудиторские фирмы имеют представительства в регионах, есть клиенты на Украине, в Сибири, на Дальнем Востоке и в других местах. Практикуются выезды специалистов в другие города. Ведущие фирмы России участвуют в научно-практических конференциях, где обсуждают вопросы по организации и совершенствования методологии отечественного аудита, практикуют совместные семинары (в том числе и российско-американские), устанавливают межрегиональные профессиональные связи между аудиторскими фирмами.

# НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА

Действующая в России **система нормативного регулирования** **аудиторской деятельности** включает три основных уровня:

*Первый уровень* - указы Президента РФ, постановление Правительства РФ, другие законодательные акты (в перспективе – Закон об аудиторской деятельности), призванные обеспечить эффективное функционирование института отечественного аудита в рыночных условиях, его поступательное развитие и совершенствование, контроль за деятельностью аудиторов.

### Второй уровень – правила (стандарты( аудиторской деятельности, разрабатываемые с целью установления норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности, включая арбитражный суд.

*Третий уровень* – методические указания, инструкции, положения и другие документы, составляемые с целью разъяснения положений стандартов, оказания помощи в их технической реализации, в выработке приемов и способов выполнения аудита. Эти документы разрабатываются в том числе и самими аудиторскими фирмами (например внутренние аудиторские стандарты), чтобы обеспечить единый подход к проведению проверок и контролю их результатов в данной аудиторской фирме.

Основными документами, определяющими правовые основы аудиторской деятельности в РФ, являются:

1. Указ Президента РФ от 22.12.93г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в РФ, утвердивший “Временные правила аудиторской деятельности “».
2. Распоряжение Президента РФ от 01.12.94г. № 54 – РП «Об организации работы Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ»
3. Постановление Правительства РФ от 06.05.94г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» (с изм. от 21.07.97г. № 907).
4. Постановление Правительства РФ от 06.05.94г. № 482 «Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 21.07.97г. № 907).
5. Постановление Правительства РФ от 06.05.94г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» (с изм. 21.07.97г. № 907).
6. Постановление Правительства РФ от 07.12.94г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» (с изм. от 25.04.95г. № 408).
7. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

В указанных документах отражены нормативные положения по организации аудиторской деятельности в РФ, аттестации аудиторов, лицензированию аудиторских фирм и аудиторов, осуществлению аудиторских проверок, выдаче аудиторских заключений.

В настоящее время подготовлены и обсуждаются несколько проектов Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности». В этом законе должны быть сформулированы понятие и основные принципы аудита, порядок осуществления аудиторской деятельности, объекты и субъекты аудиторских проверок, порядок государственного регулирования, аттестации, лицензирования и стандартизации аудиторской деятельности, права, обязанности и ответственность аудиторов и их клиентов. Принятие закона будет способствовать росту общественной значимости и эффективности отечественного аудита.

В соответствии с действующим законодательством аудиторской деятельности в России могут заниматься физические и юридические лица независимо от вида собственности, в том числе иностранные и с участием иностранных юридических и физических лиц.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, кроме открытого акционерного общества. Доля аттестованных аудиторов в уставном капитале фирмы должна быть не менее 51%, что объективно гарантирует независимость от государственных и коммерческих структур. Физические лица регистрируются в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

Для занятия аудиторской деятельностью физические лица должны пройти аттестацию и получить лицензию. Соответствующую лицензию должна получить и аудиторская фирма. Лицензирование аудиторской деятельности производиться с целью обеспечения государственного контроля за соблюдением требований законодательства РФ, предъявляемым к аудиторской деятельности.

К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие экономическое или юридическое высшее или среднее специальное образование, а также стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве бухгалтера, аудитора, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, преподавателя по экономическому профилю и не имеющие судебных ограничений. Претендент на получение квалификационного аттестата аудитора должен иметь также специальное профессиональное образование, включающее обучение по 240-часовой программе в определенном учебно-методическом центре, стажировку в аудиторской фирме и сдачу выпускных экзаменов. Экзамены проводятся в письменной форме по следующим дисциплинам: бухгалтерский учет и отчетность, аудит, налогообложение юридических и физических лиц, финансы предприятия и правовое регулирование имущественных отношений. При успешной сдаче экзаменов выдается квалификационный аттестат сроком на три года. Если в течение двух лет лицо не приступило к работе в качестве аудитора, аттестат утрачивает силу. Продление действия аттестата осуществляется после переподготовке аудитора на курсах повышения квалификации по 40-часовой программе.

Квалификационные аттестаты и лицензии выдаются по следующим направлениям аудиторской деятельности:

* Банковский аудит;
* Аудит страховых организаций;
* Аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
* Общий аудит (иных экономических субъектов).

Порядок лицензирования определен Правительством РФ по представлению Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Комиссия выдает генеральные лицензии государственным органам – Министерству финансов и Центральному банку РФ. Их Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК) выдают лицензии единого образца аудиторским фирмам и аудиторам. Лицензия выдается сроком на 1 – 5 лет после представления необходимых документов и уплаты сбора для аудиторских фирм в сумме 150, а для аудиторов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - в сумме 50 минимальных размеров месячной оплаты труда в расчете на год.

Лицензия может быть аннулирована в случаях:

* Обнаружения факта представления аудитором для ее получения недостоверных сведений;
* Осуществления аудитором деятельности, не предусмотренной выданной ему лицензией;
* Предоставления аудитором полученных им в ходе проверки сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) экономического субъекта;
* Вступления в законную силу приговора суда в отношении аудитора о лишении его права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
* Неоднократного неквалифицированного проведения аудиторских проверок и оказание аудиторских услуг;
* Умышленного сокрытия аудитором обстоятельств, исключающих возможность проведения проверки экономического субъекта.

Существует несколько определенных правил, касающихся деятельности независимых аудиторов: свободный выбор аудитора хозяйствующим субъектом; договорные отношения между аудитором и клиентом, позволяющие аудитору выбирать клиента и быть независимым от указаний государственных органов; возможность отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных в ходе проверки недостатков; невозможность проведения проверки при родственных или деловых отношениях аудитора и клиентом, превышающих рамки договора на оказание аудиторских услуг; запрещение аудиторам заниматься любой другой коммерческой деятельностью, не связанной с оказанием аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

Работа аудиторов постоянно усложняется в связи с часто меняющейся нормативной и законодательной базой. В современных условиях регулярно выходят новые законы, указы, постановления, инструкции, вносятся изменения и дополнения в ранее принятые нормативные документы, регламентирующие организацию бухгалтерского учета и налогообложения предприятий, поэтому аудиторы должны располагать полным банком данных действующей нормативной информации, относящейся к особенностям деятельности проверяемого предприятия.

##### **СТАНДАРТИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

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 выполнение аудиторской проверки.

**Значение стандартов** 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.

Все стандарты рассматриваются и утверждаются на заседаниях Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Предусматривается подготовить 39 стандартов аудита, которые будут подразделяться 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.
2. *Правила (стандарты) проведения аудиторской* проверки раскрывают положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, получения доказательных материалов*.*
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 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.

Примерная структура стандарта включает следующие разделы: общие положения, основные понятия, сущность стандарта, практические приложения. Название и краткое содержание стандартов аудита в РФ приведены в приложении 1.

Национальные стандарты аудита 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 самими аудиторами (аудиторской фирмой). 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 проверок 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.

**ВИДЫ АУДИТА**

С точки зрения классификационных признаков различают следующие виды аудита.

**Внешний аудит** проводится независимой аудиторской фирмой (аудитором) на договорной основе с экономическим субъектом главным образом с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также оказания консультационных услуг администрации.

**Внутренний аудит** выступает неотъемлемой частью системы управленческого контроля на предприятии. Его цель – оценка эффективности функционирования системы управления предприятием. Она достигается в процессе контроля со стороны специального органа, создаваемого на предприятии (службы внутреннего аудита), за достоверностью бухгалтерской отчетности, исполнением смет расходов, сохранностью имущества, а также путем разработки предложений по совершенствованию методов организации производства, взаимодействия различных подразделений.

В тоже время внутренний аудит по содержанию и методам проведения имеет много общего с внешним аудитом и в значительной мере является информационной базой для последнего. При должной организации внутреннего аудита на предприятии существенно сокращаются объем и содержание внешнего аудита, проводимого в предусмотренных законодательством случаях.

Однако между внутренним и внешним аудитом имеются и существенные различия. Это, прежде всего различия в уровнях независимости. Органы внутреннего аудита создаются на самом предприятии, подчиняются его руководству и находятся полностью на его содержании. В связи с этим независимая деятельность органов внутреннего аудита возможна, как правило, только в отношениях структурных подразделений предприятия, деятельность которых подвергается проверке. Что касается органов внешнего аудита, то они полностью как материально, так и организационно независимы от аудируемого предприятия и осуществляют свою деятельность на договорной основе.

Очень важно, чтобы деятельность органов (служб) внутреннего аудита на предприятии была четко регламентирована соответствующим Положением (внутрифирменным стандартом), предусматривающим их права и обязанности, а также гарантии руководства предприятий по обеспечению их эффективной работы.

Различия между внутренним и внешним аудитом вытекают также из их основных задач и из времени выполнения работы (см. таблицу 1). Если основной задачей внутреннего аудита является подготовка информационных материалов о финансово-экономическом состоянии данного предприятия для руководства, то главная задача внешнего аудита – подготовка соответствующего заключения для внешних заинтересованных пользователей: акционеров, инвесторов, налоговой службы, банков, партнеров по бизнесу, органов власти и т.д.

Внутренний аудит, являясь составной частью внутрихозяйственного контроля на предприятии, осуществляется непрерывно. Периодичность внешнего аудита, как правило, - один раз в год.

# ВИДЫ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В настоящее время отечественные аудиторские фирмы, как правило, оказывают следующие виды услуг:

* **Аудиторские проверки бухгалтерской отчетности** предприятий и организаций различных типов и форм собственности;
* **Сопутствующие услуги:**

экспресс-анализ;

обзорная проверка;

анализ хозяйственно-финансовой деятельности;

консультации: по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, по внеэкономической деятельности и др.;

проверка по согласованным с клиентом процедурам;

постановка, ведение и восстановление бухгалтерского (финансового) учета;

составление бухгалтерской отчетности, а также отчетности по ценным бумагам, проспектов эмиссий и др.;

* **Автоматизация бухгалтерского учета и аналитических работ**;
* **Оказание помощи в проведении приватизации;**
* **Налоговое планирование и оптимизация налогообложения;**
* **Составление бизнес-планов и иных технико-экономических обоснований**;
* **Переводы западной специальной литературы,** тиражирование действующего экономического законодательства и издания собственных учебных пособий по аудиту, учету и анализу;
* **Оказание других услуг по профилю деятельности** аудиторской фирмы (редакционно-издательских по распространению нормативной, справочной и методической литературы);
* **Оценка активов и пассивов экономического субъекта;**

Оценка инвестиционных проектов и их технико-экономическое обоснование;

* **Составление декларации о доходах и др.;**
* **Маркетинговые исследования рынка;**
* **Юридические услуги,** разработка учредительных документов и их регистрация, ликвидация предприятий;
* **Учебно-консультационные услуги, подготовка кадров** (обучение в области своей деятельности, а также основам бухгалтерского учета).

До утверждения *Временных правил* многие аудиторские фирмы России, исходя из своего кадрового потенциала и актуальных потребностей элементарного выживания, оказывали услуги своим клиентам и в других областях деятельности, на прямую ни как не связанные со своим профилем. Диапазон таких услуг мог быть самым неожиданным – от переводов технических текстов до трастовых услуг или торгово-закупочной и иной деятельности.

Даже приведенный выше перечень услуг является не полным, хотя в целом он не противоречит духу *Временных правил*. Положительным моментом явилось то, что *Временные правила* ввели определенные ограничения. С середины 90-х гг. аудиторы и аудиторские фирмы:

*Не могут заниматься не связанной с аудитом предпринимательской деятельностью;*

*Не в праве передавать полученные при аудите сведения третьим лицам для использования в предпринимательской деятельности.*

##### **ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРОВ**

Права аудиторов, их обязанности и ответственность предписываются Временными правилами аудиторской деятельности в РФ, стандартами аудита, другими законодательными и нормативными актами.

**Аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право:**

* самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов РФ, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;
* проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию по финансово-хозяйственной деятельности, получать разъяснения по возникающим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для проверки;
* получать по письменному запросу необходимую информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;
* привлекать на договорной основе к участию в проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, а также иных специалистов;
* отказаться от проведения проверки в случае не представления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации.

**Аудиторы (аудиторские фирмы) обязаны:**

* неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства РФ;
* немедленно сообщать заказчику, а также государственному органу, поручившему проверку, о невозможности своего участия в ее осуществлении вследствие обстоятельств, препятствующих проведению аудита или отсутствии соответствующей лицензии, а также о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работ или иными обстоятельствами, возникающими после заключения договора;
* квалифицированно проводить аудиторские проверки, а также оказывать иные аудиторские услуги;
* обеспечивать сохранность документов, получаемых в составленных в ходе проверки, и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта.

Действующим законодательством предусмотрены определенные обстоятельства, препятствующие проведению аудита. Так, **аудиторская проверка не может проводиться:**

* аудиторами, являющимися учредителями или должностными лицами проверяемого субъекта или состоящими с ним в близком родстве;
* аудиторскими фирмами в отношении экономических субъектов, являющихся их учредителями, акционерами, кредиторами и страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями и акционерами;
* аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывающими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению отчетности.

**Ответственность аудиторов** за качество оказываемых ими аудиторских услуг определяется Гражданским кодексом РФ, часть 1 от 30.11.94г. № 51-Ф3 (с доп. от 12.08.96г.); часть 2 от 26.01.96г. № 14-Ф3 (с изм. от 23.12.97г.) (ГК РФ); Уголовным кодексом, принятым Федеральным законом от 13.06.96г. № 64-Ф3 «О введении в действие Уголовного кодекса РФ» (доп. от 27.05.98г. № 77-ФЗ) (УК РФ); Временными правилами аудиторской деятельности в РФ, и может быть условно разделена на 4 части:

* *перед клиентом* (в связи с нарушением условий договора, гражданского законодательства или небрежностью при оказании услуг). Во избежание ошибок проверка должна проводиться в соответствии с общепринятыми стандартами аудита. Обязательства сторон и ответственность аудитора должны быть четко оговорены в договоры. Аудитор должен письменно уведомить клиента о необходимости каких либо изменений в системе учета или предоставлении необходимых документов;
* *перед третьими лицами.* В качестве подтверждения своей правоты аудитор должен опираться на обще принятые стандарты аудита и доказать непричастность третьей стороны к договору;
* *уголовная;*
* *связанная с соблюдением конфиденциальности.*

Орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по инициативе заинтересованного экономического субъекта, по собственной инициативе или по поручению органов прокуратуры он может назначить проверку качества выданного аудиторского заключения. В случае обнаружения неквалифицированного проведения проверки, которая привела к убыткам для государства или для экономического субъекта, с аудитора могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда:

* понесенные убытки в полном объеме;
* расходы по проведению перепроверки;
* штраф с аудитора в сумме 100, а с аудиторской фирмы в сумме от 100 до 500 МРОТ.

В случае неоднократного (2-х или более раз) неквалифицированного проведения аудиторских проверок аудитор или аудиторская фирма могут быть лишены лицензии.

За осуществление аудиторской деятельности без лицензии налагается штраф в размере от 500 до 1000 МРОТ. А в пользу введенных в заблуждение заказчиков взыскивается сумма незаконно полученного от них дохода.

# ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Аудит представляет собой прежде всего предпринимательскую деятельность аудиторов и аудиторских фирм по проведению проверок, консультированию клиентов по учетным, налоговым, управленческим и другим вопросам с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Коммерческий успех аудиторов, рост их общественного авторитета и расширение круга клиентов напрямую зависит от уровня их профессионализма, правильности применения методологии и методики контроля, использования передового опыта. Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения. Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Некоторые российские специалисты с различной степенью детализации выделяют следующие этапы аудиторской проверки:

* подготовка и планирование аудита. На этом этапе производиться ознакомление с экономикой проверяемого предприятия, оценивается существенность и аудиторский риск, система бухгалтерского учета и система внутреннего контроля, разрабатывается общий план и программа проверки;
* документирование и оформление результатов аудиторской проверки. Этот этап включает проведение аудиторских процедур, сбор и документирование аудиторских доказательств, формирование информации для руководства проверяемого предприятия, оценку результатов проведения аудита и оформление аудиторского заключения.

Объединение в рамках второго этапа различных по содержанию и продолжительности проведения элементов аудита, какими являются получение аудиторских доказательств и формулирование аудиторского заключения, представляется необоснованным. В то же время ряд специалистов рассматривают процесс сбора и документирования аудиторских доказательств и подготовки аудиторского заключения как самостоятельные этапы проверки.

Исходя из этого целесообразно выделить **три основных этапа** **проведения аудита**: подготовка и планирование аудиторской проверки, выполнение аудиторских процедур и оформление рабочей документации, составления аудиторского заключения.

*Подготовка и планирование аудиторской проверки* производится в соответствии с действующим законодательством, условиями договора с клиентами финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки и осуществить оценку его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности и аудиторский риск. На основе такой оценки определяется содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. Эта информация отражается в общем плане и программе аудита. На данном этапе решается также вопрос о привлечении экспертов и составе аудиторской бригады.

*На этапе выполнения аудиторских процедур* производится сбор аудиторских доказательств и их документирования.

*В процессе составления аудиторского заключения* аудитор обобщает результаты проверки, формулирует мнение относительно достоверности отчетности и соответствия ее действующему законодательству.

##### **ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ**

Сроки и стоимость оказания аудиторских услуг определяется с учетом объема и сложности работ, а также конъюнктуры рынка таких услуг. В настоящее время на рынке действует значительное количество аудиторов и аудиторских фирм. Это создает возможность выбора предприятием того аудитора, который окажет необходимый комплекс услуг на приемлемых условиях. Сделав свой выбор, предприятие направляет аудитору официальное именное письмо-предложение о проведении аудита или уведомляет его о готовности к сотрудничеству иным способом.

Для того чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, предотвратить финансовые и моральные издержки, аудиторы, в свою очередь, должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов. На этапе предварительного знакомства с заказчиком целесообразно выяснить целый ряд вопросов, которые могут оказать влияние на результаты аудита. С этой целью важно иметь продуманную систему отбора клиентов, учитывающую помимо прочего особенности современного экономического развития России, когда сохраняется высокая нестабильность налогового законодательства, а многие предприятия нарушают действующие правила ведения учета и составления отчетности.

К числу основных процедур предварительного ознакомления аудитора с клиентом относятся следующие:

* определение цели проверки у данного клиента и возможного использования ее результатов;
* определение отраслевых особенностей и специфики деятельности предприятия-клиента, его организационно-управленческого устройства, наличия дочерних предприятий и филиалов на основе ознакомления с учредителями и другими внутренними документами;
* выяснение особенностей поведения руководителей, квалификации учетного персонала путем личных бесед;
* предварительное знакомство с условиями производства, уровнем обеспечения сохранности активов через посещение и осмотр основных производственных и складских помещений;
* знакомство с прежними аудиторскими заключениями, отчетами внутренних аудиторов, материалами налоговых проверок;
* выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими пользователями финансовой отчетности клиента;
* экспресс-анализ отчетности, предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля клиента;
* получение сведений о клиенте от третьих лиц (других аудиторов, различных организаций, из средств массовой информации и т.д.);
* предварительная оценка трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
* оценка собственной способности аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия подготовленного персонала, знания специфики отрасли, особенностей ее законодательного регулирования и т.д.

Если результаты указанных процедур подразумевают высокий риск аудитора или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой, клиент не принимается на обслуживание. Наоборот, если проведение аудита признается возможным, то аудитору рекомендуется направить руководителю предприятия-клиента письмо-обязательство аудитора о согласии на проведение аудита. Это письмо рассматривается в качестве официального ответного документа, устанавливающего взаимоотношения между аудитором и клиентом до заключения договора.

При достижении между аудитором и клиентом принципиальной договоренности о проведении аудита составляется договор на оказание аудиторских услуг, который юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон. Общие положения такого договора определяются ГК РФ, но в отличие от других договоров возмездное оказание услуг он имеет ряд особенностей. Это прежде всего учет уровня аудиторского риска и, следовательно, разделение ответственности между аудитором и клиентом, а также учет интересов третьих лиц (потребителей информации финансовой отчетности). Перед этими потребителями аудитор несет ответственность при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки.

Качество выполнения аудиторских услуг, бесконфликтность взаимоотношений аудитора и клиента во многом зависят от четкости составления договора на проведение аудита. Поэтому в договоре следует точно сформулировать права, обязанности и ответственность сторон, сроки выполнения работ. В договоре фиксируется стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов. Возможно также включение в договор пункта, обязывающего клиента оказывать помощь аудитору (выделять работников для проведения инвентаризации, предоставлять рабочий кабинет, транспорт для выезда в командировки и т.п.). В зависимости от поставленной в договоре цели аудита результаты проверки могут оформляться заключением, отчетом или справкой. Эти данные носят конфиденциальный характер, и ответственность за их разглашение аудитором также может быть предусмотрена в договоре.

# ЦЕНА АУДИТА

Важным моментом при заключении договора является оценка стоимости аудиторских услуг. Она должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих услуг, уровня возможного аудиторского риска, предполагаемого эффекта для клиента и других факторов.

Все используемые в настоящее время **формы и виды оценки** **стоимости аудиторских услуг** условно можно разделить на следующие группы:

* *аккордная оплата*, при которой сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре до начала проверки. Как правило, ее определяют произвольно в зависимости от финансовых возможностей клиента (в размере 0,1 – 1,0% от объема реализации за проверяемый период). К недостаткам аккордной оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства, которые могут повлиять на нее, а значит, отразиться на финансовом положении аудитора;
* *повременная оплата*, наиболее распространенная на рынке аудиторских услуг. Она базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора, которая зависит от его квалификации (около 10 – 40 $ USA в час). При появлении непредвиденных обстоятельств увеличение трудоемкости прямо пропорционально стоимости работ;
* *сдельная оплата*, применяется, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета. Расчет производиться исходя из определения стоимости одной операции, выполненной аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности;
* *оплата по результатам,* предусматривающая отказ аудитора от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и установление оплаты в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых результатов. Эта экономия возникает в результате выявления ошибок в ведении учета, оформлении документации, уплаты налогов и т.п.;
* *комбинированная оплата,* представляющая различные комбинации из перечисленных выше форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от достигнутой экономии средств клиента при выявлении налоговых ошибок или резерв на непредвиденные обстоятельства и т.п.

СОДЕРЖАНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА

1. Планирование

1.1. Оценка риска аудита. 1.2. Договор. 1.3. Общие сведения о клиенте.

1.4. Описание состояния и постановки бухгалтерского учета. 1.5. Описание компьютерной системы. 1.6. Предварительный обзор баланса. 1.7. Допустимая ошибка. 1.8. Заключение о риске и аудиторской стратегии. 1.9. Стратегия по обслуживанию клиента. 1.10 Обзор внутреннего контроля. 1.11. График представления клиентом документов для аудита.

**2. Управление**

2.1. Согласование организационных вопросов. 2.2. График проведения аудита. 2.3. Распределение персонала. 2.4. Финансовый план аудита 2.5. Общая переписка.

1. **Заключение**

3.1. проверенный баланс. 3.2. Аудиторский отчет. 3.3. Отчет по налогам. 3.4. Вопросы требующие дальнейшего обслуживания. 3.5. Замечание по файлу. 3.6. Ошибки, не требующие обязательного исправления в зависимости от общего эффекта. 3.7. Письменное объяснение руководства (клиента).

1. **Завершающая программа**

4.1. Завершающая программа

**5.Финансовая отчетность.** 5.1. Рабочий баланс 5.2. Оборотный баланс. 5.3. Исправления.

**6.Связь с клиентами.** 6.1. Письмо-рекомендация

**7. Программа аудита – общие вопросы.** 7.1. Книги и записи. 7.2. Протоколы и сметы.

**8. Программа аудита баланса.** 8.1. Прибыль. 8.2. Нематериальные активы. 8.3. Основные средства. 8.4. Финансовые вложения. 8.5. Производственные запасы. 8.6. Расчеты с покупателями и заказчиками. 8.7. Расчеты с другими дебиторами. 8.8. Денежные средства и банковские кредиты. 8.9. Расчеты с поставщиками и подрядчиками. 8.10. Расчеты с другими кредиторами. 8.11. Фонды. 8.12. Расчеты с бюджетом.

##### **АУДИТОРСКИЙ РИСК**

Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности всегда связан с риском двух видов: предпринимательским и аудиторским.

**Предпринимательский риск** означает, что аудитор может полностью или частично не получить оплату за выполненную работу независимо от ее результата из-за конфликта с клиентом или к нему могут быть применены штрафные санкции. Он определяется рядом факторов: конкурентоспособностью аудитора, финансовым состоянием клиента, характером операции клиента, компетентностью администрации и учетного персонала. К финансовым потерям в виде штрафов, а также к подрыву деловой репутации аудитора может привести и выдача недоброкачественного аудиторского заключения.

**Аудиторский риск** – риск неэффективности аудиторской проверки, то есть риск выдачи заключений о достоверности финансовой отчетности при наличии в ней существенных ошибок и пропусков.

Аудиторский риск связан с субъективностью действий аудитора при проверке отчетности. Его величина всегда находится в пределах от 0 до 1. Если аудитор определяет меньший уровень аудиторского риска, то, следовательно, он должен быть уверен в том, что в отчетности нет существенных ошибок. Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в достоверности показателей финансовой отчетности. Однако аудитор не должен гарантировать полное отсутствие существенных ошибок в финансовой отчетности клиента.

Существует два основных метода оценки аудиторского риска:

1. *Оценочный* *(интуитивный) метод* заключается в том, что аудитор исходя из своего опыта и знания клиента, бесед с сотрудниками администрации определяет аудиторский риск на основании отчетности в целом и отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и использует эту оценку в планировании аудита. Данный метод наиболее широко применяется российскими аудиторами.
2. *Количественный (расчетный) метод* предполагает количественный расчет различных факторных моделей аудиторского риска. Наиболее простая из них имеет вид:

**ПАР = ВР \* РК \* РН,**

где **ПАР** – приемлемый аудиторский риск – относительная величина, отражающая суждение аудитора о приемлемой вероятности наличия в финансовой отчетности существенных ошибок после завершения аудита и выдачи клиенту безусловно положительного заключения;

**ВР** – внутрихозяйственный (чистый) риск, характеризующий вероятность появления в отчетности в целом существенных ошибок до того, как они будут выявлены средствами системы внутреннего контроля клиента;

**РК** – риск средство контроля, выражающий вероятность пропуска (невыявления) существенных ошибок системой бухгалтерского учета и системой внутреннего контроля;

**РН** – риск необнаружения (процедурной), устанавливающей вероятность невыявления в процессе проведения проверки существенных ошибок.

Приведенная модель может рассматриваться в качестве основы планирования аудита, так как позволяет понять скорее качественную, чем количественную взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем предстоящей работы.

# АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности предприятия представляет мнение аудитора о достоверности этой отчетности. Оно должно выражать оценку соответствия всех существенных аспектов бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ. Это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, судебных органов. Заключение аудиторской фирмы (аудитора) по результатам проверки годовой отчетности является неотъемлемым элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, подлежащих в соответствии с действующим законодательством обязательному аудиту.

Аудиторское заключение составляется в соответствии с требованиями, сформулированными в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности».

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности предприятия аудиторская фирма (аудитор) должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в одной из следующих форм:

**Безусловно положительное заключение** означает, что отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов предприятия он отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

**Условно положительное заключение** означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов предприятия на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

**Отрицательное заключение** означает, что в связи с определенными обстоятельствами отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех аспектах отражение активов и пассивов предприятия на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

Заключение с отказом выражения своего мнения о достоверности отчетности (отказ от выдачи заключения) означает, что в результате определенных обстоятельств аудитору не может выразить и не выражает мнение о бухгалтерской отчетности предприятия (в одной из приведенных форм)

В аудиторском заключении указывается объект аудита: наименование предприятия, все формы бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, отчетный период и отчетная дата. Если предприятие имеет филиалы и представительства, то проверяемая отчетность должна содержать показатели их деятельности. В заключении должны быть учтены все существенные обстоятельства, влияющие на достоверность отчетности. Существенность этих обстоятельств определяется аудиторской фирмой исходя из требований нормативных актов и аудиторских стандартов. Если заключение, выдаваемое аудиторской фирмой, не является безусловно положительным, то в нем должны быть раскрыты все существенные обстоятельства такого заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, содержать стоимостные показатели, выраженные в рублях, быть подписано руководителем аудиторской фирмы и аудиторами, принимавшими участие в аудите. К нему должна быть приложена бухгалтерская отчетность, в отношении которой проводился аудит. Исправления в аудиторском заключении не допускаются.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Ведущей формой внешнего контроля в условиях рыночных отношений является независимое аудиторство. Объективная необходимость развития аудита в современной России обусловлено потребностью внешних пользователей информацией качественных данных о деятельности предприятия.

В соответствии с действующим законодательством аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию других аудиторских услуг.

Развитие аудиторской деятельности в России, ее стандартизация, использование зарубежного опыта позволить обобщить информацию о сущности и значении аудиторской деятельности, ее регулировании в нашей стране, функционировании служб внутреннего аудита на предприятии, основных этапах и методах аудиторской проверки.

# ЛИТЕРАТУРА

1. Адамс Р. «Основы аудита», - М.: - 1998
2. Алборов Р.А. «Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК», - М.: Изд-во «Дело и сервис» - 1998.
3. Андреев В.Д. «Практический аудит. Справочное пособие», - М.: - 1998.
4. Бычкова С.М. «Аудиторская деятельность», - СПб.: Лань – 2000
5. Глушков И.Е. «Практический аудит на современном предприятии», - М.: Новосибирск: КНОРУС ЭКОР, 1997.
6. Данилевский Ю.А. и др. «Аудит», - СПб.: - 1999.
7. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О’Рейлли В.М. «Аудит Монтгомери» перевод с англ.; под ред. Соколова Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
8. Камышанов П.И. «Практическое пособие по аудиту», М.: Инфра-М, 1998.
9. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. «Аудит», М.: 1999.
10. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. «Аудит: Учебник для вузов», М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
11. Терехов А.А. «Аудит», М.: 1999.
12. Указ Президента РФ от 22.12.1993г., № 2263 «Об аудиторской деятельности в РФ».

ПРИЛОЖЕНИЕ 1.

# Правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ

1. **Общие правила (стандарты) аудита**
   1. **Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности (разработка и принятие в 1998г.).** Приведено определение аудита как предпринимательской деятельности. Сформулированы цели и задачи аудита. Раскрыто содержание основных принципов аудиторской деятельности.
   2. **Образование аудитора (от 22.01.1998г.).** Сформулированы требования к уровню базового образования и стажу практической работы для соискателя аттестата аудитора. Определено содержание специального профессионального образования, включающее обучение в учебно-методическом центре, стажировку в аудиторской фирме и сдачу экзаменов по изучаемым дисциплинам. Приведен перечень документов, подтверждающих образование и повышение квалификации аудитора.
   3. **Программы квалификационных экзаменов, порядок сдачи этих экзаменов, формирование экзаменационных комиссий и регламент их работы (разработка и принятие в 1998 г**.).Приведено содержание программы квалификационных экзаменов на получение аттестата аудитора (по направлениям аудиторской деятельности и дисциплинам). Раскрыт порядок формирования и работы экзаменационных комиссий, рассмотрения жалоб претендентов на получение аттестата аудитора.
   4. **Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита (от 25.12.96 г.).**Описаны основные тезисы письма-обязательства о согласии аудитора на сделанное предложение, устанавливается объем аудиторской работы, мера ответственности клиента и аудитора, форма отчетности. В приложении приведен примерный образец такого письма.
   5. **Порядок заключения договоров-контрактов на оказание аудиторских услуг (разработка и принятие в 1999 г.).**
   6. **Требования по оказанию сопутствующих аудиту работ и услуг (разработка и принятие в 1998 г.).**Раскрыто содержание сопутствующих аудитору услуг; составление бухгалтерской отчетности; совершенствование действующей системы учета; проведение экономического анализа; консультирование по широкому кругу финансовых и юридических вопросах и др.). Описаны требования к качеству оказания аудитором этих услуг, а также ограничения, связанные с проверкой достоверности отчетности предприятия, которому оказываются такие услуги.
   7. **Родственные организации (разработка и принятие в 1998 г.).**
   8. **Требования к внутренним стандартам аудиторских организаций (разработка и принятие 1998 г.).**
   9. **Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (от 25.12.96 г.).** Изложены основные термины и определения, употребляемые при осуществлении аудиторской деятельности. Приведенные толкования являются едиными для всех правил (стандартов) аудиторской деятельности.
2. **Правила (стандарты) проведения аудиторской деятельности**
   1. **Планирование аудита (от 25.12.96 г.).** Рассмотрен процесс планирования аудита, определены основные элементы этого процесса и практические вопросы планируемых работ. Раскрыты принципы и содержание общего плана и программы аудита.
   2. **Использование работы другого аудитора (разработка и принятие в 1998 г.**).
   3. **Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внешнего контроля в ходе аудита (от 25.12.96 г.)** Определены действия аудитора по оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля проверяемого предприятия. Приведен перечень сведений, которые должны быть изучены аудитором с целью формулирования объективной оценки на стадии планирования и в ходе проведения аудита. Дано описание структуры системы внутреннего контроля предприятия, рассмотрены особенности ее оценки в субъектах малого предпринимательства.
   4. **Внутрифирменный контроль качества аудита (от 15.07.98 г.).** Изложены функции сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита.
   5. **Внешний контроль качества работы в ходе аудита (разработка и принятие в 1998 г.**).
   6. **Аудиторские доказательства (от 25.12.96 г.).** Определены требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, приведены виды аудиторских доказательств, их источники и методы получения.
   7. **Документирование аудита (от 25.12.96 г.).** Сформулированы принципы документирования аудита, приведены требования к форме и содержанию рабочей документации аудитора. Описан порядок составления и хранения рабочей документации, перечень документов, которые могут быть включены в ее состав.
   8. **Учет работы внутреннего аудитора (разработка и принятие в 1998 г.).**
   9. **Действие аудитора при выявлении искаженной бухгалтерской отчетности (от 23.12.98 г.).** Приведен перечень искажения бухгалтерской отчетности, описаны факторы, влияющие на увеличение риска таких искажений. Определены действия аудитора в связи с обнаружением в ходе проверки искажений бухгалтерской отчетности. Установлена его ответственность за выражение объективного мнения, а также ответственность персонала проверяемого предприятия за достоверность отчетности.
   10. **Аналитические процедуры (от 22.01.98 г.).** Рассмотрены цели применения аналитических процедур, дана характеристика их видов. Изложен порядок выполнения аналитических процедур, который включает следующие этапы: определение цели процедуры, выбор ее вида, выполнение процедуры и анализ полученных результатов. Сформулированы действия аудитора по результатам выполнения аналитических процедур.
   11. **Прочая информация, содержащаяся в документах, связанных с бухгалтерской отчетностью, подлежащей аудиту (разработка и принятие в 1999 г.).**
   12. **Аудит в условиях компьютерной обработки данных (от 22.01.98 г.)** Сформулированы общие требования к проведению аудита в условиях компьютерной обработки данных (КОД) определены требования к уровню компетентности аудитора и условия привлечения эксперта. Дана характеристика действий аудитора в среде КОД, применяемых процедур контроля, получения аудиторских доказательств и их документирования.
   13. **Оценки риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерных информационных систем (разработка и принятие в 1999 г.).**
   14. **Техника проведения аудита с помощью компьютера (разработка и принятие в 1999 г.).**
   15. **Использование работы эксперта (от 25.12.96 г.).** Описан порядок назначения эксперта и использования экспертом результатов его работы. Раскрыто также содержание требований по оформлению результатов работы эксперта. Приведен перечень работ, для выполнения которых аудитор может привлекать соответствующего эксперта.
   16. **Аудиторская выборка (от 25.12.96 г.).**  Сформулированы правила выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов полученной таким образом информации. Дана характеристика используемых на практике выборок, рассмотрены риски выборки и требования по обеспечению необходимого объема выборки при тестировании различных объектов контроля.
   17. **Применимость допущения непрерывности деятельности (от 15.07.98 г.).** Определен подход аудиторской организации к определению применимости допущения непрерывности деятельности.
   18. **Существенность и аудиторский риск (от 22.01ю98 г.).** Сформулированы понятия существенности и аудиторского риска. Рассмотрены требования, предъявляемые к нахождению уровня существенности, порядок его применения в аудите, взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском.
   19. **Аудит оценочных знаний в бухгалтерском учете (разработка и принятие в 1998 г.).**
   20. **Изучение прогнозной финансовой информации (разработка и принятие в 1998 г.).**
   21. **Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (от 15.07.98 г.).** Содержит требования, предъявляемые к проведению первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.
   22. **Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита (от 15.07.98 г.).** Определено влияние соблюдения экономическим субъектом нормативных актов на достоверность его бухгалтерской отчетности.
   23. **Права и обязанности лиц, осуществляющих аудит и подлежащих аудиту (разработка и принятие в 1998 г.**).
   24. **Понимание деятельности клиента (разработка и принятие в 1998 г.**).
   25. **Общение с руководством экономического субъекта (разработка и принятие в 1999 г.**).
3. **Правила (стандарты) отчетности**
   1. **Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности (от 09.02.96 г.).** Установлен единый порядок составления аудиторами аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности предприятий. Сформулировано назначение, принципы подготовки, виды, состав и содержание аудиторского заключения, порядок его представления руководству проверяемого предприятия.
   2. **Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности (от 25.12.96 г.).** Определены действия аудитора по датированию аудиторского заключения и по оценке обнаруженных событий, состоявшихся после даты составления бухгалтерской отчетности проверяемого предприятия, но влияющих на ее содержание и достоверность. Приведен порядок действий аудитора в связи с возникновением таких событий, степень его ответственности.
   3. **Заключение аудитора по специальным аудиторским заданиям (разработка и принятие в 1999 г.).**
   4. **Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита (от 25.12.96 г.).** Приведен перечень обязательных и рекомендуемых сведений, которые аудитор должен приводить в своей письменной информации.
   5. **Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта (от 15.07.98 г.).** Отражен порядок обращения аудитора за получением официальных разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта.