Основы аудиторской деятельности

1.1 Понятие и виды аудита

В условиях рыночных отношений информация о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов является предметом внимания различных пользователей в лице: государственных органов управления, налоговых служб, администрации, акционеров, кредиторов, потенциальных инвесторов и т.д. Как правило, интересы названных юридических и физических лиц не совпадают. Это связано с тем, что государство в лице фискальных органов заинтересовано в получении максимальных налогов и сборов для покрытия бюджетных расходов; экономические субъекты стремятся получить максимальную прибыль, но при этом сократить налоговые отчисления в бюджет и внебюджетные фонды (не обязательно за счет мошенничества, но и за счет поиска наиболее оптимальной учетной и налоговой политики); банкам и прочим кредиторам необходима информация о платежеспособности и финансовой устойчивости организаций, возможности своевременного погашения долгов по кредитам и займам; инвестиционные институты заинтересованы в получении информации о состоянии и перспективах развития финансового состояния своих клиентов; акционеров интересует информация, связанная с возможностью получения прибыли экономическим субъектом, а следовательно, с перспективой получения дивидендов. При этом все перечисленные лица заинтересованы в получении достоверной информации. Одновременно, собственники компаний заинтересованы в том, чтобы все перечисленные юридические и физические лица были уверены в объективности полученной информации.

В данных условиях возникает необходимость к привлечению специалистов, обладающих соответствующей квалификацией и способных получить доказательства достоверности показателей учета, баланса и финансовой отчетности. Такие доказательства могут быть получены при проведении проверки независимыми, квалифицированными экспертами – аудиторами.

Анализ современной экономической литературы показал, что не существует однозначного определения аудита и объекта его изучения.

Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации дипломированных бухгалтеров дано следующее определение аудита: «Аудитом называется систематический процесс сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям»[].

Аренс А. И Лоббек Дж. определяют аудит, как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся качественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям».

В современной России институт аудита существует около 10 лет и официально исчисляется с издания Указа Президента РФ № 2263 от 22.12.93 «Об аудиторской деятельности в Российской федерации». Указ Президента ввел в действие Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, которые регулировали аудиторскую деятельность до принятия Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года[].

По мнению российского экономиста и автора книг по аудиту Суйца В.П. «аудит – это лицензируемая предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) – законных участников экономической деятельности, направленная на подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам». Данное определение является наиболее содержательным, так как отражает:

- единую цель проведения аудита – подтверждение достоверности отчетности, снижение риска использования ее в экономической деятельности;

- единые требования ведения аудита – наличие аттестатов и лицензий;

- единые и обязательные условия – аудит проводится независимыми субъектами;

- разделяет понятия финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет аудиторскую деятельность, аудит, как предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Понятие аудита намного шире таких понятий, как ревизия и контроль. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли, аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

В практике российской и международной аудиторской деятельности различают следующие виды аудита:

1. По стадии развития:

- подтверждающий аудит – аудит, предполагающий проверку и подтверждение каждой хозяйственной операции;

- системно-ориентированный аудит, предполагающий обязательную оценку организации и функционирования системы внутреннего контроля проверяемого предприятия. При достаточно эффективной системе внутреннего контроля, аудиторы на выборочной основе тестируют отдельные объекты;

- аудит, базирующийся на риске, предполагает проведение углубленной проверки тех участков, где риск возникновения ошибок и нарушений наиболее высокий. Участки и направления с низким риском проверяются на выборочной основе.

2. По обязательности:

- инициативный (добровольный) аудит проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Его цель – выявит недостатки в методике и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния предприятия и т.д.;

- обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя в соответствии с действующим законодательством. В соответствии со ст.7 «Обязательный аудит» Закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность экономических субъектов подлежит обязательной аудиторской проверке по следующим критериям (системе показателей) деятельности: 1) Организационно-правовая форма экономического субъекта – открытые акционерные общества; 2) Вид деятельности экономического субъекта – банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные институты; внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской федерации обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами; благотворительные и иные фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц и др. экономические субъекты в соответствии с федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ; 3) Финансовые показатели деятельности экономического субъекта – объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год должен превышать в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса на конец года должна превышать в 200 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.

3. Исходя из статуса аудитора:

- внешний аудит – проводится независимой аудиторской организацией на основе договора, заключенного с клиентом, с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета действующему законодательству.

- внутренний аудит проводится аудиторами – штатными работниками организации или аудиторскими фирмами с целью оценки эффективности функционирования системы управления. Следовательно, внутренний аудит – неотъемлемый и важный элемент системы управленческого контроля в процессе непосредственного менеджмента.

4. По объекту проверки:

- аудит хозяйственной деятельности (операционный аудит) – заключается в систематическом анализе хозяйственной деятельности, который проводится с определенными целями: оценка эффективности деятельности экономического субъекта, выявление возможностей улучшения деятельности и рекомендации по достижению этих изменений. В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом. Они могут включать оценку организационной структуры, методов производства, инвестиционной и маркетинговой политики, целевых программ и любой другой области, в которой аудитор квалифицирован. Выполнить операционный аудит и определить его результаты не так легко, как при других видах аудита. Эффективность операций, проверяемых при операционном аудите, оценит гораздо сложнее, чем просто соответствие инструкциям или другим нормативным документам. Для того, чтобы проводить операционный аудит, следует определить специальные критерии, по которым будет оцениваться информация, но в каждом конкретном случае они крайне субъективны. Поэтому операционный аудит можно считать консалтингом администрации. К примерам операционного аудита можно отнести: определение эффективности деятельности подразделений предприятия, проверку уровня квалификации управленческого персонала, исследование уровня производительности труда рабочих, разработку антикризисной программы, контроль и оценку эффективности ее выполнения и др.;

- аудит на соответствие требованиям заключается в анализе определенной финансовой или хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта в целях установления соответствия этой деятельности условиям, нормам, правилам, стандартам или законам. Критериями для аудита этого вида являются как общие нормы, установленные государством, так и внутренние регламенты, разработанные внутри хозяйствующего субъекта. Например, этот аудит может включать в себя проверку следующих вопросов: соответствие деятельности предприятия его уставу; выполнение бухгалтерским персоналом предприятия своих должностных инструкций; соблюдение условий кредитных договоров по использованию заемных средств и их возврату; выполнение условий договоров поставки товаров; соблюдение трудового законодательства при приеме и увольнении работников; соблюдение принятой учетной и налоговой политики и др.;

- аудит финансовых отчетов (финансовый аудит) заключается в проверке бухгалтерской отчетности с целью дачи заключения о правильности ее составления и достоверности отраженной в ней информации. В качестве критерия оценки информации используют общепринятые принципы ведения бухгалтерского учета. Финансовый контроль, как правило, проводится независимыми аудиторами и результатом работы является выражение мнения о достоверности отчетности в виде аудиторского заключения. Заключение в дальнейшем используется различными группами пользователей финансовой информации.

Вопросы к теме:

1. Понятие аудита в международной аудиторской практике.

2. Определение аудита в соответствии с российским законодательством.

3. Общая классификация видов аудита.

4. Критерии проведения обязательного аудита в РФ.

5. Виды аудита в зависимости от объектов проверки.

1.2 Цели и основные принципы аудита

Целью аудита, в широком смысле, является решение конкретных задач, которые определяются законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности или договорными обязательствами аудитора и клиента. Аудиторская проверка может проводиться с целью:

- оценки состояния бухгалтерского учета;

- проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- подтверждения проспекта эмиссии ценных бумаг;

- проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности;

- подготовки рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента и оптимизации расходов;

- консультирования по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права и др.

В соответствии с российским законодательством (ст.1 Закона «Об аудиторской деятельности») «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для целей настоящего Федерального закона под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц, и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения».

Следовательно, главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Законодательством определено, что аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в рассматриваемой отчетности. Аудиту присуще ограничения в получении информации по следующим причинам:

- в ходе аудита широко используются выборочные методы и тестирование;

- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными, т.к. не могут гарантировать отсутствия сговора и мошенничества;

- основная часть аудиторских доказательств содержит только доводы в подтверждение определенных выводов и не носит исчерпывающего характера.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные доказательства, позволяющие аудитору с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

б) соответствия бухгалтерской отчетности тем сведениям, которыми располагает аудитор о деятельности аудируемого лица.

Мнение, выраженное аудитором о достоверности бухгалтерской отчетности, может способствовать большему доверию к этой отчетности со стороны заинтересованных лиц. При этом надо учитывать, что мнение аудитора не должно трактоваться пользователями бухгалтерской отчетности как полная гарантия будущей жизнеспособности проверяемого предприятия, непрерывности деятельности в будущем и эффективности деятельности его руководства. Следовательно, аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников, акционеров, учредителей.

Аудиторы обязаны соблюдать профессиональные этические принципы аудита и использовать их в качестве основы при принятии любых решений профессионального характера.

Основные принципы аудита можно разделить на две группы:

- этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться аудиторами и аудиторскими фирмами при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит;

- основные принципы проведения аудита, т.е. правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

К основным профессиональным этическим принципам относятся:

- независимость;

- честность;

- объективность;

- профессиональная компетентность и добросовестность;

- конфиденциальность;

- профессиональное поведение;

- профессиональный скептицизм.

Независимость означает отсутствие какой-либо финансовой или имущественной заинтересованности аудитора (аудиторской организации) на проверяемом предприятии; аудитор не может проверять экономический субъект, одним из собственников, кредиторов страхователей которого он является и наоборот; аудитор не может принимать участия в аудиторской проверке, если с высшими должностными лицами клиента его связывают родственные отношения.

Честность и объективность означают, что мнение и заключение аудитора должны быть непредвзятым и беспристрастным.

Профессиональная компетентность и добросовестность предполагают, что аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Если возникает необходимость привлечь к аудиторской проверке эксперта или другого аудитора, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетенции и контролировать качество их работы. При отсутствии у аудитора достаточной квалификации в какой-либо области знаний, он не должен оказывать клиентам услуг и выдавать своих рекомендаций по соответствующему вопросу.

Конфиденциальной является информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, она не может быть использована или передана третьим лицам без согласия клиента или по решению судебных органов. Принцип конфиденциальности заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита.

Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Профессиональный скептицизм означает, что аудитор критически оценивает обоснованность аудиторских доказательств, внимательно изучает те аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства, а также, ставят под сомнение достоверность этих документов или заявлений. Профессиональный скептицизм необходимо проявлять в ходе аудита, чтобы не сделать неверных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочных допущений при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Основные элементы аудита включают:

- определение объема аудита;

- планирование аудита;

- оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- аудиторские доказательства;

- аудиторская документация;

- аудиторское заключение.

Определение объема аудита. Для достижения целей аудита необходимо определить, какие процедуры будут использованы аудитором. С помощью аудиторских процедур аудитор должен получить достаточное представление о всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, чтобы эффективно спланировать аудит и получить информацию, необходимую для составления объективного аудиторского заключения.

Планирование аудита. Планирование аудита осуществляется с целью выделения потенциальных проблем проверки, выполнения работы с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между аудиторами и координировать их работу руководством аудиторской фирмы, определять процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, установить необходимость привлечения к работе других аудиторов и экспертов. Планирование состоит в разработке аудитором общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объемы, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В ходе проверки аудитор должен разобраться в системе бухгалтерского учета аудируемого лица, изучить и оценить средства контроля, на основе которых он будет определять сущность, масштаб и временные рамки предполагаемых аудиторских процедур. Аудитор должен убедиться, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта, а система внутреннего контроля эффективна и надежна. Мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур.

Аудиторские доказательства. Аудитор собирает доказательства того, что финансовая отчетность составлена в соответствии с действующим законодательством и является достоверной. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результаты проведенного исследования, на которых основывается мнение аудитора. Например, к аудиторским доказательствам относятся: первичные документы и бухгалтерские записи, на которых основывается составление финансовой отчетности; письменные разъяснения сотрудников бухгалтерских отделов и руководства экономического субъекта; информация, полученная от третьих лиц.

Аудиторская документация – это рабочие документы и материалы, полученные от экономического субъекта, а также составленные аудитором в ходе проверки. В виде аудиторских документов оформляются важнейшие аудиторские доказательства, которые могут быть представлены на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. В рабочих документах аудитор должен отражать информацию о планировании аудита, выполненных аудиторских процедурах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать задачам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Аудиторская документация является собственностью аудитора, а информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использования и разглашению без согласия клиентах.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и содержащим мнение аудиторской организации или аудитора о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Заключения аудиторской организации (аудитора) по результатам проверки годовой бухгалтерской отчетности является неотъемлемым элементом этой отчетности для предприятий, подлежащих обязательному аудиту в соответствии с действующим законодательством.

Вопросы к теме:

1. Определите цели аудита в соответствии с международной аудиторской практикой и российским законодательством.

2. Назовите основные принципы аудита.

3. Дайте понятие основных профессиональных этических норм аудитора.

4. Назовите основные элементы аудита. Дайте краткую характеристику каждого из них.

1.3 Нормативное регулирование аудиторской

деятельности в Российской федерации

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, но в отличие от других стран, в нашей стране система нормативного регулирования находится в стадии становления. Все концепции и пути регулирования аудиторской деятельности можно представить в виде многоуровневой системы, которая включает 5 уровней.

Первый уровень включает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который является одним из основных законодательных актов. Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности. Он включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности и сопутствующих аудиту услуг. В законе определены понятия аудитора и аудиторской организации, закреплены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, права и обязанности аудируемых лиц. Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющим квалификационный аттестат аудитора. Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Законом дано понятие обязательного аудита и приведены критерии его проведения, рассмотрено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Приведено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определены вопросы контролирования работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, вопросы аттестации и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности. Три статьи Федерального закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Отражена также ответственность за нарушение законодательства об аудите и порядок вступления в силу настоящего Федерального закона. В соответствии с Федеральным законом приводятся в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности.

Второй уровень включает законодательные и подзаконные нормативные акты и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Данные документы определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности и являются обязательными для исполнения субъектами рынка. К документам второго уровня относятся распоряжения Президента, постановления Правительства РФ, такие как: Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской федерации», Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности», приказ Минфина РФ от 27.10.1999 г. № 69н «Порядок представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности» и др. В настоящее время принято 16 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила утверждаются Правительством Российской Федерации. Наряду с утвержденными федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, используются российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, разработанные 1996-2000 гг. и одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Третий уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности профессиональных аудиторских объединений, если разработка стандартов предусмотрена их уставами для своих членов. Основное их назначение: установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности и, прежде всего арбитражным судом. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских объединений не должны противоречить и не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Четвертый уровень – это нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила аудиторской деятельности и проведение аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права и др. В этой области разработаны стандарты по проведению аудита коммерческих банков, министерствами принят ряд нормативных актов по специфическим видам аудита.

Пятый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой аудиторских фирм, они определяют качество и престиж аудиторских фирм. Требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;

- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;

- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;

- устраняют контроль со стороны государства;

- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;

- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

1) международные;

2) национальные;

3) внутрифирменные.

Разработкой международных стандартов аудита (International Standards of Auditing – ISA) занимаются несколько организаций – это общественные организации (профессиональные объединения), не имеющие отношения к государственным контролирующим органам, в частности Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), созданная в 1977 году. В рамках IFAC Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе. Опрос организаций – членов Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в 1998 г. показал, что в 34 странах Международные стандарты аудита (МСА) используются в качестве национальных стандартов и еще в 35 странах они применяются без значительных изменений. Среди таких стран Нидерланды, Франция, Германия, Швейцария, Великобритания, Югославия, Болгария, Чешская республика и Турция. С формальной точки зрения 37 российских правил (стандарта) аудиторской деятельности созданы на основе МСА и очень близки к ним по содержанию. Имеющиеся расхождения касаются стиля и оформления документов, подробности изложения, используемых практических примеров и т.п.

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т.д.

В Российской Федерации согласно Федерального закона «Об аудиторской деятельности» правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Федеральный закон разделяет правила (стандарты) аудиторской деятельности на: федеральные и внутренние правила, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Кроме того, как уже говорилось выше, используются российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации до принятия Закона «Об аудиторской деятельности». В настоящее время насчитывается 38 таких стандартов.

Вопросы к теме:

1. Назовите документы, относящиеся к первому уровню нормативного регулирования аудиторской деятельности.

2. Какие основные понятия отражены в «Законе об аудиторской деятельности»?

3. Какие документы относятся ко второму уровню нормативного регулирования аудиторской деятельности?

4. Назовите понятие и виды правил (стандартов) аудиторской деятельности.

5. Кто занимается разработкой международных стандартов аудиторской деятельности?

1.4 Условия осуществления аудиторской деятельности

Закон «Об аудиторской деятельности» сформулировал требования к индивидуальным аудиторам и аудиторским организациям, их права и обязанности, установил процедуры аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских организаций, зарегистрировал требование независимости аудиторов, определил порядок государственного регулирования аудита в стране.

Все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы, должны пройти аттестацию на право осуществления аудиторской деятельности. Порядок аттестации определен «Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации», утвержденным приказом Минфина РФ от 12.09.2002 г № 93н.

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образования, а также практический опыт работы. Практический опыт определяется стажем работы не менее трех из последних пяти лет в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

Временным положением предусмотрено три этапа сдачи квалификационного экзамена. На первом этапе претендентам предлагается 50 тестов, по 10 тестов по каждому разделу программы подготовки аудиторов: «Аудит», «Бухгалтерский учет», «Налогообложение», «Финансы», «Право». Сдача тестов производится либо в письменной форме, либо в режиме реального времени на компьютере. Вторым этапом является устно-письменный экзамен по разделам «Право», «Налогообложение», «Финансы», третий этап – ответ на вопросы по разделам «Бухгалтерский учет» и «Аудит» и решение практической задачи по аудиту. Экзамены сдаются в учебно-методических центрах экзаменационной комиссии, утвержденной Министерством финансов РФ. Комиссия рассматривает результаты экзаменов в 2-х недельный срок. Квалификационный аттестат аудитора выдается в месячный срок со дня принятия решения о его выдаче.

За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством Российской федерации. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым Минфином РФ, как уполномоченным федеральным органом.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Минфином России. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается на срок 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное количество раз.

Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются следующие:

1) наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

2) наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;

3) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг;

4) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации информации в соответствии с законодательством РФ;

5) обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ;

6) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;

7) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;

8) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее 2 лет.

Основанием для отказа в выдаче лицензии является наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации и несоответствие соискателя лицензии лицензионным требованиям.

Организация может осуществлять аудиторскую деятельность, если:

- она создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества;

- уставный капитал, заявленный в учредительных документах, составляет не менее 100-кратного установленного законодательством МРОТ (на дату государственной регистрации аудиторской организации);

- не менее 50 процентов кадрового состава составляют граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин – не менее 75 процентов.

Согласно ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы проведения проверки;

- в полном объеме проверять документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие имущества, отраженного в этой документации;

- получать у должностных лиц аудируемого лица необходимые разъяснения в устной и письменной формах по вопросам проверки;

- отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случаях непредоставления аудируемым лицом всей необходимой информации либо выявления в ходе проверки фактов, оказывающих существенной влияние на мнение аудитора о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

При проведении проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- по требованию аудируемого лица предоставлять всю информацию о требованиях законодательства Российской Федерации в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также проведения аудита;

- передать аудиторское заключение аудируемому лицу, и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской федерации;

- отказаться от проведения аудиторской проверки и поставить в известность заказчика в следующих случаях:

а) если аудиторские фирмы являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;

б) если аудиторские фирмы являются дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами экономических субъектов или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

в) если данному экономическому субъекту были оказаны услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности в течение трех лет, предшествующих году проведения аудиторской проверки.

Вопросы к теме:

1. Кто может заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации?

2. Порядок сдачи квалификационного экзамена на право заниматься аудиторской деятельностью.

3. Назовите условия осуществления аудиторской деятельности. При каких условиях выдаются лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью?

4. Назовите права аудиторов и аудиторских фирм.

5. Каковы обязанности аудиторов и аудиторских фирм?.

1.5 Планирование аудиторской проверки

Исходя из сложившейся российской практики аудиторской деятельности, аудиторская проверка состоит из трех основных этапов: подготовка и планирование аудита, сбор аудиторских доказательств, формирование мнения аудитора и оформление результатов аудита.

На первом этапе устанавливаются взаимоотношения между аудиторской организацией и клиентом, аудиторы знакомятся с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия и принимают решение о проведении аудита, составляют план и программу аудита.

Экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора (аудиторскую фирму) для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. Выбрав аудитора, экономический субъект составляет и направляет аудитору (аудиторской организации) официальное именное письмо-предложение о проведении проверки. В письме указываются полное наименование предприятия, его основные характеристики (дата и номер государственной регистрации, состав учредителей, юридический и фактический адреса, размер уставного капитала, виды деятельности, наличие лицензий и др.). В соответствии со ст. 435 ГК РФ такое официальное предложение называется офертой. Аудитор, рассмотрев полученное предложение, направляет предприятию письмо-обязательство для документального подтверждения согласия на проведение аудита и разъяснения его условий.

Свою работу аудиторы начинают с ознакомления с проверяемым экономическим субъектом, изучают учредительные документы, внутренние положения, учетную политику организации и т.д. На стадии предварительного планирования с руководством аудируемого лица должны быть обсуждены и согласованы организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы и оплатой услуг. На данном этапе работы аудиторская фирма формирует постоянное досье клиента, т.е. совокупность сведений о клиенте и копий важнейших документов, определяющих его деятельность. В постоянном досье хранятся:

- копии или описание учредительных документов;

- сведения о регистрации предприятия;

- сведения о банковских счетах предприятия;

- копии основных договоров, заключенных проверяемым предприятием;

- материалы проверок государственных контролирующих органов и других аудиторов и др.

Процесс планирования чрезвычайно трудоемок и может занимать до 30% времени, потраченного на аудиторскую проверку. До составления общего плана проверки аудитор должен собрать сведения о хозяйственной деятельности аудируемого лица, организации его учета и контроля, провести краткий анализ финансовой отчетности.

Изучение бизнеса клиента. Планирование начинается с детального изучения бизнеса клиента, сбора информации о внутренних и внешних факторах, влияющих на деятельность предприятия. К внутренним факторам, влияющим на экономику предприятия, на которые в первую очередь должен обращать внимание аудитор, относятся: форма собственности и структура управления, цели, с которыми создано предприятие, состав учредителей, основные хозяйственные операции предприятия, персонал, финансовая и учетная политики, взаимоотношения предприятия с третьими лицами. К внешним факторам относятся: отрасль экономики, в которой занят экономический субъект, экономическая ситуация в стране. Аудитор должен четко представлять, с какими отраслевыми рисками ему придется столкнуться, компетентен ли он в решении специфических проблем данной отрасли, потребуется ли привлечение специалистов для решения возникших вопросов. Сбор информации должен вестись доступными аудитору методами: опросы руководства и главных специалистов; посещение подразделений, производственных цехов и складов; изучение документов и анализ информации, содержащейся в отчетности. Полученные сведения аудитор должен записать и оформить в виде рабочей аудиторской документации. Пример такого документа приведен в таблице.

Изучение организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля. На этапе планирования аудитор должен понять, как организованы и функционируют системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии. Для этого аудитор изучает схемы документооборота, распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и их должностные инструкции, учетную политику предприятия, схемы корреспонденции счетов по типовым операциям, состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе такого изучения аудиторская организация (аудитор) получает общее представление о специфике и масштабах деятельности организации, структуре службы внутреннего аудита (если оно имеется). Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля предприятия осуществляется аудитором на основе собственных приемов и методик. Процедуры оценки системы внутреннего контроля можно проводить по следующим направлениям:

- реальность – означает проверку, все ли учтенные хозяйственные операции действительно имели место и подтверждены соответствующими документами;

- полнота – означает, что все хозяйственные операции, которые фактически осуществлены должны быть отражены в учете;

- разрешение – означает санкционирование хозяйственных операций в установленном порядке соответствующими должностными лицами;

- точность – хозяйственные операции адекватно оценены, исключены ошибки при учете и подсчете операций на различных этапах учетного процесса;

- классификация – хозяйственные операции верно разнесены по счетам (правильно составлена корреспонденция счетов);

- учет – означает, что бухгалтерский учет ведется в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- периодизация – все хозяйственные операции своевременно оформлены и отражены в учете соответствующего периода.

Экспресс-анализ финансовой отчетности. Целью экспресс-анализа является наглядная и несложная оценка финансового состояния и динамики развития предприятия. В процессе анализа можно рассчитать десятки показателей и аудитору необходимо знать, на какой показатель следует обратить внимание в первую очередь, как его интерпретировать. Экспресс-анализ может быть выполнен в три этапа: подготовительный этап, предварительный обзор бухгалтерской отчетности, экономическое чтение и анализ баланса. На первом этапе проводится визуальная и простейшая счетная проверка баланса по формальным признакам и по существу: проверка правильности и ясности заполнения; наличие всех необходимых реквизитов; наличие необходимых дополнительных форм и приложений; проверка валюты баланса и промежуточных итогов и т.д. При этом аудитор получает предварительные сведения о системе внутреннего контроля. На втором этапе аудитор знакомится с пояснительной запиской к отчету, оценивает условия, в которых функционирует предприятие в отчетном периоде, тенденции основных показателей деятельности, качественные изменения в имущественном и финансовом положении предприятия. Третий этап – основной в экспресс-анализе. Здесь выполняются расчет и контроль динамики ряда экономических коэффициентов. Баланс анализируется по горизонтали и вертикали. Анализ по вертикали заключается в расчете удельного веса отдельной статьи (раздела) баланса к валюте баланса. Анализ по горизонтали позволяет сравнить полученные относительные показатели за ряд отчетных периодов.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита, дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, намечается объем и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля.

Из 16 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности 3 относятся к стандартам, используемым на этапе планирования аудиторской проверки: правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» устанавливает единые требования по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, дает рекомендации аудитору по составлению плана и программы аудита. План аудита представляет собой описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. В развитие плана составляется программа аудита, в которой определяются характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Законодательно не определено в какой форме составляются план и программа аудита, следовательно, каждая аудиторская фирма (аудитор) этот вопрос решают для себя самостоятельно. Программа аудита является своеобразным набором инструкция для аудитора и средством контроля со стороны руководства аудиторской фирмы, поэтому составляется более детально, с указанием источников информации и применяемых аудиторских процедур. Примсерная программа аудита учредительных документов и формировании я уставного капитала представлена в Таблице 1.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» устанавливает концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском, порядок их применения аудитором при планировании и оценке аудиторских доказательств.

Таблица 1

Программа аудита учредительных документов

и формирования уставного капитала

№ п/п

Вопросы проверки

Источник информации

Аудиторская процедура

Исполнитель

1.

Организационно-правовая форма предприятия Устав, учредительные документы Проверка документов

Петров

2.

Наличие лицензий по видам деятельности, подлежащих лицензированию

Устав, учредительные документы, лицензии

Проверка документов

Петров

3.

Своевременность внесения учредителями вкладов в уставный капитал

а) Денежными средствами

б)Основными средствами

И т.д.

Приходные кассовые ордера, выписки банка с валютного и расчетного счетов, обороты по счетам 50, 51, 52, 75

Акты приема-передачи основных средств, обороты по счетам 01, 08, 75

Проверка первичных документов по существу, проверка корреспонденции счетов, наблюдение за отражением в учете хозяйственных операций и оформлением первичных документов Петров

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» дает аудитору рекомендации по получению аудитором представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также об аудиторском риске и его составных частях: неотъемлемом риске, риске средств контроля и риске необнаружения.

Вопросы к теме:

1. Назовите, из каких основных этапов состоит этап планирования аудита?

2. Как аудиторы строят свои взаимоотношения с руководством аудируемого лица?

3. На основании каких документов происходит знакомство с бизнесом клиента?

4. С какой целью на этапе планирования проводится экспресс-анализ финансовой отчетности?

5. Какие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности регулируют этап планирования?

1.6 Сбор аудиторских доказательств, их документирование

После завершения этапа планирования, аудиторы переходят ко второму этапу аудиторской проверки – непосредственному выполнению аудиторских процедур для получения достаточного количества аудиторских доказательств. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» определяет аудиторские доказательства как информацию, полученную аудитором при проведении проверки, и результат анализа данной информации, на которых основывается мнение аудитора.

Для выражения обоснованного мнения аудитор должен обладать полной и достоверной информацией. Получить информацию аудитор может путем выполнения следующих процедур:

- тесты средств контроля - означают проверки с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- инспектирование – проверка записей (на счетах бухгалтерского учета и в регистрах), документов (проверка документов, созданных третьими лицами и аудируемым лицом), материальных активов (проведение инвентаризации или изучение документов по результатам проведенной инвентаризации);

- наблюдение – отслеживание аудитором процедур, выполняемых другими лицами, причем информация считается достоверной, если она получена непосредственно в момент наблюдения;

- запрос – получение информации у осведомленных лиц внутри аудируемого лица или за его пределами – формально (официально), неформально, письменно или устно. Оценка достоверности информации будет зависеть от компетентности, опыта, независимости и честности опрашиваемого. Информация, полученная формально в письменном виде считается более достоверной;

- подтверждение – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение дебиторской и кредиторской задолженностей путем сверки расчетов);

- пересчет – арифметическая проверка точности бухгалтерских записей, проверка правильности расчетов в первичных документах, накопительных ведомостях и итоговых документах; проведение самостоятельных расчетов аудитором;

- аналитические процедуры – изучение важнейших коэффициентов, трендов, статистических материалов, исследование любых необычных или неожиданных отклонений.

Источниками получения аудиторских являются: первичные документы аудируемого лица и третьих лиц, регистры бухгалтерского учета, результаты анализа его финансово-хозяйственной деятельности, устные показания сотрудников аудируемого лица и третьих лиц, сопоставление данных различных документов, результаты инвентаризации имущества и обязательств, бухгалтерская отчетность аудируемого лица.

Одним из источников аудиторских доказательств являются разъяснения, предоставляемые руководством аудируемого лица по вопросам, возникшим у аудиторов в процессе проверки. Аудитор должен оценить надежность полученных разъяснений и при любых сомнениях проверить их достоверность. Аудитору не рекомендуется полагаться на разъяснения, не подтвержденные результатами других аудиторских процедур. Если какая-то информация от руководства аудируемого лица противоречит другим доказательствам, аудитор должен снизить степень доверия в отношении всей информации, полученной от этого источника.

В ходе аудита необходимо проявлять профессиональный скептицизм, чтобы не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства.

Полученные в ходе аудита доказательства следует обязательно документировать, то есть отражать в рабочих документах аудитора. Вопросы, связанные с документированием аудита, регулируются федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита».Под термином «документация» в стандарте понимаются рабочие документы и материалы, подготовленные аудитором или полученные и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Данный стандарт устанавливает требования к содержанию, оформлению и хранению рабочей документации, составленной в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен самостоятельно разработать формы и содержание рабочей документации исходя из: характера аудиторского задания; требований, предъявляемых к аудиторским заключениям; характера и сложности деятельности аудируемого лица; характера и состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; конкретных методов и приемов, применяемых в процессе проведения аудита.

Рабочая документация должна в краткой форме характеризовать годовой бухгалтерский отчет аудируемого лица. На основании предоставленных документов и аудиторских доказательств аудитор принимает решение о том, достаточна ли информация для характеристики финансового и хозяйственного состояния проверяемого лица. Рабочая документация после окончания аудита должна содержать все сведения о проверяемом предприятии и соответствовать установленному стандарту. По каждому проверенному вопросу должен быть составлен отдельный перечень оформленных рабочих документов с указанием разработанного шифра документа или кода. Стандартом рекомендуется отражать в рабочих документах аудитора:

- информацию об организационно-правовой форме и организационной структуре аудируемого лица;

- копии юридических документов, соглашений и протоколов;

- информацию об отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо;

- процедуры, отражающие процесс планирования, включая план и программу аудита;

- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- оценку аудитором неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения;

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

- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

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

- сведения о том, кто и в какие сроки выполнял аудиторские процедуры и др.

Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, проводившей аудит. Аудиторская организация (аудитор) должны разработать процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, но не менее 5 лет.

Вопросы к теме:

1. С какой целью аудитор собирает аудиторские доказательства?

2. С помощью выполнения каких процедур аудитор получает аудиторские доказательства?

3. Назовите источники получения аудиторских доказательств.

4. Что понимается под документированием аудиторских процедур?

5. Какая обязательная информация должна содержаться в рабочей документации аудитора?

1.7 Завершение аудиторской проверки

По результатам аудиторской проверки аудиторская фирма (аудитор) должна выразить в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии порядка ведения ею бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Согласно ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Данным стандартом определены форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения. Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В соответствии со стандартом, в аудиторской практике применяются следующие виды аудиторского заключения:

1) аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения;

2) модифицированное аудиторское заключение:

- аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным;

- аудиторское заключение с отрицательным мнением;

- аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор обнаружил, что из-за имущественного и финансового положения экономического субъекта возникают серьезные сомнения в его возможности продолжать свою деятельность и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев, эти сомнения должны быть отражены в модифицированном аудиторском заключении, посредством включения части, указывающей на данный аспект.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую отчетность и не раскрытой или раскрытой некорректно в пояснениях к этой отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить или дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в проверяемой отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие коррективы, аудитор должен включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Часть, не влияющая на мнение аудитора, обычно включается после части с выражением мнения, и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение. Это происходит в случаях, если по мнению аудитора, существуют обстоятельства, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, например:

а) имеется ограничение объема работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководством относительно:

- допустимости выбранной учетной политики;

- метода применения учетной политики;

- адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Указанные обстоятельства могут примести к выражению мнения с оговоркой, отрицательному мнению или отказу от выражения мнения.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств…» (указать обстоятельства, которые повлияли на оговорку).

Отказ от выражения мнения происходит в случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отрицательное мнение аудиторы выражают только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или отказом от выражения мнения.

Аудиторское заключение является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий (индивидуальных предпринимателей), которые подлежат в соответствии с законодательством Российской Федерации обязательному аудиту. При подготовке данного документа, аудитору необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Основные элементы аудиторского заключения включают в себя:

а) наименование документа - «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

б) адресата – кому предназначено аудиторское заключение;

в) сведения об аудиторе – организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им деятельности без образования юридического лица; место нахождения: индекс, город, улица и т.д.; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер и дата лицензии, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

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

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Вводная часть аудиторского заключения содержит перечень проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, указание периода, за который проводилась проверка, цель аудиторской проверки. В данную часть включается заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В части, описывающей объем аудита, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними стандартами аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с другими документами. Здесь же указывается, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, проводился на выборочной основе.

В части, содержащей мнение аудитора, приводится оценка принципов и порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности аудируемого лица.

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

К аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Вопросы к теме:

1. Что представляет собой аудиторское заключение?

2. Виды аудиторских заключений, предусмотренные правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6.

3. Что такое модифицированное аудиторское заключение и в каких случаях оно представляется?

4. Каким образом может быть модифицировано аудиторское заключение?

5. Назовите основные элементы аудиторского заключения.